

A. I. Nº - 207098.0006/12-2  
AUTUADO - UNILEVER BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - ADEMILSON BARNABÉ DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 16/05/2013

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0048-05/13**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** MERCADORIAS DO REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A auditoria de estoques deve refletir a movimentação física das saídas e entradas de mercadorias no estabelecimento e não o que está caracterizado em documentos fiscais comprovadamente extemporâneos, e que de forma alguma refletem a realidade dos fatos. Sendo do conhecimento do Fisco os fatos praticados pelo contribuinte, os princípios da legalidade e da verdade material, exigem que o valor do tributo seja lançado de acordo com a realidade e autenticidade desses fatos. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Decorreu dos mesmos documentos escriturados extemporaneamente e que resultaram nas Infrações 1 e 2, conforme atesta a Nota Fiscal nº 372537, que consta no demonstrativo da auditoria de estoque à fl. 46 e também no da antecipação tributária, à fl. 71. Os vícios que contaminaram as duas primeiras infrações, também atingem esta. Infração nula. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

No Auto de Infração lavrado em 18/09/2012, foi efetuado lançamento de ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de R\$829.050,30, em razão das infrações à legislação, a seguir relacionadas:

**INFRAÇÃO 1** – Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado, em 31/12/2009, no valor total de R\$598.231,15 acrescido de multa de 70%.

**INFRAÇÃO 2** – Falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo a operações de saída de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, no valor total de R\$18.283,72 em 31/12/2010, acrescido de multa de 60%.

**INFRAÇÃO 3** – Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de setembro a dezembro de 2009, no valor total de R\$212.535,43, acrescida de multa de 60%.

A impugnante apresentou defesa às fls. 212/220, inicialmente arguindo a nulidade do Auto de Infração, em razão das infrações referentes ao levantamento quantitativo de estoques por exercício fechado no ano de 2009, apresentarem supostas omissões de saída, conforme demonstrativos anexados ao Processo Administrativo Fiscal - PAF, e que tais omissões se deram a partir de uma presunção. Que o procedimento fiscal de autuação baseado em presunção, não possui os elementos formadores da convicção do respectivo agente, os quais devem ser sustentados por documentos probatórios, sob pena de total nulidade do procedimento.

Em seguida, reporta-se a trechos dos juristas RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, PAULO DE BARROS CARVALHO e ROQUE CARRAZZA onde estes defendem que, baseadas em juízo de probabilidade, as presunções não constituem provas seguras, e como tal, não fornecem ao julgador a certeza necessária para alicerçar o crédito tributário pretendido pela fiscalização.

Aduz que não só a doutrina, mas também reiteradas decisões administrativas e judiciais, declaram ser inadmissíveis os lançamentos tributários efetuados com base em suposições, sem amparo em fatos e documentos da escrita fiscal, a exemplo do entendimento emanado do STJ: (STJ, 2ª T., REsp. 48.516/SP. Rel. Min. Ari Pargendler. DJU 1 13.10.97, p. 51553).

Registra também que inexiste neste Auto de Infração, e nos documentos que o instruem, qualquer informação acerca dos critérios e metodologia adotados pela fiscalização na realização desses levantamentos. Que a prova baseada em arquivos magnéticos, como os disponibilizados pela Unilever à fiscalização, requer certas cautelas, pois por si só, não constituem base suficiente para sustentar um lançamento tributário, pela fragilidade que ostentam quanto a possíveis equívocos de digitação. Que a prova cabal em situações de levantamento de estoques e a consequente verificação de omissões de saída, deve sempre ficar sujeita à análise física das notas fiscais de entrada e saída, na medida em que os arquivos magnéticos constituem meros indícios, e não prova definitiva capaz de sustentar um lançamento tributário.

Aduz também que não há, na peça acusatória, qualquer indicação de dispositivos legais que teriam sido supostamente desobedecidos. Que compete à autoridade fiscal indicar os dispositivos legais que teriam sido por ela contrariados. Que sob essa perspectiva, verifica que o Auto de Infração não pode ser considerado um lançamento válido, na medida em que não contém indicação dos dispositivos legais que teriam sido contrariados, pois não pode se sustentar apenas em alegações de ofensa ao Regulamento do ICMS, sem que se indique quais dispositivos de lei, em sentido estrito, teriam sido contrariados pelo autuado.

No mérito, aduz que o levantamento realizado pela fiscalização está totalmente equivocado, sobretudo porque, no aludido lançamento, foram consideradas notas fiscais de mercadorias que já tinham entrado e saído fisicamente do estabelecimento comercial. Que a suposta omissão de saída de mercadorias suscitadas nas Infrações 1 e 2, na verdade, decorreu de escrituração extemporânea de notas fiscais. Isso porque, em 2009, escriturou extemporaneamente, a entrada de notas fiscais referentes a mercadorias que já haviam adentrado o seu estabelecimento em 2005 e 2006, conforme demonstra o arquivo anexo à defesa. Que a escrituração extemporânea das referidas notas fiscais ocasionou, de fato, aumento considerável no registro de entradas no ano de 2009, os quais não correspondem às entradas efetivamente ocorridas no mencionado exercício. Dessa forma, a fiscalização, ao comparar os lançamentos realizados na escrita fiscal do estabelecimento durante o exercício fechado de 2009, e o levantamento quantitativo de estoque no mesmo período, apurou, equivocadamente, suposta omissão de saídas de mercadorias tributadas.

Alega que no presente lançamento, a Autoridade Fiscal não teve o cuidado de verificar se as notas fiscais lançadas no registro de entradas estavam relacionadas às mercadorias que teriam entrado no estabelecimento no ano de 2009, e nem se pode suscitar em sentido contrário, pois a fim de provar o equívoco cometido, elaborou planilha identificando que as mercadorias relacionadas nas notas fiscais, cujo registro no livro de entradas se deu 2009, de fato entraram fisicamente no seu estabelecimento nos anos de 2005 e 2006. Que sendo assim, fica evidente que o levantamento quantitativo se mostra falho, quando não considera que a entrada física das

mercadorias - notas fiscais registradas em 2009 - se deu em períodos anteriores, quais sejam, os anos de 2005 e 2006. Logo, se o lançamento efetuado com base em levantamento quantitativo que se mostrou falho, não há motivos para manutenção do presente lançamento, o que, em sentido contrário, reforça a convicção quanto à necessidade do cancelamento integral do presente Auto de Infração.

Afirma que realiza a transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos filiais e que quando as mercadorias saem do estabelecimento de origem, o sistema da empresa registra a baixa no estoque do estabelecimento remetente e já registra a entrada no estoque do estabelecimento destinatário e dessa forma, como é perceptível, a saída das mercadorias do estabelecimento de origem e a entrada no estoque do estabelecimento de destino se dá quase que instantaneamente. Contudo, com a ocorrência da efetiva entrada (física, e não via sistema) das mercadorias no estabelecimento destinatário (Estado da Bahia), é que houve a efetiva mudança de titularidade das referidas mercadorias; que as saídas dessas mercadorias se deram nos anos de 2005 e 2006, com a emissão da respectiva nota de saída.

Apesar de ter ocorrido em 2005 e 2006, a efetiva comercialização das aludidas mercadorias e a emissão das respectivas notas de saída, somente no ano de 2009 foram registradas as entradas dessas notas fiscais, e que tal fato extrapola o prazo fixado pelo RICMS vigente a época dos fatos, pois de acordo com o art. 319, parágrafo 1º, seria de cinco dias, o que conduz à conclusão de que ocorreu a escrituração extemporânea de notas fiscais relacionadas nas Infrações 1 e 2.

Portanto, é correto afirmar que inexistiu a saída de mercadorias tributadas sem a correspondente emissão de documentos fiscais para as Infrações 1 e 2. Que isto seria um eventual descumprimento de “obrigação assessória”, aplicando-se a respectiva multa, porém jamais efetuar o lançamento de ICMS diante desse cenário fático.

Que perante tais explicações, a medida que se impõe é o cancelamento do Auto de Infração lavrado. Que as poucas informações que embasam a acusação fiscal ora combatida não se prestam a determinar qual o critério utilizado para a obtenção do preço médio utilizado na valoração das supostas diferenças de estoque que ela afirma existirem. Que os valores denominados pela fiscalização como “Preço Médio de Saída”, não são indicados em qualquer documento que instruiu essa autuação, não tendo sido possível sequer presumir a forma pela qual foram apurados e que, a rigor, não há meios de se aferir à base de cálculo utilizada para determinação da exigência fiscal, caracterizando cerceamento de defesa.

Que deve o Auto de Infração, desde já, ser retificado para que se determine a adoção, pela fiscalização, dos valores unitários efetivamente utilizados pela impugnante em seus Livros, em substituição aos constantes na peça acusatória, que carecem de embasamento legal, impossibilitando que ela quantifique a exigência tributária que lhe foi imputada, assegurando, como já se mencionou, o direito do contribuinte à ampla defesa e ao contraditório, bem como os elementos necessários à composição da base de cálculo do débito exigido. Assim, verifica-se que o presente Auto de Infração é nulo de pleno direito, por falta de tipificação legal da infração nele capitulada.

Aduz quanto à Infração 3, que a fiscalização aplicou multa de 60% sobre o valor do ICMS que supostamente deveria ter sido recolhido, de forma antecipada, pela impugnante, em relação às mercadorias discriminadas nas notas fiscais enumeradas no Anexo 03 do presente Auto de Infração. Que verifica-se no caso em discussão, que se está aplicando multa sobre a suposta falta de recolhimento de ICMS, que deveria ser antecipado em transferências interestaduais, mas para que a exigência dessa multa pudesse ser considerada legítima, deveria ter-se observado a forma pela qual a obrigação de recolher antecipadamente o ICMS das operações interestaduais, deve ingressar no sistema jurídico, ou seja, necessariamente por meio de lei.

Que no presente caso, é inequívoco que a instituição dessa obrigação de recolher antecipadamente o ICMS nas operações interestaduais se deu por intermédio de simples decreto, conforme disposição do art. 352-A do Decreto nº 6.284/1997 que era o RICMS vigente quando

ocorreram os fatos, e serve de suposto fundamento para aplicação da presente multa. Que a consequência disso, é que a aplicação da multa de 60% sobre o suposto valor que deveria ser recolhido antecipadamente se torna indevida, pois se fundamenta em dispositivos de decreto e não de lei. Além disso, há que se registrar que o estabelecimento filial da Unilever, por onde entram as mercadorias provenientes de outras unidades de federação, é um estabelecimento atacadista, e não está obrigado a recolher antecipadamente o valor o ICMS das operações subseqüentes. Essa é a compreensão que se obtém depois da leitura do art. 8, § 8º, inciso II, da Lei nº 7.014/1996.

Que sendo assim, a única medida cabível para a presente questão é o afastamento da aplicação da combatida multa. Que faz-se necessária, a realização de perícia contábil com os objetivos de comprovar se existem, efetivamente, as pretensas diferenças de estoque apuradas pela fiscalização, entre os saldos do estoque inicial e final do período, e entre o volume das vendas e o estoque final, mediante consideração de todas as operações que efetivamente resultaram no ingresso desses produtos no estabelecimento autuado, tomando por base não somente os arquivos magnéticos, mas essencialmente as notas fiscais, somadas aos livros Registro de Entradas, de Saídas, de Inventário, de Controle da Produção e do Estoque.

Que espera e requer que o Auto de Infração ora combatido seja declarado nulo, mediante o acolhimento das diversas preliminares arguidas. Contudo, caso se entenda que o presente Auto de Infração se reveste dos requisitos de validade de um lançamento de ofício (o que se admite apenas para efeito de argumentação), requer que as razões de mérito sejam integralmente acolhidas, determinando-se, assim, o cancelamento do débito das Infrações 1, 2 e 3, para o fim de nada ser exigido a título de imposto, multa e acréscimos legais.

Por fim, protesta pela posterior juntada de todo e qualquer documento necessário à comprovação da improcedência das acusações fiscais que lhe foram imputadas, assim como pela sustentação oral de suas razões quando do julgamento desta defesa.

O autuante apresenta informação fiscal às fls. 258/70 onde alega que a autuada se equivoca quando diz que as omissões se deram por presunção. As Infrações 1 e 2 se deram por omissão de saída sem escrituração dos documentos fiscais correspondentes, fato concreto, mas a legislação admite a possibilidade de que o contribuinte possa comprovar a improcedência do lançamento tributário, e que quanto aos erros alegados, não foram explicitados quais.

Justifica que o levantamento se deu por meio dos livros e documentos apresentados, e que no período fiscalizado a impugnante não emitiu nenhuma nota fiscal de saída. Que os arquivos foram auditados e confrontados com lançamentos em seus livros e nenhuma divergência foi constatada e que não comprovou qualquer equívoco nos arquivos magnéticos. Por fim, discorda no pedido de nulidade. Aduz que na defesa das Infrações 1 e 2, a impugnante arguiu que deu entrada a diversas mercadorias em 2005 e 2006, e somente no ano de 2009 efetuou os registros, que extrapola o prazo estipulado no art. 319, § 1º do RICMS/BA/97.

Declara que, de fato, desde 2008 a empresa encontra-se quase paralisada, e foi programada a fiscalização por estar sempre com saldo credor desde janeiro de 2008. Que toda escrituração em 2008 e 2009 se deveu à escrituração de entradas de documentos extemporâneos com a utilização do crédito correspondente, e que não houve nenhuma saída conforme inventários às fls. 61/69. Que houve realmente transferências feitas em 2005 e 2006 e escrituradas extemporaneamente em 2009, sem observância do disposto no art. 101, § 1º, II do RICMS. Que existe a permissão para o registro do crédito extemporâneo diretamente no livro de apuração no quadro “outros créditos”, com a devida observação na coluna própria do referido registro, após a devida comunicação escrita à Inspetoria Fazendária. Entretanto o autuado não escriturou o crédito extemporâneo e sim, as entradas de mercadorias no livro de entradas de 2009.

Que quanto à alegação de que o Fisco não teve o cuidado de verificar se as notas das entradas estavam relacionadas com as mercadorias que entraram no estabelecimento da autuada em 2009, isto não procede, vez que não houve movimentação comercial no período fiscalizado, apenas

lançamento de notas na forma extemporânea, pois a planilha do documento 02 relaciona exatamente as mesmas notas escrituradas em 2009, e, portanto, não tem o que separar entre as notas extemporâneas e outras entradas inexistentes. Também não existe qualquer comprovação de que as mercadorias que entraram em 2004 e 2005 sem documentos comprobatórios foram tributadas ou inventariadas naquela época. Que a explicação do autuado, de que realiza transferências entre seus estabelecimentos filiais equivale a uma confissão de culpa. Que o registro de transferência da mercadoria origina-se na quase totalidade do Estado de São Paulo, e se dá de forma automática no sistema do estabelecimento destinatária, mas a nota fiscal correspondente é escriturada quatro anos depois.

Em conclusão, alega que o autuado deu entrada no estabelecimento sem a nota fiscal, efetuou o registro em seu sistema interno de controle e não efetuou a escrituração fiscal da referida operação nos livros fiscais próprios, porque segundo a impugnante, tais documentos somente foram descobertos quatro anos depois, em 2009, e assim efetuou o lançamento das notas fiscais das supostas entradas desde 2005 e 2006, em seu registro de entradas. Nenhuma outra escrituração ocorreu em 2009, e no inventário constata-se inexistência de estoque de qualquer mercadoria, aliado ao elevado saldo credor, no momento em R\$583.998,30. Que assim, fica caracterizada a ocorrência da omissão de saída, sem a emissão de documentos fiscais e a respectiva escrituração.

Que quanto ao questionamento do preço médio de saída, não houve no período fiscalizado qualquer saída; existe sim, o demonstrativo de preços médios de entrada conforme a primeira e a última pagina do demonstrativo às fls. 43/44, sendo que o demonstrativo completo foi entregue ao autuado (recibo às fls. 20 do PAF), além do que, consta no processo à fl. 18, a mídia com todos os demonstrativos.

Que a base de cálculo foi adotada conforme o RICMS, art. 60, “a”, item 04, porque somente restou tal possibilidade de aplicação do cálculo. Que quanto ao fundamento legal, a impugnante reivindica o dispositivo do art. 19 do RPAF, para o qual a não indicação do dispositivo regulamentar é motivo de nulidade do procedimento, mas que está tudo devidamente enquadrado na legislação vigente e que quanto à multa na Infração 3, o autuado questiona o fato de que foi um decreto em vez da lei, o fundamento para o lançamento, e que de acordo o art. 12-A da lei nº 7.014/96, desde 01/03/2004 prevê a exigência da antecipação parcial, regulamentada no art. 352-A do RICMS, Dec. nº 6.284/97.

Por fim, diz que a perícia contábil é dispensável, visto que todos os demonstrativos anexados ao processo, em papel e em mídia eletrônica permitem total apuração dos valores lançados. Pede ao final, pela Procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, ao apreciar o pedido de perícia, constato que a impugnante não apontou inconsistências materiais passíveis de se justificar o encaminhamento do PAF em diligência ou revisão fiscal. Apenas confirmou o registro extemporâneo das notas fiscais, e insinuou a existência de inconsistência nos arquivos magnéticos, sem que de fato apontasse qualquer divergência entre os registros no arquivo e o correspondente nas notas fiscais. Assim, estão presentes nos autos todos os elementos necessários ao julgamento, à vista das provas já produzidas, de acordo com o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

Dos fatos narrados no relatório, constata-se sem quaisquer elementos de dúvidas, que o lançamento tributário nas 3 Infrações, decorreram do lançamento extemporâneo de notas fiscais que foram emitidas nos exercícios de 2005 e 2006, e escrituradas em 2009, fatos que foram alegados pela impugnante e confirmados pelo autuante.

É certo que a fiscalização considerou no levantamento, como se as respectivas entradas de mercadorias tivessem ocorrido em 2009, e como não houve registro de saídas, e o livro Registro de Inventário não aponta a existência delas, foi lançado o ICMS decorrente da omissão de saídas

apuradas no cálculo do levantamento quantitativo de estoques, que obedeceu aos preceitos da Portaria nº 445/98, e também foi lançado o ICMS decorrente da antecipação parcial, já que houve registro da entrada de mercadorias oriundas de outros estados da Federação destinadas à comercialização, embora como já comentado, não havia mercadorias a comercializar, pelo fato de serem notas fiscais extemporâneas. Em síntese, esta é a verdade material que aflora ao presente processo administrativo fiscal.

Assim, passo a julgar a preliminar de nulidade arguida pela impugnante, que em resumo, fundamenta-se no seguinte: primeiro, que no levantamento quantitativo de estoques por exercício, concluiu-se por supostas omissões de saída a partir de uma presunção, sem provas consistentes; segundo, o autuante deve sempre proceder à análise física das notas fiscais de entrada e saída, na medida em que os dados dos arquivos magnéticos, não é prova definitiva capaz de sustentar um lançamento tributário. Por último, diz que também não há, na peça acusatória, qualquer indicação de dispositivos legais que teriam sido supostamente desobedecidos, e que compete à autoridade fiscal indicar os dispositivos legais que teriam sido por ela contrariados.

Quanto ao lançamento das duas primeiras infrações pela suposta omissão de saída por presunção, discordo do fundamento da impugnante, pois não houve presunção por haver prova direta, obtida do somatório do estoque inicial às entradas e confrontadas com o estoque final, que apontava a ausência de mercadorias, e assim, configurou-se matematicamente a ausência dos documentos fiscais de saída que abalizassem o quantitativo declarado no estoque. Presunção ocorre, quando a partir da existência de um fato conhecido infere-se a ocorrência de outro. Neste caso em discussão, haveria presunção se houvesse constatação da omissão de entradas, quando a lei autoriza então, presumir a omissão de saídas, e se tal presunção houvesse, estaria lastreada em dispositivo legal. Logo, não houve qualquer presunção no lançamento tributário das duas primeiras infrações. A impugnante confundiu o fato das mercadorias em apreço não mais estarem em seu poder quando foram escrituradas, e por isso entendeu que foram “presumidas” a sua omissão de saídas pelo autuante.

O segundo argumento, de que o autuante deve sempre proceder à análise física das notas fiscais de entradas e saídas, sob a justificativa de que os arquivos magnéticos constituem meros indícios e não prova definitiva, entendo que os arquivos magnéticos, até prova em contrário, são documentos eletrônicos nos quais o Fisco pode respaldar seus atos fiscalizatórios. Não havendo qualquer indício de erro nos arquivos magnéticos, não há porque fazer o trabalho com os documentos em papel. Tal metodologia de trabalho, como apregoa a impugnante, praticamente tornariam inúteis os arquivos magnéticos, e inviabilizaria qualquer trabalho nas empresas que fazem grandes quantidades de lançamentos fiscais. Por fim, em havendo qualquer inconsistência nos arquivos SINTEGRA, deveria a impugnante apresentar prova factual, de forma a se proceder a uma diligência corretiva ou mesmo a anulação do procedimento. No entanto, não trouxe o impugnante, qualquer prova de erro material nos arquivos, e assim, rejeito este argumento.

Por último, afirma que também não há, na peça acusatória, qualquer indicação de dispositivos legais que teriam sido supostamente desobedecidos. Em verdade, as infrações foram descritas e os dispositivos legais infringidos foram citados. Além do mais, eventual falta de indicação ou a indicação errônea de dispositivos infringidos não geram a nulidade da autuação, consoante art. 19 do RPAF/99:

*A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

Assim, além da descrição da infração, no campo destinado ao enquadramento estão relacionados os artigos do RICMS/BA/97, que não foram observados pela empresa autuada, e que caracterizam infração à legislação tributária do Estado da Bahia. Pelo exposto, rejeito a preliminar nulidade do auto de infração, sob os aspectos alegados pela impugnante em sua peça defensiva.

Sob o aspecto formal, não há vícios que impliquem em nulidade, visto que na fiscalização executada foram cumpridas as formalidades inerentes ao procedimento fiscal, com intimação, identificação do autuado, demonstrativo de débito, descrição das infrações, etc. A auditoria de estoque foi executada conforme o disposto na Portaria nº 445/98, com base nos documentos que foram apresentados pelo próprio impugnante. No entanto, deve o julgador examinar todos os aspectos do PAF, de forma a considerá-lo livre de quaisquer vícios de nulidade, seja formal ou material, de modo a conferir certeza e liquidez ao lançamento tributário, já que nos termos do art. 20 do RPAF, está autorizado o julgador, a decretar a nulidade de ofício.

Inicialmente, não encontro dúvidas quanto aos elementos probatórios trazidos ao processo. Pelos fatos narrados e comprovados, houve escrituração extemporânea de notas fiscais, pois a impugnante escriturou no exercício de 2009 vários documentos referentes a mercadorias que já haviam adentrado o seu estabelecimento em 2005 e 2006. Apesar dos fatos efetivamente terem ocorrido em exercícios já encerrados, somente no ano de 2009 foram registradas as entradas destas notas fiscais.

Assim, é certo que o procedimento efetuado pela impugnante fere frontalmente o art. 319 do RICMS in verbis:

*A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária.*

*§ 1º Os lançamentos nos livros fiscais serão feitos a tinta, com clareza, não podendo a escrituração atrasar-se por mais de 5 dias, ressalvados os livros a que forem atribuídos prazos especiais.*

Além disso, fere também um dos mais elementares princípios contábeis, o princípio da competência, que determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem. A ser admitido tal procedimento, seria impossível ao fisco exercer o controle sobre a movimentação das mercadorias dos estabelecimentos, implicando em completa insegurança quanto aos valores devidos de ICMS. Em sendo assim, após expirado o prazo regulamentar para escrituração dos documentos fiscais, qualquer alteração no livro fiscal será considerada extemporânea, e como tal, depende de prévia autorização do Fisco Estadual.

Nesse caso, os livros fiscais de 2005 e 2006, também poderiam ser refeitos com os lançamentos das notas fiscais de entrada nos exercícios respectivos, computando-se também as saídas comprovadas, e procedendo-se a uma nova apuração do imposto, conforme preceitua o parágrafo § 6º do art. 219 do RICMS:

*No tocante à reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, observar-se-á o seguinte:*

*I - a escrita fiscal somente será reconstituída quando, evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de saneá-la por meio de lançamentos corretivos, for:*

*a) autorizada pela repartição fazendária a que estiver vinculado, a requerimento do contribuinte;*

*b) determinada pelo fisco;*

*II - em qualquer caso, a reconstituição, que se fará em prazo fixado pela repartição fiscal, não eximirá o contribuinte do cumprimento da obrigação principal e das obrigações acessórias, mesmo em relação ao período em que estiver sendo efetuada;*

*III - o débito apurado em decorrência da reconstituição ficará sujeito à atualização monetária e aos acréscimos moratórios.*

No entanto, devo ressaltar que neste momento já não seria oportuno tal refazimento, tendo em vista que os exercícios de 2005 e 2006 já se encontram vitimados pelos efeitos do prazo decadencial, que é de cinco anos, restando tão somente a análise dos fatos que aconteceram no exercício fiscalizado de 2009, pois neste caso, é permitido ao contribuinte, em se tratando de documentos fiscais não registrados à época, a escrituração do crédito fiscal extemporâneo, nos termos do art. 101 do RICMS, *in verbis*:

*A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte nos livros fiscais próprios:*

(...)

§ 1º A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida este artigo somente poderá ser efetuada com observância das seguintes regras:

I - feito o lançamento, o contribuinte fará comunicação escrita à repartição fiscal a que estiver vinculado, se o lançamento ocorrer no mesmo exercício financeiro;

II - se o lançamento ocorrer em exercício já encerrado, exigir-se-á, além da comunicação escrita, da observância do prazo de 5 anos:

a) que os serviços prestados ou as mercadorias tenham sido objeto de tributação ou que permaneçam ainda em estoque inventariado, registrando-se o crédito diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos";

b) que a utilização do crédito fiscal ocorra concomitantemente com o registro da mercadoria na escrita fiscal, quando a mercadoria, embora não inventariada, encontrar-se fisicamente no estoque.

§ 2º Quando a escrituração do crédito fiscal for efetuada fora do período próprio, a causa determinante do lançamento extemporâneo será anotada na coluna "Observações" do Registro de Entradas ou, quando for o caso, na coluna "Observações" do Registro de Apuração do ICMS (...)

Assim, constata-se que o contribuinte, de forma irregular, creditou-se extemporaneamente das entradas de mercadorias, obtendo-se o crédito delas decorrentes, de modo não previsto na legislação, registrando as notas fiscais de entrada.

Resta então saber, se diante de uma verdade material que nos diz claramente que as entradas e possivelmente, as saídas, ocorreram em exercícios anteriores, se poderia configurar o lançamento tributário, de ofício, se considerando apenas o aspecto escritural e desprezando a realidade material dos fatos.

Pelos ensinamentos de Odete Medauar, o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a "Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos".

O próprio autuante admite em sua informação fiscal que "a empresa autuada efetuou o lançamento das notas fiscais das supostas entradas desde 2005 e 2006 em seu registro de entradas e que nenhuma outra escrituração ocorreu em 2009, e que no inventário constata-se inexistência de estoque de qualquer mercadoria, aliado ao elevado saldo credor, no momento em R\$583.998,30, e que a empresa encontra-se quase paralisada, e foi programada a fiscalização por estar sempre com saldo credor desde janeiro de 2008. Que toda escrituração em 2008 e 2009 se deveu à escrituração de entradas de documentos extemporâneos".

No julgamento administrativo, três verdades são colocadas no processo: a verdade descrita pelo autuante, a da impugnação feita pelo autuado, e a verdade encontrada pelo julgador, que deve se assentar sobre o princípio da verdade material.

Assim, entendo que os fatos que são trazidos ao PAF, exprimem por um lado, uma verdade formal, documental, mas que colide frontalmente com a verdade material que foi fortalecida, não só pelas provas da defesa, mas até mesmo pelas declarações do autuante.

Entendo que a auditoria de estoques deve refletir a movimentação física das saídas e entradas de mercadorias no estabelecimento e não apenas o que está caracterizado em documentos fiscais comprovadamente extemporâneos, e que de forma alguma refletem a realidade dos fatos. Admitir tal procedimento seria por demais contraditório, pois implicaria em convalidação de um fato inexistente, em virtude de um erro praticado pelo contribuinte na sua escrituração, que em vez de lançar o crédito extemporâneo na forma estabelecida no Regulamento do ICMS, registrou a entrada mercadorias que não mais estavam em seu poder.

Por fim, o princípio da verdade material decorre do princípio da legalidade, que limita a atuação da atividade administrativa às normas vigentes, obrigando a Administração aplicar a lei corretamente. O fato gerador da obrigação tributária decorre de um fato da vida real previsto em lei e a comprovação da realidade factual que gerou a obrigação tributária, é condição *sine qua*

*non* para o perfeito cumprimento do princípio da legalidade. A atividade administrativa deve estrita obediência ao princípio da legalidade, e para tal, deve pautar suas decisões na verdade material.

Sendo do conhecimento do fisco os fatos praticados pelo contribuinte, os princípios da legalidade e da verdade material, exigem que o valor do tributo seja lançado de acordo com a realidade e autenticidade desses fatos, que nesse caso, poderia ocorrer pela glosa de todos os créditos extemporâneos, visto que lançados de forma ilegal, e não se reportando a omissões de saídas de mercadorias inexistentes, ou seja, sobre fatos geradores que certamente não ocorreram no exercício no exercício fiscalizado.

Assim, pela afronta a princípios que são basilares do processo administrativo fiscal, considero nulas as Infrações 1 e 2.

Quanto à Infração 3, esta decorreu dos mesmos documentos escriturados extemporaneamente e que resultaram nas Infrações 1 e 2, conforme atesta a Nota Fiscal nº 372537, que consta no relatório da auditoria de estoque à fl. 46 e também no da antecipação tributária, à fl. 71. Os vícios que contaminaram as duas primeiras infrações, também atingem esta. Infração nula.

Pelo exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO**, o Auto de Infração nº **207098.0006/12-2** lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA**. Recomenda-se o refazimento da ação fiscal, a salvo do vício material apontado, aplicando-se outros roteiros de auditoria, uma vez que houve flagrante lançamento de crédito fiscal extemporâneo, em desconformidade com a legislação vigente à época dos fatos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de abril de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR