

**A. I. Nº** - 108529.3000/16-0  
**AUTUADO** - UNILEVER BRASIL LTDA.  
**AUTUANTE** - GILMÁRIO MACEDO LIMA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 07.03.2017

## 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0015-05/17

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. VALOR APROPRIADO SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Comprovada a apropriação indevida, a infração é mantida. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA. SAÍDAS POSTERIORES TRIBUTADAS. Comprovada a base legal para a cobrança, bem como a tributação pela saída. Infração procedente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. a) MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Multa de 1% do valor de cada nota fiscal não registrada. b) MERCADORIAS NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. A prova trazida pelo sujeito passivo para comprovar o registro das notas fiscais não pode ser aceita, pela falta de validade jurídica, vez estar obrigado a escrituração fiscal eletrônica. Infrações mantidas. Não acolhidas as preliminares. Negado o pedido de realização de diligência e perícia contábil. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 28 de junho de 2016 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$67.260,09, bem como multa no percentual de 60%, além de multas por descumprimento de obrigação acessória, pela constatação das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 01. 01.02.40. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, no valor de R\$12.121,21, ocorrência constatada nos meses de fevereiro a dezembro de 2012, multa de 60%.

INFRAÇÃO 02. 07.15.05. Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a junho e agosto a dezembro de 2012, totalizando R\$33.076,65.

INFRAÇÃO 03. 16.01.01. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória de 1% sobre o valor das mercadorias, resultando em R\$18.309,37, para fatos verificados nos meses de janeiro a junho, agosto a dezembro de 2012.

INFRAÇÃO 04. 16.01.02. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória de 1% sobre o valor das mercadorias, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, no montante de R\$3.752,86.

A empresa autuada, por meio de seu advogado apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 258 a 263, onde argui em sua defesa a impossibilidade jurídica de aplicação da penalidade nas infrações 1 e 2.

Inicialmente, pontua que objetivando corrigir eventuais distorções de interpretação dos Estados na aplicação da legislação relacionada com o ICM (atual ICMS) e especificamente no que tange à base de cálculo do referido imposto nas transferências interestaduais, o Decreto-Lei 834/69 estabelece em seu art. 2º, que fica vedada a aplicação de qualquer penalidade por diferença de imposto incidente nas transferências interestaduais, desde que o estabelecimento remetente tenha efetivamente pago o tributo ao Estado de origem, como é o caso dos autos.

Diz estabelecer a norma acima mencionada, que no caso de transferência interestadual de mercadorias, o pagamento do valor do ICMS ao Estado de origem ou ao de destino, exclui a aplicação de penalidade, na forma do § 3º do artigo 2º devidamente transcrito.

Portanto, menciona que, mesmo adotada a base de cálculo do ICMS (antigo ICM) superior à permitida na legislação vigente para as transferências interestaduais, conforme afirmado, mas não demonstrado pela Fiscalização e muitos menos pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, jamais poderia ter sido aplicada a multa de 60%, pois a norma acima mencionada, tal como ocorreu por exemplo com o Código Tributário Nacional (CTN), recepcionada pela Constituição Federal de 1.988, em razão da total compatibilidade entre as regras nela contida e a nova ordem constitucional estabelecida.

Nesse sentido, entende configurada a regra contida no artigo 34, § 5º dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, igualmente transcrito.

Registra que, ao revés do que argumenta a 2ª Junta de Julgamento Fiscal, o Decreto-Lei 834/69 foi publicado em 08/09/69, portanto anteriormente à edição da Emenda Constitucional 01/69 (21/10/69), o que equivale dizer que referido diploma legal possui natureza de Lei Complementar (materialmente), pois da mesma forma que o Decreto-Lei 406/68 (fixou regras gerais para o ICM), sua edição deu-se com fundamento no § 1º, do artigo 2º do Ato Institucional nº 05, que atribuiu ao Poder Executivo, durante o recesso parlamentar, autorização para legislar sobre diversas matérias (inclusive sobre matéria financeira e tributária), situação que acarreta sua recepção como Lei Complementar à Constituição Federal (materialmente), tanto pela Emenda Constitucional 01/69 como pela Constituição de 1988.

Ademais, ainda de encontro aos argumentos apresentados pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, a Lei Complementar 87/96 editada com intuito de fixar novas disciplinas relacionadas com o ICMS, não tratou da matéria contida no artigo 2º do Decreto-Lei 834/69, situação que ratifica o entendimento de que as regras contidas nessa norma continuam em pleno vigor e em plena harmonia com o sistema tributário atualmente vigente.

Assim, considerando que a regra contida no artigo 2º do Decreto-Lei 834/69 não foi revogada, a qual, ao contrário, continua vigente, deve ser cancelada a multa consignada no Auto de Infração guerreado, “*reformando-se a Decisão recorrida*”, pois ainda que tivesse utilizado base de cálculo do ICMS superior à legalmente prevista, conforme afirmado, mas não demonstrado pela Fiscalização e muitos menos pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, estaria vedada a aplicação de qualquer penalidade.

Defende que o entendimento exposto pela fiscalização não merece prosperar sob diversos outros ângulos pelos quais se pode analisar a questão, impondo-se desde já a clara e inequívoca necessidade de cancelamento do Auto de Infração, vez que, como é sabido, a Constituição Federal atribui à Lei Complementar a responsabilidade de disciplinar o regime de compensação do imposto.

Reporta que a Lei Complementar vigente, atualmente no país, que regula o ICMS é a Lei Complementar 87/96 que, ao relacionar as situações em que o contribuinte estaria sujeito ao estorno do imposto em seu artigo 21, não menciona em momento algum uma limitação ao direito ao crédito do ICMS, como a pretendida pelo Fisco, a não ser casos de isenção ou não tributação, conforme transcrição realizada.

Destaca, ainda, que existem quatro formas exonerativas no sistema tributário brasileiro, quais sejam: isenção; imunidade; não incidência e alíquota zero, citando, a título ilustrativo, exemplo

do contribuinte localizado em São Paulo que vende para um contribuinte localizado em Minas Gerais com alíquota interestadual de 12% e o mesmo contribuinte mineiro vender o mesmo produto para o Ceará onde a alíquota interestadual será de 7%. Neste sentido, e ao contrário do que se pretende por meio do quanto narrado no lançamento, não pode a legislação estadual criar restrições à não cumulatividade, devendo se curvar à lei complementar em razão da própria hierarquia das leis.

Fala que no sistema constitucional brasileiro, existe a regra da hierarquia das leis, assim como o princípio da reserva legal, que estabelecem o critério da validade das sucessivas fontes do direito positivo, regulando a eventual declaração de vícios de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de atos normativos, e a regra que preserva o "princípio da hierarquia das leis" deve existir e ser respeitada independentemente de qualquer outro esforço retórico, afastando-se de plano qualquer argumento ou dilação retórica que venha rebaixar ou de qualquer forma diminuir o seu posicionamento na escala hierárquica legal.

Assegura que o entendimento adotado pelo Fisco viola frontalmente a diretriz dada, historicamente, pelo legislador constitucional sobre o tema, qual seja, sobre o caráter não cumulativo do ICMS, como a sua não-cumulatividade, vez que a CF/1967 delegou à legislação infraconstitucional (lei complementar) do ICMS (na verdade ICM) a competência para fixar os respectivos parâmetros. Tal regra se encontra no artigo 23, inciso II da CF/67, copiada, tendo sido a "lei complementar" editada para cumprir o dispositivo constitucional, o Decreto-lei 406/68, além de retificar o caráter não-cumulativo do ICM atribuiu ao legislador estadual a criação dos parâmetros dessa não cumulatividade (artigo 3º, § 1º), igualmente transcrito.

Fala terem os Estados, adotado a solução mais barata para seus cofres, ou seja, adotaram a teoria do crédito físico, pela qual somente os produtos que integrassem a mercadoria final dariam o direito ao crédito. Nesse contexto, foi fácil vedar o creditamento para a aquisição dos bens do ativo fixo, ou seja, o princípio da não cumulatividade do ICM, na vigência da Constituição anterior, observava os conceitos e restrições inerentes ao conceito de crédito físico, pelo qual somente as mercadorias que se integravam ao produto ou ao respectivo processo produtivo davam direito a utilização do crédito do ICM pago na operação anterior, mesmo assim, desde que houvesse normal tributação na saída posterior.

Para a infração 2, argumenta que a Fiscalização aplicou multa de 60% sobre o valor do ICMS que supostamente deveria ter sido recolhido, de forma antecipada, em relação às mercadorias discriminadas nas notas fiscais enumeradas no demonstrativo denominado "ANTECIPAÇÃO PARCIAL 2012" do presente lançamento.

Após tecer considerações acerca de tal instituto, menciona posicionamento do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI 3.426, oportunidade na qual assentou entendimento de que a antecipação parcial não ofende a nenhum princípio enunciado em nossa Constituição, assim como de que essa hipótese constitui uma espécie de substituição tributária.

Pontua que essa antecipação parcial, consoante entendimento da Suprema Corte, é considerada uma espécie de substituição tributária, a determinação de seu recolhimento não pode, em hipótese alguma, se dar por meio de decreto, devendo necessariamente ser veiculada por lei. Do contrário, fala em ofensa ao princípio da legalidade estatuído no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, conforme exposição generosa feita no tópico anterior, uma vez que a sistemática da substituição tributária cria, efetivamente, "obrigação tributária" nova para o substituto.

Nessa direção, cita posicionamento fundado pela Corte Suprema, ao julgar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 499.608, cuja ementa se transcreve a seguir, concluindo que a antecipação parcial não ofende a nenhum princípio constitucional – entendimento do Supremo Tribunal Federal – e se caracteriza como uma espécie de substituição tributária. Contudo, como tal, deve obedecer ao princípio da legalidade estrita vigente no sistema tributário, fincado no artigo 150, inciso I, Constituição Federal.

Estabelecidas as premissas acerca da antecipação parcial, verifica-se que, no caso em discussão se está aplicando multa sobre a suposta falta de recolhimento de ICMS, que deveria ser antecipado em transferências interestaduais. Porém, 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.

No presente caso, entende inequívoco que a instituição dessa obrigação de recolher antecipadamente o ICMS nas operações interestaduais se deu por intermédio de simples Decreto, conforme disposição do artigo 352-A do Decreto 6.284/1997 que era o RIMCS vigente quando ocorreram os fatos e serve de suposto fundamento para aplicação da presente multa.

Sendo assim, todo crédito tributário lançado a título de antecipação parcial pela Autoridade Fazendária e fundamentado no Decreto 6.824/1997 deve ser cancelado, pois consoante ampla exposição feita anteriormente, a antecipação do ICMS nas operações interestaduais, por ser uma espécie de substituição tributária, deve ser instituída por meio de lei, nunca por decreto.

Esclarecido que a antecipação parcial no estado da Bahia está instituída por Decreto e não por lei, com entende a Suprema Corte, não há que se falar em recolhimento antecipado do tributo, que dirá em aplicação de multa por falta de cumprimento de obrigação principal – recolhimento antecipado de ICMS nas operações interestaduais – que foi instituída por meio de decreto.

Desse modo, é certo que inexistente fundamento em lei para se lançar crédito tributário sobre a entrada de mercadorias no estabelecimento da Defendente nas operações interestaduais. A consequência disso é que a aplicação da multa de 60% sobre o suposto valor que deveria ser recolhido antecipadamente se torna indevida, pois com se fundamenta em dispositivos de decreto e não de lei.

Além disso, há que se registrar que o seu estabelecimento, por onde entram as mercadorias provenientes de outras unidades de federação, trata-se de um estabelecimento atacadista. Em virtude disso, entende não estar obrigada a recolher antecipadamente o valor o ICMS das operações subsequentes. Essa é a compreensão que se obtém depois da leitura do artigo 8, § 8º, inciso II, da Lei nº 7.014/1996, que transcreve:

Portanto, a multa que está sendo exigida da Defendente, além de estar fundamentada por descumprimento de obrigação instituída por decreto, não merece nenhuma guarida desse órgão julgador, principalmente porque a conduta que respalda a Defendente a não recolher o ICMS antecipado nas operações interestaduais está prevista em lei, conforme exposto acima. Sendo assim, a única medida cabível para a presente questão é o afastamento da aplicação da combatida multa.

Diz que as questões discutidas neste item dizem respeito a imprecisões, equívocos e divergências quanto aos critérios utilizados pela fiscalização para apurar, por meio de levantamento fiscal, supostas diferenças de estoque e; mensurar/valorar tais diferenças.

A esse propósito, é de se ver que indicou as falhas cometidas pela autoridade fiscal responsável pela lavratura do presente Auto de Infração e demonstrou, com exemplos contundentes, que o presente levantamento fiscal apresenta sérias distorções e resulta na apuração de quantias absolutamente despropositadas, sob os aspectos quantitativos e valorativos.

Na maioria dos tópicos de defesa, a linha de argumentação desenvolvida está fundada em uma análise por amostragem das distorções cometidas pela fiscalização, pois lhe é praticamente inviável empreender, no prazo de 60 dias legalmente previsto para a apresentação de Defesa, um levantamento paralelo que encontre, item a item, todas as incorreções existentes no trabalho fiscal.

Contudo, para que se tenha a exata dimensão de quanto o levantamento fiscal discrepa da realidade dos fatos, bem como das distorções apontadas em cada tópico desta defesa, entende 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 fiscais.

Fala que a Junta pode determinar a realização de perícia e sua necessidade se mostra flagrante em razão dos diversos equívocos e inconsistências as quais acaba de demonstrar, é inegável a necessidade de que seja determinada sua realização, e nesse contexto, espera e requer desde já, a realização de perícia pelas razões acima expostas, requerendo, igualmente, sua regular notificação para apresentação de quesitos e nomeação de assistente técnico.

Neste ponto, em que pese o zelo do autuante na defesa dos interesses da Fazenda Estadual, requer a nulidade do Auto de Infração em combate, visto a patente ausência de embasamento técnico e comprobatório apto a tornar exigíveis as acusações fiscais.

Ao se tratar de outros itens da presente acusação, já se afirmou veementemente que o procedimento fiscal de autuação deve trazer os elementos formadores da convicção do respectivo agente, os quais, por sua vez, devem ser sustentados por documentos probatórios ou métodos de avaliação empíricos, afastando-se por completo a utilização de suposições e indícios infundados.

Fala que a peça acusatória não pode ser mantida pelo simples fato de que, no entender da autoridade autuante, as infrações foram praticadas.

Nas Infrações 3 e 4 do Auto de Infração, aduz que a metodologia utilizada não foi adequada para a produção de provas capazes de indicar a materialidade das acusações fiscais, na medida em que o levantamento elaborado pelo Agente Fiscal presume, ao invés de comprovar, as diversas infrações que lhe foram atribuídas.

A par disso exige-se, de plano, reconhecer a nulidade do Auto de Infração ora combatido, visto que o procedimento utilizado pela fiscalização estadual ao elaborar a peça acusatória não demonstra, pelo método necessário, a certeza das acusações fiscais, pois deveria, sim, a autoridade autuante ter comprovado cabalmente que a autuada deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Isso porque não são os simples demonstrativos anexados à peça acusatória que fazem prova das infrações imputadas, sendo certo que não é vã a norma de nosso ordenamento que dispõe que o ônus da prova incumbe a quem alega.

Chama a atenção para o fato de que, conforme documentos anexos, as notas fiscais constantes do demonstrativo “MULTA - NOTA FISCAL DE ENTRADA TRIBUTADA NÃO LANÇADA 2012 – DEMONSTRATIVO”, relativa à infração 3, em verdade, foram sim escrituradas, todavia, diante do exíguo prazo para juntada dos referidos documentos, somente foi possível a localização de sessenta e sete notas fiscais, bem como os respectivos livros de entrada e saída.

Portanto, a acusação, nestes itens, lhe impõe o ônus da prova da regularidade de seus procedimentos, o que é inaceitável. Mas, mesmo assim, conseguiu trazer aos autos documentos que comprovam a sua inteira licitude no que concerne à sua escrituração.

Por fim, cabe à autoridade o ônus da prova do ilícito alegado na peça acusatória combatida, sob pena de instalar-se arbitrariedade em matéria tributária, e ferir-se o princípio da legalidade, o que, frise-se, reputa a nulidade da autuação.

Conclui que diante de todo o exposto e demonstrado, evidenciada a total falta de fundamento das acusações fiscais requer seja declarado nulo o Auto de Infração pela ausência de liquidez e certeza conforme sobejamente demonstrado na presente defesa, em razão dos equívocos cometidos pela autoridade fiscal, e no mérito seja totalmente cancelado o lançamento tributário, para que nada lhe seja exigido à título de ICMS, juros e multa, haja vista a total dissonância com a legislação tributária vigente.

Informação fiscal constante às fls. 749 a 752 esclarece, após breve histórico dos fatos, que todos os demonstrativos elaborados o foram com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD) transmitida pelo contribuinte, informações estas constantes na base de dados da SEFAZ e entregues ao contribuinte, conforme documentos de fls. 21 e 22.

Quanto a aplicabilidade da multa nas infrações 1 e 2, ambas estão devidamente tipificadas no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, sendo que na infração 1, entende provada pelo demonstrativo elaborado o uso do crédito fiscal em valor superior ao destacado no documento fiscal, motivo pelo qual a mesma é procedente.

Na infração 2, fala estar a aplicação da multa enquadrada na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42, tratando-se de antecipação parcial, sem encerramento de tributação, diferentemente das alegações defensivas que se baseiam na substituição/antecipação tributária, com encerramento de tributação.

Sobre a inexistência de circulação de mercadorias, conforme alegação defensiva, observa inexistir demonstração de forma clara de quais notas fiscais não tiveram circulação de mercadorias, ressaltando a observação defensiva de que seria inviável no prazo defensivo levantamento que encontrasse as incorreções existentes no trabalho fiscal, o que justifica a manutenção da infração.

Em relação às infrações 3 e 4, reafirma que o trabalho foi realizado através do arquivo EFD que conforme o artigo 247 se constitui em conjunto de escrituração de documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e Secretaria da Receita Federal.

Reforça que a EFD substitui a escrituração e impressão dos livros fiscais, esclarecendo que as notas fiscais não constam da EFD apresentada pelo contribuinte, o que leva a manutenção das mesmas.

Conclui pela procedência total do lançamento.

## VOTO

O lançamento constitui-se em quatro infrações arroladas pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada.

Em primeiro lugar, observo que a autuada, em diversos momentos de sua peça defensiva, fala em decisões de primeiro grau, da 2ª e 4ª Juntas de Julgamento Fiscal, utilizando-se de expressões como *“ao revés do que argumenta a 2ª Junta de Julgamento Fiscal”*, *“Portanto, ainda que tivesse adotado base de cálculo do ICMS (antigo ICM) superior à permitida na legislação vigente para as transferências interestaduais, conforme afirmado, mas não demonstrado pela Fiscalização e muitos menos pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal”*, *“a Recorrente”*, *“mas não demonstrado pela Fiscalização e muitos menos pela C. 4ª Junta de Julgamento Fiscal”*, quando, na verdade, estamos neste momento, na apreciação a nível de primeira instância administrativa do feito, acreditando que tais remissões decorrem de equívoco cometido pelo sujeito passivo.

Quanto as preliminares aventadas na peça defensiva, relativamente a ausência de liquidez e certeza do lançamento, inicialmente observo que o mesmo foi lavrado em consonância com o disposto no artigo 39 do RPAF/99, contendo os elementos essenciais e necessários para a sua validade jurídica, e se fez acompanhar do demonstrativo de débito, no qual foi demonstrado o período sobre o qual incidiu a cobrança, bem como seus valores, base de cálculo, datas em que o imposto passou a ser devido, enquadramento legal, e demais requisitos ali postos, inclusive listando em todos os demonstrativos elaborados, as chaves de acesso dos documentos fiscais.

Logo, descabe se falar em qualquer nulidade, sendo concedida a oportunidade ao autuado de conhecer todo o teor do lançamento, bem como saber a forma de apuração, documentos a que se refere, além da possibilidade de exercício pleno do direito de defesa, à vista, inclusive da entrega de todo o material que serviu de base para a constituição do crédito tributário, conforme se observa às fls. 21 e 22.

Da mesma forma, a constituição da base de cálculo foi devidamente demonstrada, além da metodologia para se chegar aos valores lançados. Não acolho tal argumento defensivo, portanto.

Nego o pedido para a realização de diligência e/ou perícia, como solicitado na peça defensiva, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos

termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

O entendimento doutrinário, inclusive, é o de que o deferimento de diligência ou perícia deve obedecer a uma série de requisitos, contidos na norma legal. Todavia, o não atendimento desses requisitos é causa de descon sideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa.

Ainda que atendidos todos os requisitos para a sua concessão, caso a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa. Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização normativa, o que, contudo, não se afigura no presente caso.

Diante de tais considerações, impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.

Ressalte-se que a diligência, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Ademais, não observou a autuada o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum conseguiu figurar na defesa.

Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ:

*“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.*

*1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.*

*2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.*

*3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.*

*4. Agravo regimental desprovido.*

*Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1*

*Relator(a): Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA*

*Julgamento: 12/05/2015*

*Órgão Julgador: T3 - TERCEIRA TURMA*

*Publicação: DJe 18/05/2015”*

No mérito, a infração 1, versa sobre a utilização a maior de crédito fiscal, sendo o argumento defensivo é o de que deveria ser aplicado o artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69, sob a justificativa de que o mesmo além de ter aplicabilidade jurídica, embora datado de antes da existência do

próprio ICMS, as operações abarcadas pela infração eram de transferências interestaduais, além do que a acusação não teria sido demonstrada pela Fiscalização.

Analisando a mídia inserida na fl. 19, constato que o autuante elaborou planilhas denominadas “*Crédito fiscal a maior do que o destacado na nota fiscal 2012*”, e “*Crédito fiscal a maior do que o destacado na nota fiscal 2012 - resumo*”, o que, de pronto, rebate o argumento de que a acusação não foi demonstrada, diante do fato de que nele, foram inseridos os seguintes dados: data, número do documento fiscal, série, chave de acesso, CNPJ do emitente, unidade da Federação de origem das mercadorias, valor do imposto escriturado na escrituração fiscal digital (EFD), valor do imposto destacado na nota fiscal e diferença apurada. Logo, não posso acolher tal argumento.

Prosseguindo, verifico que de todas as Notas Fiscais ali arroladas, apenas e tão somente duas, a de nº 49.801, emitida em 10 de abril de 2012, e com chave de acesso 26120400880935000100550010000498011210689930 a título de transferência interestadual, e a de nº 180.615, emitida em 16 de outubro de 2012, com chave de acesso 28120975315333006816550010001806151001806152 se referem a operação interestadual, vez ter sido a primeira emitida pela Unilever Brasil Nordeste Produtos de Limpeza, situada no estado de Pernambuco, e a segunda por Atacadão Distribuidora Comércio e Indústria Ltda., localizada no estado de Sergipe, com natureza de operação “devolução compra substituição tributária”. As demais notas fiscais, em número de vinte e sete se referem a operações internas ocorridas no estado da Bahia.

Desta forma, não posso acolher o argumento defensivo de que deveria ser aplicado o artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69, diante da própria redação nele contida:

*“Art. 2º Não será aplicada penalidade por diferença de imposto sobre circulação de mercadorias devido nas transferências para estabelecimento do mesmo titular em outro Estado, desde que o contribuinte remetente, ou seu representante, tenha pago o tributo a um dos Estados, quer o de origem, quer o de destino. (Grifei)”*

*§ 1º O disposto neste artigo não prejudica o direito de qualquer Estado de exigir o imposto que entenda ser-lhe devido.*

*§ 2º Se o contribuinte houver pago o imposto a um Estado quando devido a outro, terá direito à restituição do que houver recolhido indevidamente, feita a prova do pagamento ou do início deste ao Estado onde efetivamente devido.*

*§ 3º O disposto neste artigo aplica-se às operações realizadas a partir de 1º de janeiro de 1967, não se restituindo, porém, as multas já pagas”.*

Justifica-se a não aplicação deste dispositivo legal, diante do fato de que, exceto uma nota das vinte e nove arroladas, já devidamente identificada acima, fruto de transferência recebida do estado de Pernambuco, as demais são operações de devoluções ou transferências internas, o que torna inviável a aplicação pleiteada pela autuada.

Ademais, em relação à nota fiscal remanescente, fruto de transferência interestadual, ainda assim, conforme já mencionado linhas acima, estamos apreciando o feito no primeiro grau da instância administrativa, e como tal, a não aplicação da multa, caso fosse possível, estaria prejudicada, pela disposição contida no artigo 158 do RPAF/99, o qual limita a competência das Juntas de Julgamento Fiscal, a dispensa ou cancelamento de multa aplicada a título de descumprimento de obrigação acessória, o que não é o caso presente.

De mais a mais, apesar do demonstrativo analítico elaborado pelo autuante indicar que os valores destacados nas notas fiscais a título de débito de imposto na origem, foram aumentados quando do creditamento realizado no momento da escrituração fiscal, o que a autuada não consegue se contrapor com fatos, argumentos ou documentos.

Da mesma forma, não há que se falar em desrespeito ao instituto da não cumulatividade, como pretende o sujeito passivo, vez terem sido respeitados os artigos 19 (O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado) e 20 da Lei Complementar 87/96 (Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o



direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação), muito ao contrário, o contribuinte não respeitou os valores de imposto destacados nos documentos fiscais, apropriando-se de valores superiores aos ali destacados. Por tais razões, mantenho a autuação quanto a este item.

Na infração 2, foram lançados valores relativos a multa, pelo fato da empresa autuada não ter realizado a antecipação parcial, dando saída nas mercadorias, o que ensejou o lançamento por tal fato. A defesa apega-se ao argumento de inexistir previsão legal para a antecipação parcial, diante de seu entendimento de que apenas o RICMS prevê a sua cobrança, bem como de que não estaria sujeita a tal recolhimento, na condição de estabelecimento atacadista. Mais uma vez o autuante não acolhe os mesmos, sob a justificativa de que a Lei nº 7.014/96 contempla a figura da antecipação parcial.

De fato, o artigo 12-A da Lei nº 7.014/96 prevê a figura da antecipação parcial, criada pela Lei nº 8.967, de 29 de dezembro de 2003, Diário Oficial do Estado de 30 de dezembro de 2003, com efeitos a partir de 01 de março de 2004, na seguinte redação:

*“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

*§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:*

*I - isenção;*

*II - não-incidência;*

*III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.*

*§ 2º O regulamento poderá fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto por mercadoria ou por atividade econômica.*

*§ 3º Nas operações com álcool poderá ser exigida a antecipação parcial do imposto, na forma que dispuser o regulamento”.*

Ou seja: contrariamente ao argumento da defesa, a antecipação parcial foi sim, criada por Lei, e é com base nela que a autuação ocorreu, vez que, não somente o ordenamento jurídico foi respeitado, como, de igual forma, o conteúdo regulamentar guarda semelhança e coerência com o preceito legal, e não poderia ser diferente.

Da mesma forma, a aplicação da multa ora lançada, está prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d” do mesmo diploma legal, possuindo, pois, a necessária base para cobrança.

Quanto ao entendimento de que, por sua condição de filial atacadista estaria dispensado do recolhimento da antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização, ao amparo do artigo 8º da Lei nº 7.014/96, esclareço que o artigo 8º, § 8º, inciso I, da mesma forma, não pode ser aplicado ao presente caso. Em primeiro lugar, pelo fato de ter sido, tal redação, se aplicável fosse, instituída pela Lei nº 12.917, de 31 de outubro de 2013, DOE de 01 de novembro de 2013, mantida a redação de seus incisos, efeitos a partir desta data, ao passo que os fatos geradores da infração são do exercício de 2012, quando tal determinação inexistia. Em segundo lugar, pelo fato de que especificamente, o artigo 8º da Lei nº 7.014/96 diz respeito a antecipação ou substituição tributária total, onde há encerramento da fase de tributação, figura distinta, pois, da antecipação parcial, a qual não encerra a tributação daquelas mercadorias que sobre ela incidirem. A infração fica, portanto, mantida integralmente, diante da ausência de qualquer argumento posto pela defesa e aceito pelo julgador, conforme exposto linhas acima.

As infrações 3 e 4 se reportam a descumprimento de obrigação acessória, pela ausência de registro de notas fiscais na sua escrituração fiscal, de mercadorias entradas no estabelecimento, na condição de tributadas (infração 3) e não tributadas (infração 4).

A tese defensiva repousa sobre a existência de presunção da autuação, bem como pela exiguidade de prazo para a produção da necessária prova da inexistência das mesmas, além de que muitas das mercadorias descritas nas operações em tela não circularam, de forma efetiva.

A constatação da infração deu-se pela ausência nos livros fiscais apresentados à fiscalização de diversos registros de notas fiscais, sendo o contribuinte em tela obrigado a realizar a escrituração de forma digital (EFD).

Em primeiro lugar, importante esclarecer que Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vem a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. Veio a substituir a escrituração manual, e por processamento de dados, utilizados anteriormente, sendo seu uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI, hipótese na qual se inclui a autuada.

Sua instituição deu-se por meio do Convênio ICMS 143/2006 de 15 de dezembro de 2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, de 03 de abril de 2009, e Ato COTEPE 09, de 18 de abril de 2008, estando a regulamentação no Estado da Bahia, inserido nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

O arquivo digital deve ser submetido ao programa validador, fornecido pelo SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), o qual verifica a consistência das informações prestadas, assina (certificado digital, tipo A1 ou A3, ICP-Brasil) e transmite.

Ainda que determinados registros e/ou campos não contenham regras específicas de validação de conteúdo ou de obrigatoriedade, esta ausência não dispensa, em nenhuma hipótese, a não apresentação de dados existentes nos documentos e/ou de informação solicitada pelos fiscos.

Regra geral, se existir a informação, o contribuinte está obrigado a prestá-la. A omissão de informações poderá acarretar penalidades e a obrigatoriedade de reapresentação do arquivo integral, de acordo com as regras estabelecidas pela Administração Tributária Estadual.

A escrituração prevista na forma deste convênio substituiu a escrituração e impressão dos seguintes livros: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP); Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

A partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.

O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.

Considera-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém, sendo a periodicidade de apresentação mensal e o arquivo deverá ser enviado no prazo definido em regulamento.

O fato foi devidamente provado pelo autuante, na forma dos demonstrativos elaborados, os quais contêm os dados necessários para a perfeita identificação dos documentos cuja escrituração não foi verificada.

Quanto à infração em si, a empresa alega ter escriturado diversas das notas fiscais lançadas nas duas infrações, todavia, comete um erro fatal, na sua argumentação, conforme veremos mais adiante. E como dito pelo autuante, a base para o lançamento foi a EFD apresentada pelo sujeito passivo, o qual estava obrigado a assim realizar a sua escrituração fiscal.

Neste sentido, tendo em vista o fato da acusação fiscal ser a falta de registro de notas fiscais, cabe à empresa autuada, provar que escriturou os documentos elencados nos demonstrativos por ele elaborados, sendo prova eminentemente positiva; basta trazer a nota e seu respectivo registro. E tal incumbência cabe apenas e tão somente ao sujeito passivo. E ele a princípio o fez, trazendo as notas fiscais e o que entende ser o seu registro no livro fiscal próprio.

Sem adentrar no mérito dos documentos trazidos pelo contribuinte, vislumbro que além deles, vieram aos autos cópias de livros fiscais que comprovariam a regularidade dos lançamentos realizados. Todavia, se em direito a prova é fundamental, e no âmbito do processo administrativo tributário mais ainda, diante da importância do princípio da verdade material, a prova deveria ser constituída pelo sujeito passivo de forma a comprovar de forma eficiente, eficaz e legítima as suas alegações, o que, infelizmente não ocorreu. Explico: os livros fiscais de Registro de Entradas de Mercadorias trazidos aos autos em cópias pelo contribuinte foram emitidos por processamento de dados, ao invés de ser a sua escrituração fiscal digital. Logo, diante das considerações acerca da EFD acima postas, estes livros, por não mais terem validade jurídica na época dos fatos geradores das infrações, diante da obrigatoriedade de escrituração via EFD, não se prestam a servir como meio de prova válido para a desconstituição do crédito tributário frente ao fato de que apenas e tão somente a EFD, a mesma que serviu de base para a autuação, pode se contrapor a ela.

Apesar do louvável esforço do contribuinte, estes livros em cópia apresentados de forma correlacionados com as notas fiscais arroladas na autuação, como por exemplo, no verso das fls. 690, 695, 712, 721, 740 e 745, não se prestam a provar absolutamente nada, diante da sua invalidade jurídica.

Caso o contribuinte apresentasse a sua EFD como meio de prova, em suporte aos argumentos defensivos postos, esta seria devidamente analisada e verificada. Todavia, tal como feito, para os livros apresentados não cabe qualquer análise ou consideração além das aqui já feitas, o que leva ao julgamento das infrações como procedentes, pela aplicação do artigo 142 do RPAF/99, segundo o qual a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e os livros escriturados digitalmente estão em seu poder e guarda.

Quanto as considerações acerca da constitucionalidade mencionadas na peça defensiva, convém lembrar a vedação contida no artigo 167, inciso I do RPAF/99, segundo o qual não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Desta forma, estribado em tais considerações, julgo o Auto de Infração procedente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108529.3000/16-0**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$12.121,21**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/97, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$22.062,23** e multa percentual no valor de **R\$33.076,64**, previstas nos incisos IX, XI e II “d”, do mesmo diploma legal, multa reduzida em obediência à Lei nº 13.461/2015, c/c, alínea “c” do inciso II, Art. 106 da Lei nº 5.172/66 (CTN), com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala de Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2017.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIM - JULGADOR