

A. I. Nº - 279459.0002/09-4
AUTUADO - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
AUTUANTE - FERNANDO ANTONIO CÂNDIDO MENA BARRETO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET 23.11.2011

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0287-05/11

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. Detectando-se omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária. No caso, deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saída omitidas. Exclusão dos “paletes” que não se confundem com mercadorias aptas à comercialização. Infração caracterizada em parte. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIA ISENTA. Comprovada a não utilização do crédito fiscal. Infração insubsistente. b) MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração reconhecida. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO DO ICMS EFETUADO A MENOS. PRODUTOS RESULTANTES DO ABATE DE GADOS BOVINO, SUÍNO E DE AVES. Infração reconhecida. 4. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. As transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, a base de cálculo corresponde à entrada mais recente. Infração reconhecida. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAS PARA USO E CONSUMO. Infração reconhecida. Não acatadas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 19/05/2009, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$ 5.472.182,86, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, conforme demonstrativos nos anexos 16 a 30. Período Jan/dez 07; Jan/dez 08. Valor R\$ 456.940,62.

INFRAÇÃO 2 – Efetuou recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Contribuinte aplicou MVA menor que a devida, bem como, aplicou MVA quando esta é inferior à pauta fiscal tudo conforme legislação e demonstrativos anexos às fls. 31 a 102. Período Jan/dez 07; Jan/dez 08. Valor R\$ 690.234,21.

INFRAÇÃO 3 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Período Jan/jun 07, ago/dez 07; Jan/jul 08, nov/dez 08. Valor R\$ 424.029,72.

INFRAÇÃO 4 – Efetuou saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção. Período Jan/dez 07; Jan/dez 08. Valor R\$ 173.721,03.

INFRAÇÃO 5 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Período Jan/dez 07; Jan/dez 08. Valor R\$ 1.049.251,69.

INFRAÇÃO 6 – Falta de recolhimento do imposto relat. a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Exercícios 2007 e 2008. Valor R\$ 2.676.478,05.

INFRAÇÃO 7 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. Outubro 07. Valor R\$ 1.527,54.

O autuado, através de representantes legalmente constituídos, através de instrumento particular de procuração, apresentou impugnação ao lançamento tributário às fls. 191 a 235 (vol. I), aduzindo, antes, acerca da sua tempestividade e que a mesma foi também apresentada em meio magnético, em atenção ao que determina o § 3º do art. 8º do RPAF BA.

Argúi considerações em preliminarmente, pedindo nulidade do Auto de Infração por ausência de tipificação legal, cerceamento do direito de defesa e do devido processo legal, aduzindo que os dispositivos citados pelo Auditor Fiscal não especificam com precisão a infração cometida. Defende que, se infringidos, foram de forma reflexa, situação que não é suficiente para caracterizar as infrações, maculando o auto de iliquidez, incerteza e inexigibilidade, por força do art. 18, II e IV, “a”, da Lei nº 7.629/BA – RPAF.

Com relação à infração 01, diz que tem fundamento no RICMS BA, art. 97, IV, ‘b’ (que trata da vedação da utilização de crédito quando o produto estiver sujeito à antecipação ou substituição tributária); art. 124 (dispositivo genérico que trata do recolhimento do ICMS); art. 356 (que trata da exoneração das prestações subsequentes quando sujeitas à antecipação ou substituição tributária). Diz que, no entanto, o demonstrativo fiscal não aponta quais produtos listados como sujeitos à antecipação ou substituição tributária realmente o são.

A infração 2 tem como suporte “legal” o art. 371 (aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo, o pagamento do ICMS será efetuado antecipadamente); art. 125, II, “b” (momento do recolhimento do ICMS por antecipação) e art. 61 (base de cálculo para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição), todos do RICMS. Reclama o autuado que a infração diz respeito à aplicação de MVA (margem de valor agregado) e não condiz com a descrição arguida pela fiscalização, com os valores de pauta aplicados, além de não se mencionar o ato normativo que o fixou.

Afirma na infração 3 que a acusação é feita genericamente, que o Fisco adota uma pauta fiscal sem mencionar o ato normativo que fixou o referido valor. Na infração 4, que está baseada no art. 56, V, “b” (base de cálculo do ICMS na transferência é o custo da mercadoria produzida). Diz, contudo, que as mercadorias listadas não tratam de mercadorias produzidas no estabelecimento do autuado.

Assevera que a infração 5 foi enquadrada no art. 1º, § 2º, IV (dispositivo genérico que trata da incidência do ICMS); art. 5º, I (trata de forma generalizada sobre o fato gerador para fins de pagamento da diferença de alíquota); art. 36, § 2º, XIV (normas genéricas sobre contribuinte do

imposto); art. 69 (base de cálculo para pagamento da diferença de alíquota); art. 72 (pagamento da diferença de alíquota com redução da base de cálculo); art. 111, III, “a” (trata da apuração do ICMS); art. 124 (dispositivo genérico que trata do recolhimento do ICMS) e art. 132 (trata do prazo para recolhimento da diferença de alíquota), todos do RICMS. Diz ainda que nesta infração, na planilha que demonstra a diferença de alíquotas dos vários produtos, além de descrição incorreta, não há também menção ao dispositivo legal infringido.

Na infração 6, reclama que o autuante traz como enquadramento o art. 124, I (dispositivo genérico que trata do recolhimento do ICMS); art. 201 (generalidade quanto às hipóteses em que devem ser emitidos os documentos fiscais); art. 218 (norma genérica acerca da emissão da nota fiscal); art. 323 (norma geral acerca do registro de saída); art. 331 (norma geral sobre o registro de apuração); art. 1º, I (dispositivo genérico que trata da incidência do ICMS); art. 2º, I (dispositivo genérico, que trata do fato gerador do ICMS); art. 50 (dispositivo genérico que trata das alíquotas de ICMS); art. 60, II, “a”, § 1º (norma genérica sobre a base de cálculo do ICMS por presunção de omissão de saída); art. 936 (dados sobre o levantamento fiscal); e art. 938, § 3º (dispositivo genéricos sobre o arbitramento da base de cálculo do ICMS), todos do RICMS, bem como art. 13, I (normas gerais sobre os procedimentos na realização de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, omissões tanto de entrada como de saída) da Portaria nº 445/98. Diz que também, nessa situação, saída sem emissão do respectivo documento fiscal, não se menciona os dispositivos legais que determinam a tributação das mercadorias, que deveriam ser apontados pela fiscalização, para o cumprimento do art. 18, II e IV, ‘a’, do RICMS/BA.

Por fim, com relação à infração 7, argumenta que a tipificação consignada é o art. 97, I (que trata da vedação da utilização de crédito quando o produto estiver sujeito à antecipação ou substituição tributária); o art. 124 (dispositivo genérico que trata do recolhimento do ICMS). Não se aponta, contudo, que os produtos listados como isentos realmente o são, nem se faz menção aos dispositivos que isentam as mercadorias listadas pela fiscalização. Assegura que tal dispositivo seria necessário para caracterizar a infração, porque uma vez isentos não se pode fazer uso do crédito. Não poderia o fisco simplesmente mencionar que os produtos listados estão isentos.

Reclama ainda o sujeito passivo que a falta de liquidez implica segurança jurídica e restringe o contraditório, a ampla defesa, sendo nulo o lançamento fiscal. Diz que a doutrina e a jurisprudência firmam direito fundamental, albergado no art. 5º, LV, CF/88, segundo o qual “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório, a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Insiste que se impõe a declaração de nulidade do presente Auto de Infração, nos termos do art. 18, II e IV, RPAF BA, porque não há elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração e porque essa insegurança repercute no amplo direito de defesa da Impugnante. Salienta que não se trata de meras incorreções ou omissões formais, mas de omissão que invalida o lançamento fiscal, porque retira da defendente o seu direito de defesa.

Consigna que a fiscalização trouxe aos autos apenas planilhas, sem os documentos necessários à comprovação das infrações (art. 28, § 4º, II, RPAF) cerceando o direito de defesa, o contraditório e o devido processo legal, princípios constitucionais garantidos no art. 18, II, IV, “a”, do Decreto nº 7.629/99.

Cita e transcreve decisões do Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco, concluindo que houve violação ao princípio da verdade material e da segurança jurídica. Ausentes os elementos necessários à apuração da liquidez, certeza e exigibilidade do crédito tributário, torna-se imperiosa à sua nulidade.

Diz que o ônus da prova é do Fisco (art. 333, I do CPC), porque é do fisco, de acordo com a lei, o dever de lançar (art. 142, CTN). Transcreve a doutrina do Prof. Ives Gandra da Silva Martins, a jurisprudência dos tribunais superiores. Conclui que o Auto de Infração foi lavrado sem provas, deixando de considerar aspectos de extrema relevância.

Reitera que o processo não traz cópia das notas fiscais vinculadas à infração, requisito indispensável à confirmação da liquidez e certeza do crédito tributário, apenas imputando a prática de um ilícito tributário, o que viola o direito de defesa do impugnante.

No mérito, diz que é improcedente a infração 01, porque a exigência de estorno do crédito fiscal relativo à aquisição de “Smart Cards” e “SimCard” é anterior a 01.05.07, data de início de vigência do Decreto nº 10.333/07, inclusão desse produto no regime de Substituição Tributária. Explicando que o item 35, inciso II do art. 353 do RICMS BA, introduzido pelo Decreto nº 9.786/06, em sua redação original, incluía apenas os aparelhos de telefonia celular. “Smart Cards” e “SimCard” somente foram incluídos com a Alteração nº 88, pelo Decreto nº 10.333/07.

Informa que outros produtos listados pela fiscalização não estão sujeitas a substituição tributária, a exemplo de bebidas lácteas (NCM 0403.90.00) que foram consideradas como sendo iogurte (NCM 0403.10.00) pelo Autuante. Tais mercadorias foram listadas nos anexos DOC 05 e DOC 06. Transcreve, nesse sentido, o art. 353, II, 3.3, RICM BA e diz que a classificação dos produtos é feita pelos fornecedores, de acordo com o NCM e o Fisco não poderia exigir estorno do crédito.

Diz ainda que as Notas Fiscais nºs 148.240 e 137.933 foram relacionadas em duplicidade nas planilhas da fiscalização porque não observou o livro de Registro de Entradas do autuado, DOC 07.

Afirma também que o ICMS debitado na saída subsequente representa uma forma de anulação do crédito fiscal, não cabendo nova cobrança do crédito fiscal. Mesmo que a defendente não tenha observado o regime de substituição tributária, não houve prejuízo para o Ente Público, pois houve tributação do produto na saída. Isto, em homenagem ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, II e § 2º, I, CF, c/c artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96).

Conclui que é possível o crédito do ICMS, mesmo nas entradas de ST, quando a saída for tributada, para que não haja o enriquecimento ilícito do Estado.

Assevera a improcedência da infração 2, porque não procedem as acusações de aplicação de MVA menor que a devida, nem aplicação de MVA quando a pauta fiscal era maior, face a legislação para aquisição em estabelecimento atacadista, conforme os artigos 61, II, “a” e 37.

Para elucidar tal questão, anexa por amostragem as notas fiscais emitidas pela Empresa Chocolates Garoto S/A, que se dedica exclusivamente ao comércio (DOC 08), nas quais resta consignado que o estabelecimento fornecedor é atacadista e, por conseguinte, trata-se de “*venda de mercadoria adquirida recebida de terceiros*”, com o CFOP 6102 que significa que a MVA utilizada deve ser a de atacadista. Insiste que a unidade da Garoto fornecedora do autuado é diversa da unidade industrial de CNPJ 28.053.619/0001-83, conforme provam as notas fiscais acostadas.

Entende que o fornecedor é atacadista, não cabe a arguição de aplicação de MVA menor, o que torna insubsistente a acusação fiscal.

No segundo ponto dessa mesma infração, a acusação é de aplicação da MVA quando a pauta fiscal era maior, diz que houve cerceamento do direito de defesa porque não se informou o ato normativo que fixou os valores da pauta e porque alguns valores utilizados são desarrazoáveis. Exemplifica que na planilha fiscal, fls. 31 a 102, o valor de pauta fiscal para “bacon perdigão fatia baf 250g” é R\$ 5,78; “carne moída bov cong g meat 500 gr”, R\$ 5,60; “capa de contra filé peça” R\$ 7,62.

Alerta que outro aspecto importante a ser observado é a aplicação cumulativa dos mecanismos de pauta fiscal e MVA. Ensina que nos termos da LC 87/96 (ex vi o art. 8º, § 6º), a adoção do preço a consumidor final usualmente praticado poderá ser aplicado, nos casos de substituição tributária, desde que em substituição ao critério de margem de MVA e obtido por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletos. Sendo exigido ainda que os critérios para sua fixação sejam previstos em lei.

Conclui, não atendidos os critérios legais na sua fixação, esses valores transmudam-se em simples pauta, cuja utilização já foi corretamente afastada pelo STJ semelhante ao caso em análise. Cita e transcreve em favor de sua tese o RMS 15092/SE e o REsp 59528 1/MT – Primeira Turma – Rel. Min. Denise Arruda–DJ 01.02.2006 p. 436).

Ressalta que os valores constantes das listas de preços (pautas fiscais) editadas pela Secretaria da Fazenda, para efeito de base de cálculo do ICMS relativo à substituição tributária, não constituem média ponderada dos preços ao consumidor final. Define que o critério que deve prevalecer para fixação da base de cálculo do ICMS-ST é o de MVA, quando observados os critérios estabelecidos pela LC 87/96.

Insiste que não se podem aplicar subsidiariamente os dois critérios de fixação da base de cálculo do ICMS-ST, quando a base de cálculo do ST (MVA) for inferior à pauta fiscal, porque a LC 87/96 é clara ao determinar, em seu art. 8º, § 6º, que em substituição ao critério de MVA poderá a base de cálculo ser o preço ao consumidor final usualmente praticado. A norma não permite a aplicação subsidiária, significando dizer que na ausência de um não poderá ser adotado o outro. Pelo contrário, é na ausência de um que se adota outro critério. E apenas neste caso. E não como pretende o Fisco, ou seja, aplicar a pauta quando esta for superior à aplicação da MVA.

Insiste que a pauta fiscal só poderá ser adotada quando as informações prestadas pelo contribuinte forem omissas ou não merecerem fé, nos termos do art. 73, RICMS BA, que transcreve.

Aduz que a adoção da Lista de Preços só deverá ser realizada quando o contribuinte não conseguir provar a exatidão do valor por ele declarado. Deve, assim, prevalecer o valor da operação e, no caso de substituição tributária, acrescido da MVA. Define que a pauta fiscal não pode ser critério subsidiário de fixação da base de cálculo para substituição tributária.

Conclui que a LC 87/96 não permite a adoção simultânea de ambos os critérios de fixação da base de cálculo do ICMS, na sujeição passiva por substituição tributária: pauta fiscal e margem de valor agregado; a utilização de pauta fiscal subordina-se ao levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, do preço ao consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, adotando-se a média ponderada dos preços coletados; deve ser aplicada em substituição ao critério de margem de valor agregado, não subsidiariamente. Na base de cálculo da ST a pauta fiscal na forma fixada não constitui média ponderada dos preços ao consumidor final, assim o que deve prevalecer para fixação da base de cálculo do ICMS-ST é o de MVA.

Garante que na infração 3, o fisco comete o mesmo erro relativo à aplicação da pauta fiscal já debatido na defesa. Além disso, se queixa o contribuinte que o fisco não informa o ato normativo que fixou os valores de pauta fiscal adotados; o item “osso de patinho” tem pauta desarrazoada de R\$ 7,81. Possivelmente confundindo “osso de patinho” com “carne de patinho”. Queixa-se também que, em determinadas operações, o Autuante adota a alíquota de 7% para aquisições no Estado do Mato Grosso. Na planilha de 2007, diz que o Auditor submete todas as aquisições à alíquota de 7%.

Relativamente a Infração 4, o direito de defesa restou por completo afastado, em especial porque o Autuante apresenta o preço médio de transferência utilizado pela defendente e o preço médio de compra definido pelo mesmo, sem, contudo, demonstrar como concluiu que o preço médio de compra seria outro e não aquele informado pela defendente. Pergunta-se, qual foi o critério adotado para cálculo do preço médio de compra? Suportado em que informação o preço médio de compra foi definido? Entende que deve ser julgada nula a infração.

Com relação à infração 5, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento, observa que as mercadorias autuadas serão consumidas, não na Central de Distribuição objeto do presente Auto de Infração, mas nas suas lojas de varejo, sendo impróprio considerar mercadorias de uso ou

consumo tais produtos, em especial porque os mesmos serão objeto de transferência para outras filiais.

Defende que sobre tais mercadorias não poderá ser exigido o pagamento do diferencial de alíquotas do ICMS porque não se trata de material de uso ou consumo, posto que não ingressaram no estabelecimento autuado com o objetivo de ser consumida no mesmo. Diz ainda que utiliza a denominação, exclusivamente, para controle gerencial dos itens de almoxarifado adquiridos com o propósito final de ser consumido, ainda que através das lojas de supermercados. Não se pode assim, exigir o pagamento do diferencial de alíquotas, próprio das mercadorias usadas ou consumidas no estabelecimento adquirente, quando tais bens serão, primeiramente, transferidos para as lojas para depois serem consumidos.

Diz que a autuação atropelou o seu direito, comprometendo o convencimento dos julgadores, posto que apresenta apenas uma planilha onde consta a descrição do produto “Uso e Consumo”. E indaga, o que seria o produto “uso e consumo”? Foi apurada a transferência das mercadorias adquiridas com o propósito de serem consumidas nas lojas? Sem a apresentação das Notas Fiscais é possível assegurar a liquidez e certeza inerente ao lançamento fiscal?

Conclui que o Auto de Infração é nulo porque cerceia o direito de defesa, o contraditório, o devido processo legal e agride a segurança jurídica, bem como é improcedente em razão da mercadoria adquirida não ser consumida no estabelecimento autuado, central de distribuição, mas nas lojas de varejo, sendo indevido o pagamento do diferencial de alíquotas exigido.

Quanto à infração 6, alega que não foi levado em consideração o índice de perdas normais no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição do autuado, bem como o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deteriorização, etc.

Argúi sobre a quantidade de mercadorias perdidas em face da comercialização normal e o fisco sem considerar tais índices, exige imposto sob a alegação de omissão de saídas. Observa que o volume de mercadoria apontado no relatório do Auto de Infração como omitido representa 1,95% do total movimentado. Conclui que as perdas existem e o índice de 1,95% está dentro da normalidade.

Cita o art. 334, I, do CPC: “não dependem de prova os fatos notórios”. Se não carece de prova a existência de perdas, caberia ao Autuante provar que as perdas registradas pela Defendente são anormais ou mesmo que não são perdas. Jamais simplesmente desconsiderar sua existência, inverter o ônus da prova e concluir que, não houve perdas, mas saídas sem a emissão de Notas Fiscais.

Defende fosse o índice extravagante, fora dos limites de normalidade inerentes, deveria o autuante demonstrá-lo e obrigar o autuado ao estorno de crédito fiscal relativo àquela perda anormal e nunca, precipitadamente, concluir pela ocorrência de fato gerador ou venda presumida.

Transcreve decisões do CONSEF tratando de perdas e quebras na estocagem de produtos agropecuários. Ressalta que no Acórdão JF nº 2112-02/01, o contribuinte sequer precisou provar a perda, mas somente demonstrar que está dentro dos índices normais aceitos para atividade. Entende que o fisco não poderia desconsiderar as perdas que ocorrem na industrialização, na armazenagem, na distribuição etc.

Defende que não cabe a alegação de tratar-se de atividade comercial. O legislador não procedeu dessa forma e não pode o intérprete, ao arrepio da lei, incluir limitações quando a lei assim não determinou. E a lei não o fez porque assiste ao comerciante o mesmo direito do industrial, em especial quando subordinados a mesma razão. Conclui que, nesse ponto, inclusive, o Acórdão transcrito auxilia porque são consideradas as perdas do processo de armazenagem.

Reitera que a fiscalização não computou as quebras e exige imposto sem a ocorrência do fato gerador. Por tais razões deve o presente Auto de Infração ser julgado improcedente.

Reitera que o estorno do crédito fiscal tem previsão no artigo 100, V, RICMS/BA, quando a perda for inerente ao processo de comercialização ou produção, for dentro dos limites tecnicamente aceitos para a atividade, sendo essa a posição do Conselho da Fazenda, no Acórdão JJF Nº 1180/99. Assevera que nunca comercializou mercadorias sem a emissão de notas fiscais e, eventuais diferenças de estoques que existem são decorrentes das quebras inerentes ao processo comercial. Nessa hipótese, a legislação tributária não impõe a incidência do ICMS; face às perdas anormais, caberia o estorno e a base de cálculo, o valor da entrada e não da saída; a alíquota seria a da entrada e não a da saída.

Outro significativo equívoco cometido no Auto de Infração, diz, é a exigência do ICMS sobre as saídas sem observar a tributação a que está submetida à mercadoria. Em relação às operações com materiais de acondicionamento, a legislação tributária isenta do pagamento do ICMS. Produtos como caixas plásticas e paletes são apresentados no Auto de Infração como incluídos na mercancia da defendente, apontados com saídas omissas e exigido o imposto sobre essas operações. Notório que no transporte de lotes de mercadorias, o autuado faz uso dos paletes e das caixas plástica, sem que se incluam tais bens em sua mercancia, conforme indica o art. 19, inciso I, RICMS/BA. Ressalvando que tais mercadorias, material de acondicionamento, representam 68% da exigência fiscal.

Conclui que caixas e paletes são bens utilizados no transporte de mercadorias, não sendo objeto de comercialização, estão fora da mercancia e não sofrem transferência de propriedade.

Explica que tais bens sofrem desgastes com manuseio, são constantemente submetidos a consertos; quando quebram, são utilizados na recuperação de outros. É prática corriqueira reunir dois ou mais paletes avariados, para montar um “novo”. Isto foi considerado como omissão de saída.

Reitera que a legislação tributária isenta do pagamento do ICMS as operações com materiais de acondicionamento; que a Constituição ao disciplinar a tributação sobre a circulação de mercadorias com hipótese de incidência do ICMS não autorizou sua cobrança sobre o trânsito físico, mas sim, sobre a mudança de propriedade, sobre circulação jurídica. Isto não ocorre com a utilização de paletes ou caixas para o transporte.

Explica que movimenta parte de suas cargas através de paletes de propriedade de empresas beneficiadas com regime especial relativo à movimentação de paletes e contentores, conforme Convênio ICMS 04/99. Esses bens podem ser identificados como “PALLET CHEP AZUL” e são de propriedades da empresa CHEP BRASIL LTDA, com endereço na Rua Avestruz, nº. 150 - CEP 06280-160 - Osasco, São Paulo, Inscrição Estadual sob o nº 492.358.889.115, CNPJ sob o nº 39.022.041/0001-14, proprietárias de paletes e contentores na cor AZUL, da marca distintiva: “CHEP”. Pede a exclusão de todos os paletes e contentores (caixas) pertencentes a terceiros, em especial aqueles relacionados no Convênio ICMS 04/99.

Diz ainda que o trabalho realizado despreza as determinações fixadas na Portaria nº 445, de 10/08/1998 que, em seu art. 3º, determina o agrupamento, num mesmo item, de espécies de mercadorias afins.

Afirma que no levantamento de estoque foram considerados, exclusivamente, os itens que eram convenientes à conclusão pretendida de apontar omissões de saída. No caso dos paletes, mesmo conhecendo que tais bens são movimentados em 6 diferentes Códigos (5300398, 5300410, 5300215, 5300266, 5300355 e 5300371), o autuante, para o exercício de 2007, considerou apenas os Códigos nºs 5300398 e 5300215 e para o exercício de 2008, considerou tão-somente o Código nº 5300215. Define que, em respeito à determinação da mencionada Portaria, todos os códigos deveriam ser considerados e agrupados em itens da mesma espécie. Assim agindo, não teria concluído pela existência de omissões ou, no mínimo, em valores muito diferentes dos apontados. Diz que isso vale para os demais produtos, protestando pela realização de perícia para confirmar as verdades aqui reveladas.

Deduz que não havendo as omissões, o fisco a presumiu, impondo não uma relação jurídica, mas uma relação de poder ou de força, citando em seu favor, as lições dos professores Souto Borges e Sacha Calmon Navarro Coêlho, Ives Gandra, Vittorio Cassone, em desfavor ao uso das presunções; diz que a autuação agrediu ao princípio da legalidade, uma vez que nosso Sistema Tributário repele a figura das presunções, dos indícios e das ficções.

Na infração 7, o fisco acusa a impugnante de tomar crédito fiscal de mercadorias isentas. Diz que infração não procede porque a defendente não utilizou o crédito decorrente da aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção e que isso pode ser constatado através das notas fiscais em anexo e registros de entrada, especificamente referente aos produtos flocos de milho, arroz, farinha de mandioca e feijão, conforme DOC. 09, em cumprimento aos artigos 14, XVII, 51, I, § 3º, II, “b”, 78-A e 87, XXX, RICMS BA, que prevêem isenção para farinha de mandioca e redução da base de cálculo em 100% para arroz, feijão e flocos de milho. Observa que a alínea “b” do § 3º do art. 51 equipara flocos de milho a fubá de milho.

Finaliza pedindo:

1. a nulidade do lançamento fiscal por não esclarecer as infrações de forma minuciosa, pela ausência dos documentos fiscais que originaram a autuação, pelo que cerceia o direito de defesa, o contraditório, o devido processo legal e agride a segurança jurídica. Porque desconsiderou o art. 142 do CTN, segundo o qual o dever de prova é da Autoridade Fiscal, sendo insubsistente a tentativa de inversão do ônus da prova para a Defendente.
2. no mérito, a improcedência das infrações 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7, diante dos lídimos argumentos constantes da peça defensiva.
3. Protesta, por fim, por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive a juntada posterior de documentos e realização de perícia e/ou diligência fiscal.
4. Requer, ainda, que na dúvida seja conferida a interpretação mais benéfica à Defendente, tal como preconiza o art. 112, CTN.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 1053 a 1064, explicando detalhes dos procedimentos adotados durante a ação fiscal.

Diz que a empresa vem descaracterizando toda e qualquer infração exigida por mais transparente, real e indefensável que seja. Durante a ação fiscal os trabalhos foram submetidos à análise e conferência por parte da autuada, ainda assim, apesar do bom relacionamento entre as partes, nunca houve retorno acerca dos materiais enviados. Percebe-se a política protelatória e o silêncio sobre as infrações, visando à defesa total quando da apresentação do Auto de Infração.

Esclarece que a base de dados para a elaboração dos demonstrativos são os arquivos SINTEGRA que refletem todas as operações de entradas e saídas de mercadorias. Em função da utilização dos arquivos magnéticos e do porte da empresa, muitas das vezes é necessário abrir mão de anexar cópias das notas fiscais, apontando apenas o numero da folha do livro de registro da nota fiscal.

Com relação à infração 1, argumenta que a defesa usa todas as formas possíveis de convencimento, relatando que os produtos não estão sujeitos à substituição tributária ou que foram tributados na saída, não acarretando prejuízo para o Estado. Afirma, além de saber que os produtos listados na planilha estão na substituição tributária, teve a preocupação de verificar a existência de débitos nas saídas por transferência para as lojas, o que anularia o crédito indevido e, principalmente, se o crédito indevido, ora constatado pelos arquivos SINTEGRA, fazia realmente parte do livro de registro das entradas, conforme consta do nº da folha na planilha, fls. 339/346. Diz que no livro registro de entradas, pode ser constatado o crédito fiscal indevido listado em planilha fls. 635/672.

Com relação à cobrança da Nota Fiscal nº 287.130, de 03/2007, mercadoria “OI CHIP Avulso”, que não fazia parte ainda da substituição tributária, na época da autuação, afirma o Auditor que excluiu da planilha do exercício 2007 o débito no valor de R\$662,40.

Relativamente aos produtos não sujeitos à substituição tributária, esclarece que não há equívoco no lançamento fiscal, pois ainda que alguns produtos possam estar fora da substituição tributária, eles nas saídas por transferências, não sofreram tributação. Para esta comprovação anexa Notas Fiscais de Saídas de nºs 433750 - 275901 – 489359 – 20942 – 170808 – 502228 – 502693 – 512040 – 519170 – 524206 – 745202 – 931491 – 103649 – 147245 – 209878 – 229215 – 263522 (fls. 348/364), além de extratos de lançamentos gerados pelo SINTEGRA, onde poderá ser verificado que somente foram exigidos os créditos indevidos para períodos onde houveram saídas sem tributação, conforme fls.422/455.

Discrimina os produtos e períodos, no exercício 2007, em que não foram tributados:

- O Produto 3328767 – Polpa Nestlé morango 540g – período de set a dez.
- O Produto 3328759 – Polpa Nestlé tri sab 540g – período de set a dez.
- O Produto 3329321 – Corpus LF Polpa FVC - período de nov a dez.
- O Produto 3323749 – Actívia ameixa coco – período de jan a maio.

Aduz que houve saídas com débito somente a partir do mês de junho 2007 e sem débito no período de janeiro a maio, o produto teve algumas saídas no mês de maio que justificam o crédito lançado; por isso refaz a planilha, (fl.339), e demonstrativo de débito com anulação dos valores de R\$282,77 e R\$136,51 de 05/2007, conforme extrato de movimentação com base nos arquivos magnéticos do autuado, anexo à fl.440.

Discrimina igualmente os produtos e períodos, no exercício 2008, que não foram tributados:

- O Produto 3330133 - Pense Light La Man – período de jan a dez.
- O Produto 3300125 - Pense light laranja – período de jan dez.
- O Produto 3326586 - Activia Liq. Mor – período de out a dez.
- O Produto 3326578 – Activia liq. Ameixa, período de nov a dez.
- O Produto 3325555 – Corpus break ameixa – período de jun a dez.
- O Produto 3325563 – Corpus break pêssego – período de jun a nov.
- O Produto 3326551 - Polpa danone mor – período de nov a dez.

Afirma que procedeu às alterações na planilha de débito referente ao lançamento em duplicidade relativo às notas fiscais nº 148.240 e 137.933, fls. 339/342.

Observa que o autuado já admitindo erro no crédito indevido, argumenta que debitou nas saídas, sem, contudo, apresentar provas. A fiscalização, por sua vez, afirma o autuante, apresenta provas de que as saídas dos produtos elencados em planilha de débito foram dadas sem a tributação, conforme demonstram as notas fiscais, fls. 347/420; extratos dos lançamentos fiscais de saídas gerados pelo SINTEGRA, fls. 421/634; folhas do livro registro de apuração do ICMS onde podemos ver que as transferências internas com CFOP 5152 são realizadas segundo a tributação do produto. Diz que produtos isentos, não tributados, do regime ST são transferidos sem o destaque do ICMS, fls. 673/698.

Chama a atenção que o mesmo produto é debitado até determinada data, e em seguida, não mais; outros, que não eram debitados num determinado momento, passando a ser debitado, logo após, em função da alteração de cadastro, mudança diversa de produtos da substituição tributária, principalmente em relação aos produtos tipo “iogurte”. Em 2007, o débito fica reduzido para R\$ 149.154,04, fls.339/342; em 2008, não houve alteração.

Na infração 2, informa que a base de dados para a apuração desse débito foram as planilhas de antecipação tributária total da empresa que estão num CD anexo esta informação fiscal com o nome de “PLANILHA_DA_EMPRESA_REF_Antecipação tributária”, fl.1049. Para melhor análise, diz que dividiu essa planilha em duas outras: 1) de produtos do abate de gado e aves, fls. 32/36 e 68/70; 2) planilha dos produtos restantes, fls. 37/66 e 71/102.

Diz ainda o autuante que reviu seu entendimento em relação às saídas da fábrica Garoto S/A para sua Central de Distribuição. A planilha foi refeita com a exclusão das notas fiscais de Chocolate Garoto S/A, oriundas de Vila Velha – ES, nos exercícios 2007 e 2008 fls. 706/727 e 732/751.

Anexa cópia da legislação, fls. 142/147, relativa às operações com produtos derivados do abate de gado e aves, o Artigo 61 - VIII – b – 2, diz que a base de cálculo da antecipação tributária nas entradas no território deste Estado “*é o valor determinado em pauta fiscal, se este for maior que a base de cálculo prevista no item anterior*”. Anexa às fls. 136/141, as instruções normativas com as pautas fiscais elencadas e aplicadas nas planilhas de débito relativo às aquisições de produtos resultantes do abate de gado e aves, fls. 32/36 e 68/70.

Lembra que as planilhas foram elaboradas pelo próprio autuado, cujo trabalho fiscal consistiu em substituir o valor de pauta fiscal, quando superior à MVA, em conformidade com o RICMS. Diz ainda que os produtos são vendidos por quilo e a forma da apresentação em caixas é que está em gramas, já que os produtos estão fatiados. A planilha de fl. 70 mostra que foram dadas entradas de 18.240 quilos de carne moída bovina e 12.600 quilos de bacon, entradas de 7/2008 a 12/2008.

Ilustra, apesar de não constar na planilha fiscal, com a Nota Fiscal nº 633.903, de 04.10.07 da Perdigão, fl. 791, venda de Bacon defumado. Faturado 9.464 kg do produto a R\$5,10 que totaliza R\$48.266,40.

Concluindo, informa que as planilhas de produtos do abate de gado e aves não sofreram alteração; as planilhas de outros produtos foram refeitas em função da exclusão dos produtos da Garoto S/A, passando o débito de 2007 de R\$88.341,74 para R\$34.597,55; em 2008 passou de R\$106.432,02 para R\$39.808,13, fls. 700/751.

Diz que a empresa na infração 3 faz a defesa, mas não apresenta provas em seu favor. As notas fiscais e livro de registro de entrada comprovam perfeitamente o débito apresentado na planilha fiscal. Assinala que algumas notas fiscais não foram entregues, a exemplo da nota fiscal 367801 do ano de 2007, cujos dados foram extraídos do SINTEGRA. A cópia do livro onde consta a citada nota fiscal e seu registro está apensa às fls. 770/799 e 803/831.

Refeitas as planilhas de fls. 103 a 107 foram gerados novos valores para 2007 de R\$246.687,34 e para 2008 de R\$ 267.169,86, fls. 767/769 e 800/802.

Explica que refez a pauta fiscal do osso do patinho para R\$3,60, o que reduziu o débito principalmente no ano de 2007; refez também os créditos fiscais de ICMS que aumentaram débitos, principalmente no ano de 2008. Afirma que os créditos fiscais constantes nas planilhas de débitos estão compatibilizados com as notas fiscais anexas.

Na infração 04, o Auditor Fiscal afirma que a autuada realiza transferências de suas mercadorias para outras unidades da federação com preços inferiores ao preço de aquisição, “*deixando aqui no Estado a diferença de preço verificada o que vem gerar menor recolhimento do ICMS*”.

Informa que os preços médios foram baseados nos arquivos SINTEGRA da empresa e calculados pela forma soma da base de cálculo/soma das quantidades de cada mercadoria de cada mês e ano. Apurou a diferença entre o preço de entrada e o preço de saída; diferenças superiores a R\$0,40 foram multiplicadas pelas quantidades das saídas, formando a base de cálculo que aplicada à alíquota de 12%, o que implica no débito cobrado.

Diz que refez as planilhas com seleção de diferenças superiores a R\$0,40; os débitos foram reduzidos em 2007 para R\$ 57.613,52 e, em 2008, para R\$ 88.229,00, conforme fls. 833 e 839.

Exemplifica o cálculo desses valores e respectivas transferências com preço médio inferior, selecionando as entradas através de CFOP's 1102-2102-2152 e as saídas representadas por CFOP 6152, observando que os exemplos estão comprovados através das notas fiscais de saídas e entradas de mercadorias, anexas a esta informação fiscal, fls. 844/853.

Faz o mesmo exercício de cálculo para outras mercadorias, destacando-as às fls. 1059/61. Em anexos os demonstrativos com a primeira e ultima folha, fls. 834/838 e 840/843; integral, em CD, fl.1049.

Com relação à infração 5, informa que o estabelecimento autuado, por ser um Centro Distribuidor do grupo Bom Preço realiza as compras, dentro e fora do Estado, transferindo as mercadorias para todas as lojas na Bahia e Sergipe.

Aduz que, conforme livro registro de apuração do ICMS, demonstrativo das aquisições com CFOP 2556 (compra de material para uso ou consumo adquirido fora do estado), baseado nos arquivos SINTEGRA da empresa, apurou recolhimento a menor da diferença de alíquota relativo a essas aquisições, conforme fls. 111/125 e fls. 855/997.

Diz não prosperar a alegação defensiva de que os materiais serão consumidos nas lojas e não na Central de Distribuição, posto não importar onde o material vai ser consumido, se CD ou nas lojas. O recolhimento do DIFAL tem que ser realizado pelo adquirente desses materiais, mesmo porque quando o CD transfere para as lojas a operação é interna. Diz que apensou as diversas notas fiscais de aquisição desses materiais, fls. 870/923 e 946/973, além dos recolhimentos realizados conforme contam no livro registro de apuração do ICMS, fls. 924/945 e 974/997.

O demonstrativo da diferença de alíquota, exercício 2007, consta das fls. 855/869.

No que concerne à infração 6, assevera o autuante que, durante o processo de fiscalização, levantou o estoque do autuado, um Centro Distribuidor, nos exercícios fechados de 2007 e 2008, sendo constatadas diferenças de estoque em diversas das mercadorias; limitou a exigência de ICMS apenas naquelas de maior expressão monetária.

Diz que o contribuinte admite as diferenças de estoque, questionou que não foram consideradas as perdas normais no processo de comercialização. Observa que o autuado não fabrica ou transforma qualquer produto. Sua atividade é única e exclusivamente comprar para revender produtos prontos para o consumo. Lembra a existência de decisões, nesse sentido, anexando o acórdão no Auto de Infração 279459.0004/07-0, fls. 999/1000.

Raciocina que na aquisição de um produto a empresa credita o ICMS destacado na respectiva nota fiscal; quando este produto por qualquer motivo sofre perecimento ou desgaste natural, além de ajustar a diferença de estoque, a empresa deve emitir nota fiscal de saída com o equivalente débito do ICMS. Conclui que se ajustando o estoque com a devida emissão da nota fiscal de saída dentro do próprio exercício, nenhuma diferença seria encontrada em qualquer levantamento de estoque.

Diz que a empresa “continua tributando” a entrada e saída de caixas plásticas e pallets, conforme constam de demonstrativos de fls. 1003/1043, apesar das sugestões em contrário, feitas durante a realização da ação fiscal. Em outro momento, o fisco considerou, tal situação, crédito indevido, a exemplo da exigência à filial do autuado com inscrição estadual nº 52.092.011.

Aduz que a empresa apresenta considerações, fls. 1001/1002; a defesa admite que o crédito é indevido, justifica, porém, que houve tributação na saída, anulando o crédito na entrada.

Assente que, na defesa apresentada no presente PAF a defesa alega que tais materiais não são tributados, devendo por isso, serem retirados do levantamento de estoque. Noutro PAF para defender o crédito indevido desses mesmos materiais, alega que tributam na saída, o que anularia o crédito da entrada.

Defende o Auditor que, a partir do momento que a autuada resolve creditar-se do ICMS na compra e no retorno das caixas plásticas e pallets, debitando-se nas saídas, está colocando essas mercadorias na mercancia e sendo uma operação mercantil; qualquer diferença apurada na movimentação do estoque dessas mercadorias implicará em perda do ICMS para o fisco, não havendo a cobrança.

Diz que no ingresso das caixas plásticas e pallets a empresa se creditou do ICMS. Ao longo do tempo com o seu desgaste natural, a autuada simplesmente baixa do estoque sem a emissão da nota fiscal de saída e destaque do ICMS. Pergunta: o que acontece? O fisco perde este imposto!

Diz que no levantamento de estoque de Caixas Plásticas e Pallets, no exercício 2007, o débito representam 66% e para o exercício de 2008, 83%. Pergunta novamente: como falar em estorno de crédito com um movimento de tamanha relevância e tributação normal?

Na infração 07, diz que o fornecedor destacou ICMS para todas as mercadorias constantes nas notas fiscais 5543 e 5591, com a alíquota de 12%, vide fls. 328/330. Ocorre que, excluídas as

mercadorias açúcar, biscoito, café, creme dental, macarrão, todas da substituição tributária, o estabelecimento se creditou do ICMS destacado relativo a todas as demais mercadorias, conforme extrato à fl. 1046, ainda que parte desse crédito seja de mercadorias isentas: arroz, farinha de mandioca, feijão carioca, flocos de milho, sal moído.

Aduz que o sal moído não foi incluído no trabalho, anteriormente, no valor de R\$62,20, passando o débito de R\$1.527,54 para R\$1.589,74. Pede para verificar as planilhas de fls. 1046 / 1048.

Conclui que processou as alterações procedentes reduzindo o débito de R\$ 5.472.182,86 para R\$ 5.407.945,70, conforme constam das fls. 1050/1052.

O sujeito Passivo volta a manifestar-se, às fls. 1068/1095, arguindo a sua tempestividade, que enviou cópia eletrônica da defesa, conforme as novas regras processuais; diz que após a Informação Fiscal, promoveu-se um novo Auto de Infração e que houve silencia acerca das preliminares de nulidade e que o lançamento foi feito de forma temerária, gerando um crédito fiscal incerto.

Reitera que, em diversos momentos da Informação Fiscal, o Autuante refez o lançamento fiscal, apresentando novos demonstrativos de débitos, sejam para reduzir o crédito tributário, infrações 1, 2 e 4, seja para aumentar as infrações 3, 5 e 7. A modificação do crédito tributário transgride os artigos 145, 146 e 149 do CTN c/c os artigos 128, 264 e 460 do CPC, em especial quando tais alterações não são em virtude da impugnação do sujeito passivo. Regras que transcreve.

Cita decisões do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco, doutrina dos Professores Misabel Abreu Machado Derzi, Paulo de Barros Carvalho, Aliomar Baleeiro.

Diz que tal procedimento afronta aos princípios da legalidade, segurança jurídica, oficialidade, verdade material e direito de defesa, nos termos do art. 18, II, IV, “a”, RPAF e que o caso não cuida de vício formal, mas de erro essencial, diferenciando-os a partir de Plácido e Silva, no seu Dicionário Jurídico.

Discorre sobre a obrigação tributária, crédito e o lançamento tributário, nos termos do art. 142, CTN, no qual a Autoridade Administrativa, cumprindo as formalidades legais, descreve a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a penalidade.

Deduz, então, que na Informação Fiscal prestada inexistem quaisquer erros de forma, mas erro de essência, quanto ao aspecto material do fato gerador, o *quantum* a ser pago pelo sujeito passivo. Diz que a alteração do lançamento além de arbitrária e ilegal, afronta a princípios que disciplinam o seu procedimento quanto a sua função fiscalizadora, negando-se vigência ao ordenamento jurídico, que deve ser observado cautelosamente pela autoridade administrativa, não podendo ir além do que lhe é permitido, eis que se configura em abuso de poder por parte da administração pública. Assim, conclui que a alteração do lançamento fiscal está eivada do vício de nulidade, sendo o seu procedimento nulo de pleno direito, o que requer.

Argúi que nenhum dos dispositivos citados como contrariados especificam, com precisão, a infração cometida, o que macula o auto de iliquidez, incerteza e inexigibilidade, por força do art. 18, II e IV, “a”, da Lei nº 7.629/99, RPAF BA.

Diz que o fisco juntou apenas planilhas e que não foram apresentados todos os documentos necessários à comprovação das infrações, nos termos do art. 28, § 4º, II, do RPAF BA, cerceando o direito de defesa, o contraditório e o devido processo legal, princípios constitucionais garantidos pelo art. 18, II, IV, “a”, do Decreto nº 7.629 /99.

Argumenta que a falta de juntada das notas fiscais prejudicou a verificação dos dados e valores apresentados pela fiscalização, situação que macula o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando o direito de defesa, o devido processo legal. Violando assim, não só a verdade material, mas também a segurança jurídica, a ampla defesa. Diz que nula é a autuação.

Repete que é do Fisco o ônus da prova, que deve ser por ele produzida (art. 333, I, CPC) e não pelo contribuinte, porque é do fisco, de acordo com a lei, o dever de lançar nos moldes do art. 142, do

CTN: “A prova, no caso, deve ser produzida por quem alegou a infração, prova positiva, eis que a ninguém é lícito exigir-se fazer prova negativa.” (TRF da 2ª Região, AC nº 368-6-RJ, Relator Juiz Frederico Gueiros, DJ 14/07/94, p. 37.777).

Com relação à infração 01, diz que o Autuante, na sua informação Fiscal confirma que alguns produtos estão fora da substituição tributária, ainda assim insiste em glosar o crédito fiscal. Aduz que se o produto não é isento, não-tributado ou com a tributação encerrada pela substituição tributária, não poderia o Autuante questionar o crédito, devendo observar se apenas se o lançamento do débito na transferência foi correto.

E exemplifica:

As bebidas lácteas (NCM 0403.90.00) que foram consideradas como sendo iogurte (NCM 0403.10.00) pelo Autuante, são elas:

1. Exercício de 2007: Neslté Bebida Láctea Polpa Morango 6x540g, Neslté Bebida Láctea Polpa Três Sabores 6x540g, Corpus Polpa Frutas Vermelhas 540g, Activia, dentre outros produtos, para os quais apenas tem variedade de sabores, conforme notas fiscais anexadas a Defesa (doc. 05).
2. Exercício de 2008: Bebida Láctea Batavo Pense Light Uva 180g, Bebida Láctea Batavo Pense Light Laranja/Manga 180g, Bebida Láctea Polpa Fruta Danone Kids 600g Activia Líquido Morango 900g, Activia Líquido Ameixa 900g, e demais produtos da denominação Activia, Corpus Break Ameixa 170g, Corpus Break Pêssego 170g, e demais produtos de denominação Corpus, Bebida Láctea Polpa Furta Danone 600g, dentre outros produtos, para os quais apenas tem variedade de sabores, consoante os documentos fiscais anexadas a Impugnação (doc. 06).

Complementa que o equívoco fiscal decorreu do fato de confundir bebida láctea com iogurte, cujos NCM são diferentes, bem como sua tributação. Para a bebida láctea o código é 0403.90.00 e não está sujeito a substituição tributária. Já o iogurte tem o NCM 0403.10.00, estando sujeito ao regime de substituição tributária (art. 353, II, 3.3, do RICMS).

Diz que o Autuante equivocou-se ao considerar a tributação, exclusivamente, nas transferências da Impugnante, sem observar a tributação nas saídas das lojas de varejos, conforme ensina a Súmula nº 166, STJ; que, desconsiderar o pedido de perícia é o mesmo que negar a verdade material, uma vez que a fiscalização é que tem poder de polícia e poderia verificar os cupons emitidos pelas lojas da impugnante, relativamente às mercadorias transferidas e verificar o débito correspondente, fato que anularia o crédito exigido.

Na segunda infração, verifica que o fisco acatou a tese defensiva com relação às mercadorias da Garoto, mas não informou o ato normativo que fixou os valores de pauta fiscal aplicados, podendo ter feito confusão ao consignar, por exemplo, o valor da pauta para 1 kg de bacon, aplicando-o para 250g de bacon, bem como a pauta para 1 kg de carne moída, igualando o preço de 500g àquele de 1 kg, ou mesmo, que o Autuante não tenha sido capaz de identificar a diferença entre Capa de Contra Filé, Contra Filé, Ponta Contra Filé (Noix) e Contra Filé Especial, cortes diferentes e com preços de pauta diferentes.

Com relação à infração 3 aponta que o autuante refez o lançamento devidamente notificado ao sujeito passivo para aumentar o crédito tributário exigido.

Com relação à infração 4, descreve o posicionamento do autuante “*efetou saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção.*” Complementa informando que o Auditor calcula o preço médio de compra diverso daquele informado pela impugnante, sem observar o art. 56, V, RICMS, que determina calcular o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Aduz que procede ao cálculo da média simples das aquisições internas e interestaduais, desprezando inteiramente a repercussão do valor do ICMS no preço, que integra sua própria base de cálculo, nos termos do art. 52, RICMS BA.

Explica que na aquisição interna com carga de 17%, nas transferências interestaduais o valor será inferior ao da aquisição, porque a carga tributária seria 12%..

Exemplifica:

Aquisição interna por R\$ 100,00 com R\$ 17,00 de ICMS:

- a) Custo – R\$ 100,00 – ICMS (17%) = R\$ 83,00
- b) Preço de transferência – R\$ 83,00 + ICMS (12%) = R\$ 94,32

Logo, a transferência ocorreria por um valor 5,68% menor que o da aquisição.

Conclui, porque não observou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou porque deixou de considerar as repercussões do ICMS no preço, o lançamento é improcedente. Aduz que, antes, é nulo o procedimento fiscal porque o Autuante não forneceu a forma de cálculo quando do lançamento, cerceando o direito de defesa da impugnante; os cálculos somente foram apresentados quando da Informação Fiscal.

Com relação à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, observa que as mercadorias autuadas serão consumidas não na Central de Distribuição, objeto do presente Auto de Infração, mas nas lojas de varejo pertencentes à impugnante. Sendo impróprio considerar tais mercadorias como de uso ou consumo, porque os mesmos serão objeto de transferência para outras filiais.

Destaca que sendo as mercadorias destinadas ao uso ou consumo próprios das suas filiais, estão fora da hipótese albergada pela constituição e pelo RICMS para cobrança do diferencial de alíquotas.

Lembra a autonomia dos estabelecimentos e explica que o termo “material de uso e consumo” é apenas utilizado para controle gerencial dos itens de almoxarifado adquiridos com o propósito final de ser consumido, ainda que através das lojas de supermercados. Diz que o Autuante, inicialmente, apresentou apenas uma planilha com a descrição do produto “Uso e Consumo” e, na Informação Fiscal, refaz o lançamento na tentativa de afastar a nulidade.

Conclui pela nulidade do Auto de Infração porque agride o devido processo legal; improcedente em razão de a mercadoria adquirida não ser consumida na central de distribuição, mas nas lojas de varejo, sendo indevido o pagamento do diferencial de alíquotas exigido.

Com relação à infração 06, diz que o Auditor concorda com a existência de perdas normais de mercadorias, contudo não aceita a manutenção do crédito fiscal, exigindo a emissão de Nota Fiscal de saída para justificar a baixa do estoque. Entende, nesse caso, cabível o estorno do crédito e não omissão de saída.

Aduz que o Autuante reconhece que não houve venda sem a emissão de nota fiscal, mas acusa a impugnante de promover a saída de mercadoria sem a emissão da respectiva nota fiscal. Devendo neste ponto ser julgada nula a autuação por não retratar a verdade dos fatos.

Frisa que a emissão da nota fiscal de saída, ainda que a preço de custo, representará estorno a maior do ICMS sempre que a aquisição for interestadual. Hipótese em que o crédito corresponderia a 12 % do valor de aquisição e o débito 17% desse mesmo valor.

Acrescenta que o índice de perda normal na comercialização, armazenagem, expedição, distribuição da impugnante, além do índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deteriorização, etc., deve ser considerado quando do cálculo do suposto estorno do crédito fiscal, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado, em especial porque a legislação tributária expressamente determina o não estorno do referido crédito (*ex vi* RICMS, art. 100, V).

Insiste que o percentual de perdas é de 1,95% do total movimentado para aqueles itens levantados estão dentro da normalidade. Nesse sentido, transcreve decisões do CONSEF.

Com relação às caixas plásticas e pallets, diz, que são utilizados exclusivamente para o acondicionamento e transporte de mercadorias comercializadas, fora da mercancia e não alcançados pela hipótese de incidência., conforme art. 19, inciso I, RICMS/BA.

Frisa que tais “mercadorias” representam, conforme afirmação do próprio Autuante, 66% do débito, em 2007; 83%, em 2008. Diz que mesmo reconhecendo que tais bens sofrem desgastes e quebras, mantém a acusação de saída sem a emissão de nota fiscal, o que não se coaduna com a verdade dos fatos. Quebrados, uns são utilizados na recuperação de outros. É prática corriqueira reunir dois ou mais pallets avariados, para montar um “novo”. Enfatiza que o autuante considerou omissão de saída, mesmo reconhecendo que não houve qualquer omissão.

Aduz que o autuante não se pronunciou acerca dos bens pertencentes a terceiros; considerando que a impugnante movimentou parte de suas cargas através de pallets de propriedade de empresas beneficiadas com regime especial relativo à movimentação de pallets e contentores, conforme Convênio ICMS 04/99, nem podendo sobre esses ser exigido pagamento do ICMS.

Reitera acerca da propriedade dos “PALLET CHEP AZUL”, do agrupamento dos itens, indicados na Portaria nº 445/98, sobretudo, dos palletes, além dos demais produtos. Fragilidades existentes no PAF que exigem a realização de perícia fiscal.

Assente, por fim, que o Fisco acusa a impugnante de tomar crédito fiscal de mercadorias isentas e que quando da Informação Fiscal alterou o lançamento para aumentá-lo, com a justificativa de que *“o sal moído anteriormente não foi cobrando, porém como neste processo de informação fiscal, tivemos que rever todo o trabalho, acabamos por descobrir a não inclusão dessa mercadoria em débito anterior.”*

Argumenta que além não se poder alterar lançamento já consolidado, não utilizou o crédito decorrente da aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção, conforme pode ser constatado através das notas fiscais anexadas a Impugnação e seus respectivos registros de entrada, especificamente referente aos produtos flocos de milho, arroz, farinha de mandioca e feijão (DOC. 09 da Defesa).

Finaliza, reiterando os termos da defesa inicial, pedido de nulidade e de improcedência.

O autuado volta a se manifestar, fls. 1102/1105, discutindo os fatos e fundamentos da infração 06, aduz que não foi considerado o índice de perdas normais no processo de comercialização, armazenagem e distribuição dos produtos, bem como índice relativo à devolução dos produtos devido ao vencimento do prazo de validade ou por deteriorização, etc.

Repete ainda as questões atinentes às operações com materiais de acondicionamento; produtos como caixas plásticas foram incluídos na mercancia do autuado, mas, na realidade, nas operações com tais produtos não há cobrança de ICMS, por força prevista no art. 19, I, RICMS BA.

Apresenta laudo de Perícia Técnica que determinou coeficientes médios de perda padrão de diversos produtos, além dos PALLETS e CAIXAS PLÁSTICAS utilizados no transporte das mercadorias para revenda, fls. 1107/1169.

Na assentada do julgamento de 19.05.2011, a 5ª JJF deliberou pela conversão do processo em diligência para que fossem esclarecidos pontos controversos no presente PAF.

O Auditor Fiscal responsável pela diligência apresente os seguintes esclarecimentos, fls. 1176/1179:

Na infração 1 excluiu dos demonstrativos as bebidas lácteas e demais produtos não enquadrados no regime de substituição tributária e apresenta novo demonstrativo de fls. 1183/1195, passando a infração de R\$ 456.940,62 para R\$ 447.314,03. Consta o pagamento de R\$ 447.314,03, conforme extrato de pagamento, fls.1180/1182.

Na infração 2 explica que as instruções normativas que fixaram a pauta fiscal, MVA e a legislação pertinente estão anexadas as fls. 136/147 do PAF. Com resultado da diligência, o débito passa de R\$ 690.234,21 para R\$ 569.866,04. Diz que o contribuinte pagou parte do débito no valor de R\$ 75.215,99.

A infração 3 que originalmente era R\$ 424.029,72 foi aumentada na durante a informação fiscal para R\$ 513.857,20. Consta o pagamento de R\$ 424.029,72, conforme extrato de pagamento, fls.1180/1182.

Para a infração 4 consta o pagamento de R\$ 173.721,03, conforme extrato, fls.1180/1182.

Com relação à infração 6, esclarece que não estão incluídos no levantamento de estoque mercadorias isentas ou enquadradas na substituição tributária, fls. 1196/1202. Concorde que PALLETS e CAIXAS PLÁSTICAS são materiais de acondicionamento e foram incluídos no levantamento porque a empresa tributou as entradas e saídas. Considerou irrelevante o fato de as mercadorias serem ou não de propriedade de terceiros; o levantamento fiscal restringiu-se à movimentação dos produtos através das notas fiscais da empresa. Às fls. 162/182 consta o inventário de tais produtos.

Informa que a própria perícia encomendada pelo autuado confirmou a existência de perdas dos PALLETS e CAIXAS PLÁSTICAS, o que também gera perdas para o Estado, quando essas perdas não são ajustadas. Mantém o procedimento.

Em resposta, o autuado manifesta-se às fls. 1214/1240. Reiteram os pedidos de nulidade por ausência de tipificação legal, cerceamento do direito de defesa e o devido processo legal, argumentando que os dispositivos citados como infringidos não especificam com precisão a infração cometida pela defendente.

Diz que no mérito, parcela da autuação é improcedente posto que houve pagamento parcial do débito. Infração 1, pagamento integral; infração 2, pagamento parcial no valor de R\$ 75.215,99; infração 3, pagamento parcial no valor de R\$ 424.029,72; infração 4, pagamento integral.

Com relação à infração 2, afirma que o diligente anexou a Instrução Normativa nº 62/2004, mas continua equivocada a exigência. Explica que duas são as acusações. A primeira consiste em aplicar MVA menor que a devida; a segunda aplicar MVA quando a pauta fiscal era maior. Diz que ambas não procedem.

Quanto ao primeiro argumento, aduz que foi utilizada a MVA fixada pela legislação. O art. 61 manda que a aplicação seja em função de ser o estabelecimento fornecedor industrial, atacadista ou distribuidor e, autônomo cada estabelecimento (art. 37, RICMS BA).

Para elucidar a questão anexou as notas fiscais da Empresa Chocolates Garoto, consignando que o fornecedor é atacadista, CFOP 6102. Conclui que as mercadorias foram adquiridas da unidade comercial e a MVA a ser aplicada deve ser a de atacadista.

No segundo ponto dessa mesma infração, insiste na utilização de valores desarrazoáveis da pauta. Exemplifica que na planilha fiscal, fls. 31 a 102, o valor de pauta fiscal para “bacon perdigão fatia baf 250g” é R\$ 5,78; “carne moída bov cong g meat 500 gr”, R\$ 5,60; “capa de contra filé peça” R\$ 7,62.

Aponta também erro no levantamento fiscal que adota os valores do quilo, em vez do percentual para 250 a 500 gramas. Insiste numa perícia técnica para refazer o levantamento fiscal porque o autuante confundiu o valor da pauta de 1 quilo de bacon aplicando-se a 250 gramas de bacon ou 1 quilo de carne moída aplicando-se ao preço de 500g; além dos erros nos preços dos cortes diferentes de carne.

Volta a questionar a aplicação cumulativa de pauta fiscal e MVA. Ensina que nos termos da LC 87/96 (ex vi o art. 8º, § 6º), a adoção do preço a consumidor final usualmente praticado poderá ser aplicado, nos casos de substituição tributária, desde que em substituição ao critério de margem de MVA e obtido por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletos.

Ressalta que os valores constantes das listas de preços (pautas fiscais) editadas pela Secretaria da Fazenda, para efeito de base de cálculo do ICMS relativo à substituição tributária, não constituem média ponderada dos preços ao consumidor final. Define que o critério que deve prevalecer para

fixação da base de cálculo do ICMS-ST é o de MVA, quando não fixada observando os critérios estabelecidos pela LC 87/96.

Assevera que a pauta fiscal só poderá ser adotada quando as informações prestadas pelo contribuinte forem omissas ou não merecerem fé, nos termos do art. 73, RICMS BA, que transcreve.

Aduz que a adoção da Lista de Preços só deverá ser realizada quando o contribuinte não conseguir provar a exatidão do valor por ele declarado. Deve, assim, prevalecer o valor da operação e, no caso de substituição tributária, acrescido da MVA. Define que a pauta fiscal não pode ser critério subsidiário de fixação da base de cálculo para substituição tributária.

Conclui que a LC 87/96 não permite a adoção simultânea de ambos os critérios de fixação da base de cálculo do ICMS, na sujeição passiva por substituição tributária: pauta fiscal e margem de valor agregado; a utilização de pauta fiscal subordina-se ao levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, do preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, adotando-se a média ponderada dos preços coletados

Reitera os argumentos anteriores para a infração 3. Diz que o fisco comete o mesmo erro relativo à aplicação da pauta fiscal já debatido na defesa. Além disso, queixa-se o contribuinte que o fisco não informa o ato normativo que fixou os valores de pauta fiscal adotados; o item “osso de patinho” tem pauta desarrazoada de R\$ 7,81. Possivelmente confundindo “osso de patinho” com “carne de patinho”. Queixa-se também que, em determinadas operações, o Autuante adota a alíquota de 7% para aquisições no Estado do Mato Grosso. Na planilha de 2007, diz que o Auditor submete todas as aquisições à alíquota de 7%.

Apela pela improcedente da infração 6, reiterando todos os argumentos retro referenciados.

Afirma que os elementos utilizados pelo autuante não foram usados com a devida cautela, tomando por base presunção e não os reais documentos que pudessem exibir a fidelidade e a legalidade do fato lançado. Lembra que a ocorrência do fato gerador não decorre de presunção, sendo inconcebível, o fisco cobrar imposto sem previsão em lei.

Pede que o Auto de Infração seja nulo e, ao final, improcedente.

O Auditor Fiscal novamente de manifesta aduzindo com relação à infração 2 que as IN que fixaram a pauta fiscal, as MVA e a legislação do ICMS estão anexadas, às fls. 136/147. Diz que seguiu o que manda a legislação (art. 61, VIII, b, 2, RICMS BA). Aduz que o autuado discorre sobre as entradas da empresa chocolate garoto apenas para confundir e não procedem os argumentos da defesa.

Lembra que os valores da pauta estão em quilos; os produtos carne moída e bacon foram adquiridos em quilos. Explica que carne moída GMEAT 500 gramas é apenas a forma de apresentação na embalagem. No levantamento, importou o total em quilos.

Exemplifica a existência de 18.240 quilos de carne moída (500 gramas). A base de cálculo da Nota Fiscal nº 68007 é R\$ 50.160,00 com preço de R\$ 2,75 por quilo. A pauta fiscal no valor de R\$ 5,60 dá uma base de cálculo de R\$ 102.144,00 (18.240 quilos x R\$ 5,60).

Diz que nessa infração, o saldo é R\$ 494.650,05.

Na infração 3, repete que entregou ato normativo que fixou a pauta fiscal, desde o início dos trabalhos. A empresa insiste no valor de R\$ 7,81 para osso de patinho; diz que as planilhas foram refeitas, fls. 766/831 e o valor correto é R\$ 3,60 para o osso de patinho (Instrução Normativa, item 20.10, fl. 136). Diz que alíquota de 7% nas aquisições de MT é apenas para confundir, pois à exceção do frango, todas as aquisições de carne bovina estão com crédito de 12%, conforme planilha, fls. 766/831. Para melhor entendimento a planilha foi refeita (fls. 1246/1248). O saldo da infração é R\$ 89.827,47.

Com relação à infração 6, considerando que a defesa admite as perdas, fls. 1229/1231; não houve sonegação, transferência do CD para lojas; as perdas representam prejuízo para o Estado; perdas são por avaria, por furtos, roubos, etc. Diz que reviu a posição, alterando a infração para Estorno de Crédito Fiscal e novas planilhas, fls. 1249/1256. Com isso, diz que houve redução significativa do débito e o valor da infração R\$ 1.322.313,82. Novo demonstrativo, fls. 1257, R\$ 1.907.318,88.

VOTO

Cuida o presente Auto de Infração da exigência de 7 irregularidades relatadas na inicial que serão objeto da apreciação desse relator, nos termos a seguir:

Por oportuno, não serão objeto de apreciação as infrações 3, 4 e 5 porque foram integralmente quitadas pelo sujeito passivo, não existindo lide.

Cumprе examinar em sede preliminar as questões formais interpostas pelo impugnante.

Argúi o sujeito passivo que a declaração de nulidade do presente Auto de Infração se impõe pela ausência de tipificação legal das infrações, que não especifica com precisão a infração cometida, pela falta de elementos na determinação com segurança das infrações, implicando cerceamento do seu direito de defesa e em ofensa ao devido processo legal. Conclui que tal fato macula de iliquidez, incerteza e inexigibilidade dos autos, inquinando-o à nulidade, por força do art. 18, II e IV, RPAF BA.

Não entendo assim. O procedimento fiscal não afronta qualquer princípio que possa invalidar o Auto de Infração. Não houve erro essencial, como alega o sujeito passivo, porque o Auto de Infração foi lavrado em obediência aos princípios mestres do direito tributário, lavrado com observância dos requisitos legais, permitindo pelo lançamento de ofício, o nascimento da obrigação tributária e, ao mesmo tempo, possibilita a impugnação do lançamento por parte do autuado, não havendo, em hipótese, cerceamento do direito de defesa ou ao contraditório. Os elementos constantes do processo demonstram a motivação da autuação, devendo ser rechaçado, pois, o pedido de nulidade.

As planilhas trazidas aos autos, questionadas pelo autuado, anexadas sem a documentação necessária à comprovação das infrações, na realidade, refletem a base de dados do próprio sujeito passivo, a partir dos seus arquivos magnéticos, cujos respectivos documentos estavam em seu poder; longe de representar qualquer cerceamento ao direito de defesa, deu margem ao contraditório e o devido processo legal, princípios constitucionais garantidos no art. 18, II, IV, “a”, do RPAF BA. Com relação à infração 2, a previsão legal para a fixação da pauta encontra-se insculpida nos §§ 4º e 6º do art. 8º da LC87/96, que se consubstancia no art. 36 da Lei nº 7014/96, oferecendo lastro legal para a sua aplicação e afasta por completo a arguição de cerceamento do direito de defesa, inclusive, porque cópias do texto normativo que fixou os valores da pauta fiscal aplicados estão anexadas aos autos e de pleno conhecimento do autuado.

Constato, portanto, a existência dos elementos fundamentais na constituição do presente lançamento tributário, ao contrário do que afirma o autuado, os elementos constantes do processo demonstram a motivação da autuação e o pedido não encontra amparo nas hipóteses do art. 18 do RPAF BA, permitindo ao autuado exercer com liberdade o direito a ampla defesa e o contraditório, fazendo serem conhecidas todas as suas alegações e interferindo no processo com as provas e argumentos de que dispunha em seu favor.

Nesse sentido, a ausência de cópia de determinada nota fiscal relacionada à infração exigida, não violou direito de defesa do impugnante, porque os documentos respectivos estão em poder do próprio contribuinte que os utilizou com plena liberdade na articulação de sua defesa, não existindo qualquer prejuízo no devido processo legal, na segurança jurídica do contribuinte, tampouco configurou qualquer inversão quanto ao ônus da prova, que deve ser, de fato, produzida pelo Fisco (art. 333, I, CPC).

O pedido do autuado pela realização de diligência-perícia, a fim de demonstrar equívocos no levantamento fiscal, foi atendido, uma vez que necessário aos esclarecimentos de alguns pontos

controversos, à juízo do relator. Não vislumbro, portanto, nos presentes autos, qualquer ofensa processual que signifique cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que o próprio autuado interveio no processo tantas vezes julgou necessário, apresentando suas razões e mesmo fazendo o pagamento das infrações integral ou parcial, da forma que melhor entendeu pertinente. Indefiro, portanto, os pedidos de nulidade do Auto de Infração formulados pelo sujeito passivo.

Superadas as questões preliminares, adentremos ao mérito das infrações.

Na infração 1, após o cumprimento da diligência solicitada pela 5ª JF, o preposto fiscal excluiu dos demonstrativos as bebidas lácteas e demais produtos não enquadrados no regime de substituição tributária, apresentando novo demonstrativo de fls. 1183/1195, passando a infração de R\$ 456.940,62 para R\$ 447.314,03. Consta extrato de pagamento do respectivo débito, R\$ 447.314,03 (fls. 1180/1182)

Na infração 2, a acusação é de recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, produtos comestíveis resultantes do abate (frango e suíno), e a aplicação indevida de MVA, nos exercícios 07/08, valor inicial de R\$ 690.234,21.

O autuado argúi a improcedência da exigência porque não foi utilizada a MVA fixada pela legislação para aquisição em estabelecimento atacadista, conforme os artigos 61, II, “a” e 37, conforme provam notas fiscais emitidas por Chocolates Garoto S/A (DOC 08), estabelecimento fornecedor atacadista e diverso de sua unidade fabril de CNPJ 28.053.619/0001-83.

Questiona ainda a aplicação cumulativa de pauta fiscal e MVA ou a utilização de forma subsidiária; que a adoção de preço a consumidor final poderá ser adotada, subordinado ao levantamento de informações dos respectivos setores, adotando-se à média ponderada dos preços coletados; alega ainda que para efeito de base de cálculo do ICMS-ST, a pauta fiscal não constitui média ponderada de preços a consumidor, prevalecendo a MVA, observado os critérios estabelecidos pela LC 87/96.

Em análise dos termos processuais, verifico que a exigência está baseada em demonstrativos elaborados pelo Auditor Fiscal anexados aos autos, às fls. 32/66 para o exercício 2007 e fls. 67/102 para o exercício de 2008. Tudo em conformidade com previsão contida no art. 371, aplicação de pauta fiscal, conforme determina o art. 61, inciso VIII, alínea “b”, item 2, do RICMS/BA, prevista para produtos resultantes do abate de aves, objeto da presente exigência fiscal por antecipação tributária. A previsão legal para a fixação da pauta encontra-se insculpida nos §§ 4º e 6º do art. 8º da LC 87/96, que se consubstancia no art. 36 da Lei nº 7014/96, oferecendo, assim, lastro legal para a sua aplicação.

Em contrapartida, correta é a posição da defesa em relação às saídas de Chocolate Garoto S/A, estabelecimento fornecedor atacadista, CNPJ 28.053.619/0017-40, requerendo a aplicação da MVA específica para aquisição em estabelecimento atacadista, conforme artigo 61, II, “a”, RICMS BA.

Observo que a planilha de fls. 32/102 foi modificada para exclusão das notas fiscais de Chocolate Garoto S/A, passando o débito de 2007 de R\$ 88.341,74 (fl. 32) para R\$34.597,55 (fl. 700); em 2008 passou de R\$106.432,02 (fl. 67) para R\$39.808,13 (fl.728); demais documentos às fls. 700/751.

No que se refere à aquisição de produtos resultantes do abate de aves, o sujeito passivo faz considerações sobre o estabelecimento de critérios objetivos para a tributação do ICMS ST, que deverá ter como parâmetro valores das operações reais de mercado; diz que a LC 87/96 (art. 8º, § 6º) determina que em substituição ao MVA poderá a base de cálculo ser o preço ao consumidor final usualmente praticado, mas sua aplicação subsidiária é apenas na ausência e não aplicação da pauta quando esta for superior ao MVA.

Insiste que a pauta fiscal só poderá ser adotada quando as informações prestadas pelo contribuinte forem omissas ou não merecerem fé, nos termos do art. 73, § 3º; em contrário, deve prevalecer o valor da operação, acrescido da MVA por conta da substituição tributária e ainda que a pauta fiscal não pode ser critério subsidiário de fixação da base de cálculo para substituição tributária.

Constato que a exigência do ICMS por antecipação tributária do art. 371, RICMS BA, aplicável nas aquisições interestaduais de produtos resultantes do abate de aves e suínos, está conforme o art. 61, inciso VIII, alínea "b", item 2, do RICMS/BA, abaixo transcrito.

***Art. 61.** A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:*

VIII - nas operações com os produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino e suíno:

b) tratando-se de antecipação tributária exigida no momento da saída interna ou da entrada no território deste Estado dos produtos resultantes do abate:

1 - o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) do Anexo 88;

2 - o valor determinado em pauta fiscal, se este for maior que a base de cálculo prevista no item anterior.

O auditor fiscal elaborou demonstrativo inicial relacionando as aquisições de produtos resultantes do abate de aves, bovinos e suínos, fls. 32/36 e 68/70, aplicando o valor de pauta fiscal, quando superior à MVA, em conformidade com o RICMS BA, a partir da planilha de preços informados pelo próprio contribuinte.

Não procede, outrossim, a queixa defensiva de que houve confusão no valor da pauta fiscal, sob alegação de que o autuante considerou a pauta de 1 quilo de bacon para 250g de bacon ou pauta de 1 quilo de carne moída considerou em unidades de 500g.

Observo que os valores de base de cálculo para efeito de retenção não levaram em consideração se uma embalagem tem 250g de bacon ou 500 gramas de carne moída, mas são tomados pela totalidade em quilos, para efeito de confrontação com a unidade "kg" constantes nas instruções normativas que instruem os valores de pauta. Não há, portanto, qualquer confusão como questiona o autuado. Podemos explicar com o mesmo exemplo utilizado pelo autuado: "carne moída bovina congelada meat 500g – Valor R\$ 5,60". Apesar da unidade do produto ter 500 gramas, a quantidade apurada no demonstrativo é de 18.400 quilos que, considerando o valor de pauta fiscal R\$ 5,60, importa base de cálculo para efeito da substituição tributária na ordem de R\$ 103.040,00 (fl. 36).

Dessa forma, não obstante os argumentos empresariais, correta é a aplicação da pauta fiscal na apuração do débito em tela, visto que a exigência fiscal encontra respaldo em disposição expressa de nossa legislação, conforme regra específica, reproduzida no Regulamento do ICMS, no art. 61, inc. VIII, letra "b", que determina o pagamento do ICMS pela pauta sempre que o valor apurado por esta sistemática for maior que aquele decorrente da aplicação da margem de valor agregado. Diante dessa regra expressa procedeu o autuante à comparação do valor exigência fiscal aplicando MVA ou pauta fiscal, restando demonstrado que pela segunda sistemática o valor do tributo atendia à norma do RICMS e das Instruções Normativas nºs 62/04, 43/04 e 47/06 que regularam a Substituição Tributária das mercadorias objeto da autuação. Neste caso não cabe ao julgador das instâncias administrativas deixar de aplicar norma vigente e eficaz, integrante do sistema tributário estadual, razão pela qual não acolho a tese defensiva, mas o trabalho fiscal.

Ademais, tal entendimento está em consonância com o art. 36 da Lei nº 7014/96, acerca do uso da pauta fiscal, como se vê a seguir, textualmente:

"art. 36 - Quando o preço declarado pelo contribuinte for inferior ao de mercado, ou quando for difícil a apuração do valor real da operação, a base de cálculo do imposto poderá ser determinada mediante pauta fiscal, observada a média de preços praticada na região. "

Nesse sentido, caminha a jurisprudência do CONSEF.

Resta então caracterizada integralmente a infração apurada face às operações com os produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino e suíno, em conformidade com os demonstrativos fiscais de fls. 700/751, no valor de R\$ 305.650,09, em 2007 (fl. 700) e R\$189.810,36 em 2008 (fl. 728).

Considerando os demais produtos da substituição tributária, constantes dessa infração 02, cujo pagamento antecipado do ICMS foi feito com a aplicação MVA em percentual menor do que disposto na legislação e cujo débito foi modificado, conforme retro mencionado, passando o débito de 2007 para R\$34.597,55 (fl. 700) e em 2008 para R\$39.808,13 (fl.728). Resta caracterizada a infração 02, em 2007, no valor de R\$ 340.247,64 e em 2008, no valor de R\$ 229.618,49, totalizando R\$ 569.866,13, conforme demonstrativo de débito de fls. 1050/1051.

Posto isso, procedente é a infração 2, no valor de R\$ 569.866,13, observando o pagamento parcial de R\$ 75.215,99, conforme demonstrativo de fl. 1177 e extrato às fls. 1180/1182.

Na terceira infração, não persiste a lide, posto que o autuado reconheceu a procedência da autuação e efetuou o recolhimento correspondente no valor de R\$ 424.029,72, observando o pagamento integral de R\$ 424.029,72, conforme demonstrativo de fl. 1178 e extrato às fls. 1180/1182.

Contudo, o sujeito passivo apresentou questionamento, tendo em vista que o lançamento devidamente notificado foi alterado para aumentar o crédito tributário exigido.

No levantamento fiscal de início, o auditor fiscal elaborou demonstrativo, no seu anexo 03, fls. 104/107, relacionando as aquisições de produtos resultantes do abate de gado, cuja exigência de créditos tributários totalizou, no exercício 2007, R\$ 267.680,83; no exercício 2008, os créditos tributários somaram R\$ 156.348,89. Tais valores foram notificados ao sujeito passivo que, em relação a esses, apresentou impugnação.

As planilhas iniciais foram refeitas para a inclusão de outros documentos fiscais não apresentados, oportunamente, pelo autuado, conforme constas das fls. 770/799 e fls. 803/831, o que fez modificar a infração exigida originalmente para R\$ 246.687,34, no exercício 2007 (fls.767/769) e R\$ 267.169,86, no exercício 2008 (fls. 800/802).

Nesse ponto assiste razão ao autuado. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no Código Tributário Nacional (art. 141, CTN). Em nosso ordenamento tributário, a regra é a da inalterabilidade do lançamento tributário, que deve ser compreendido como definitivo, salvo na hipótese de modificação por impugnação do sujeito passivo, qualquer procedimento legal do sujeito passivo de discordância quanto ao lançamento levado a efeito pela autoridade administrativa; por recurso de ofício, nas hipóteses em que a lei o prevê; e por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nas situações de revisão do lançamento de ofício previstas no art. 149, do CTN.

Dessa forma, o Auditor Fiscal não poderia proceder à modificação para aumentar a exigência do crédito tributário regularmente notificado ao sujeito passivo, motivo pelo qual a infração resta caracterizada nos valores de R\$ 267.680,83, em 2007 e R\$156.348,89 em 2008, totalizando o crédito tributário de R\$ 424.029,72.

As diferenças que não puderam, nesse momento processual, serem exigidas deverão ser avaliadas pela autoridade administrativa fiscal competente para decidir acerca de sua cobrança em nova ação fiscal.

A infração exigida no item 06 se refere à falta de recolhimento do imposto, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios 2007 e 2008, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, das saídas tributáveis, no total de R\$ 2.676.478,05.

Como já vimos, o estabelecimento autuado é um centro distribuidor da rede Bompreço, onde todas as compras são realizadas, de onde as mercadorias são transferidas para as filiais da Bahia e de Sergipe; a ação fiscal compreendeu os exercícios de 2007 e 2008, quando foram constatadas diferenças de estoque em relação a diversos tipos de mercadorias, sendo cobradas aquelas de maior expressão monetária. O impugnante não se insurgiu contra o mérito das diferenças

apontadas, questionando o índice de quebra, perdas que considera normal; tributação indevida, operações isentas, não tributadas, a inclusão de bens de terceiros e a utilização de presunção.

No mérito, ao argumentar acerca da improcedência da infração, a defesa assevera, inicialmente, que não foi considerado pela fiscalização o índice de quebras no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição, nem o índice relativo à devolução de produtos em decorrência do prazo de validade vencido, deteriorização, etc.

Ocorre que o impugnante não cuidou de colacionar aos autos as provas das alegadas perdas/quebras no período objeto da ação fiscal, bem como que não foram emitidas as notas fiscais relativas às quantidades das mercadorias ditas sem condições de comercialização devido à deteriorização ou com o prazo de consumo vencido, a fim de que fosse possível verificar, quantificar, justificar, parcial ou totalmente, as diferenças detectadas por omissão de saídas de mercadorias no levantamento fiscal.

Trata-se também de claro equívoco do autuado invocar o art. 334, I, CPC, “*não dependem de provas os fatos notórios*”. Não estamos em absoluto diante de um “fato notório”. As perdas normais ou anormais precisam ser integralmente provadas para que se avalie o tratamento tributário a ser aplicado, de acordo com a legislação própria à situação em concreto.

Os acórdãos do CONSEF que foram trazidos aos autos não se prestam à sua defesa, uma vez que se referem às perdas em estabelecimentos industriais, calcados em pareceres técnicos e capazes de justificar as perdas e elidir a infração.

A interpretação que o sujeito passivo faz ao inciso V, do art. 100, do RICMS também resulta em equivocada exegese. Isso porque na presente ação fiscal está sendo exigido o ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques e não em relação à falta de estorno de crédito, previsto naquele dispositivo.

Verifico do exame dos demonstrativos anexados aos autos, inicialmente, às fls. 127/133, que a presente autuação exige imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, estando o levantamento adstrito a mercadorias normalmente tributáveis, não havendo, neste caso, qualquer cabimento a alegação de necessidade de exclusão de mercadorias subordinadas a outras situações, que exija aplicação de mecanismos de proporcionalidades.

Ademais, considerando que a omissão recaiu sobre a saída de mercadorias tributáveis, em relação às quais não foram emitidos os documentos fiscais correspondentes, a aplicação da alíquota de 17%, correspondente às saídas internas, é condizente com a situação fática, à luz do quanto disposto no art. 632, inciso VII do RICMS/BA.

Contudo, com relação aos PALLETS e CAIXAS PLÁSTICAS, incluídos no mesmo levantamento de estoques, por não se tratarem efetivamente de mercadorias, objeto da comercialização do autuado e, conforme alegação defensiva, utilizados exclusivamente para o acondicionamento e transporte de produtos. Em especial, destacou-se que sobre os PALLET CHEP AZUL não poderia, sequer, ser exigido pagamento de ICMS porque são bens pertencentes à empresa CHEP BRASIL LTDA, conforme indicado no Convênio ICMS 04/99.

Nesse sentido, a 5ª JJF deliberou pela conversão do processo em diligência para que o preposto fiscal diligente, em relação à infração 6, refizesse os demonstrativos realizados em cada período da exigência, indicando separadamente os valores e percentuais em relação aos PALLETS E CAIXAS PLÁSTICAS e as demais mercadorias.

O diligente designado reiterou apenas que seu levantamento não inclui mercadorias isentas ou da substituição tributária; confirma que PALLETS E CAIXAS PLÁSTICAS são materiais de acondicionamento e irrelevante o fato de pertencerem ou não a terceiros.

Constatamos, contudo, das análises dos documentos juntados aos autos que o autuado não comercializa PALLETS ou CAIXAS PLÁSTICAS, não são, portanto, mercadorias, objeto da mercancia, mas, usados para o acondicionamento e transporte das mercadorias comercializadas,

não devendo, por conseguinte, fazer parte de *“levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias”*.

A Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias disciplina que se trata de modalidade de fiscalização destinada a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte. Estando fora do levantamento, portanto, o que não possa ser identificado como objeto da comercialização. Isso porque, a constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante tal procedimento constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

O próprio Auditor Fiscal reconhece esse fato, ao declarar em resposta à diligência fiscal solicitada por essa Junta de julgamento Fiscal que *“realmente os paletes e as caixa plásticas são materiais de acondicionamento. Eles foram inclusos no levantamento de estoque pelo fato da empresa tributar as entradas e as saídas conforme farto material probatório elencado na informação fiscal”* (fl. 1179).

Verificado que o sujeito passivo creditou-se indevidamente de materiais que não comportam crédito fiscal de ICMS, ainda porque as remessas e os retornos de PALLETS e CAIXAS PLÁSTICAS são isentos de ICMS (art. 19, RICMS BA), deveria o Auditor Fiscal adotar os procedimentos adequados para correção da anomalia, jamais alterar a natureza da operação.

O próprio regulamento de ICMS do Estado da Bahia disciplina o procedimento fiscal atinente à movimentação de “paletes” e “contentores” de propriedade de empresa relacionada em ato da COTEPE (Convênio ICMS 4/99), a forma de lançamento das notas fiscais e o controle dos estoques existente em seus estabelecimentos e de terceiros, fornecendo ao fisco estadual, quando solicitado, o demonstrativo dos estoques em meio magnético ou em outra forma que lhe for exigida (§§ 1º a 4º, art. 19, RICMS BA).

Nesse passo, os PALLETS e as CAIXAS PLÁSTICAS, de propriedade do autuado, além dos PALLETS CHEP AZUL, bens pertencentes à empresa CHEP BRASIL LTDA., não poderiam ser elencados no rol de mercadorias descritas no levantamento de estoques de mercadorias e para os quais foi detectada a omissão de saída de mercadoria e exigido pagamento de ICMS.

Mesmo o lançamento equivocado do sujeito passivo, emprestando a tais bens a qualidade de mercadorias com o aproveitamento dos créditos de ICMS no ingresso do estabelecimento ou a tributação com o débito respectivo nas saídas ou mesmo o prejuízo fiscal nas perdas ou quebra dos “paletes”, não autorizam o nascimento da obrigação de pagar ICMS por omissão nas saídas de mercadorias tributáveis, a justificar o procedimento fiscal escolhido pela fiscalização.

Nesse particular, deveria ser exigida infração pela utilização indevida do crédito pela entrada de bens com isenção de ICMS, quando escriturados com o respectivo crédito, cuja utilização esteja vedada (art. 97, I, “a”, RICMS BA), o que desde logo represento à autoridade fiscal de competência para a apuração e exigência do imposto eventualmente devido, por creditamente indevido. O contribuinte, por sua vez, pleitearia a restituição dos valores pagos a maior ou o seu lançamento como crédito extemporâneo, caso cabível.

Incabível ainda é a preposta do preposto do fisco na modificação da infração em análise, seja pela regra da inalterabilidade do lançamento tributário regularmente notificado ao sujeito passivo, já comentado na apreciação da infração 3 (art. 145, caput, CTN), seja pela proibição da revisão de lançamento já efetuado com suporte na alegação da existência de erro de direito (alterar a infração para estorno de crédito), quanto a fato gerador ocorrido anteriormente à constituição do crédito tributário. Seja mesmo porque a correção do lançamento, se possível, não se daria via estorno de crédito, mas mediante a exigência do pagamento de ICMS pela utilização de crédito indevido.

Ante o exposto e, levando-se em consideração que o Auditor Fiscal responsável pelo feito, apesar de não atender integralmente a solicitação de diligência para a segregação de PALLETS,

CAIXAS PLÁSTICAS e PALLETS CHEP AZUL, resumiu o demonstrativo do levantamento quantitativo de estoques, fls. 1196/1198, no exercício 2007 e fls. 1199/1202, no exercício 2008, do qual é possível identificar e excluir os produtos não considerados mercadorias.

Assim, os valores de PALLETS, CAIXAS PLÁSTICAS e PALLETS CHEP AZUL constantes do levantamento de estoques por espécie de mercadorias foram excluídos para apuração do ICMS efetivamente devido nessa infração 6, conforme demonstrativo abaixo:

EXERCÍCIO	LEVANTAMENTO	PALLETES	ICMS DEVIDO
2007	1.434.163,75	953.571,04	480.592,71
2008	1.242.314,30	872.334,25	369.980,05
Total	2.676.478,05	1.825.905,29	850.572,76

Por fim, cabe salientar, que não existe qualquer presunção tributária, na questão em tela, conforme foi também a alegação defensiva, uma vez que as omissões apuradas originaram-se de levantamento quantitativo de estoques, manejado em obediência à legislação que rege à espécie, inclusive a Portaria 445/98.

Do exposto, resta caracterizada a infração 6, no valor de R\$ 850.572,76.

Por fim, na infração 7, a exigência é de utilização indevidamente de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, em outubro/07 e valor R\$ 1.527,54.

Explica o Auditor Fiscal que as Notas Fiscais nºs 5543 e 5591 vieram com ICMS destacado e o autuado se creditou de mercadorias isentas, arroz, farinha de mandioca, feijão carioca, flocos de milho, sal moído. Diz ainda que o valor do sal moído, R\$62,20, não incluído no trabalho inicial, fez passar o débito de R\$1.527,54 para R\$1.589,74, conforme planilhas de fls. 1046 / 1048.

Rebate o sujeito passivo que não utilizou o crédito das mercadorias com isenção, conforme provam as notas fiscais e respectivos registro de entradas, anexadas à impugnação, especificamente, os produtos flocos de milho, arroz, farinha de mandioca e feijão, conforme consta no DOC. 09.

Examinando as peças processuais relativas à infração em tela, constato que o Auditor Fiscal elaborou demonstrativo à fl. 135 para exigir o valor do crédito de ICMS considerado indevido, no valor de R\$ 1.527,54; e outro corrigido às fls. 1045/1048 para inclusão do sal refinado, concluindo a exigência no valor de R\$ 1.589,74.

De início, não acatamos a alteração intentada pelo Auditor Fiscal, porque no direito tributário, vige a regra da inalterabilidade do lançamento tributário, como vimos em momento anterior, significando que o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no CTN (art. 141).

Dessa forma, a exigência inicial de R\$ 1,527,54 não poderia ser modificada para aumentá-la.

Tampouco pode ser acatada a exigência formulada pelo autuante acerca da existência de crédito indevido nas mercadorias consideradas isentas e relacionadas no demonstrativo fiscal, fls. 135, porque os créditos fiscais relativos tais mercadorias não foram utilizados, conforme se observa a partir de cópias das notas fiscais acostadas aos autos de nºs 5543 (fl. 328), 5591 (fl. 330), além do livro registro de entrada, fls. 329 e 331, atestando que as parcelas referentes aos produtos constantes no demonstrativo fiscal (fl. 135), arroz (redução base de cálculo 100%, art. 78-A, RICMS), farinha de mandioca (isenção, art. 14, XVII, RICMS BA), feijão (redução base de cálculo 100%, art. 78-A, RICMS) e flocos de milho ((redução base de cálculo 100%, art. 87, XXX, RICMS BA), não foram aproveitadas.

Posto isso, não subsiste a exigência da infração 7, no valor de R\$1.527,54.

Em síntese final, o presente Auto de Infração resta procedente na forma e valores indicados no quadro resumo abaixo para exigir o ICMS devido nele constante, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

INFRAÇÃO	VALOR INICIAL	JULGADO JJF	ICMS PAGO	MULTA (%)
Infração 01	456.940,62	447.314,03	447.314,03	60
Infração 02	690.234,21	569.866,04	75.215,99	60
Infração 03	424.029,72	424.029,72	424.029,72	60
Infração 04	173.721,03	173.721,03	173.721,03	60
Infração 05	1.049.251,69	1.049.251,69	1.049.251,69	60
Infração 06	2.676.478,05	850.572,76	0,00	70
Infração 07	1.527,54	0,00	0,00	-----
TOTAL	5.472.182,86	3.514.755,27	2.169.532,46	

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279459.0002/09-4**, lavrado contra **BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.514.755,27**, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 850.572,76 e de 60% sobre R\$2.664.182,51, previstas respectivamente nos incisos III, II, alíneas “a”, “d” e “f” e VII, alínea “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

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”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de novembro de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA