

PROCESSO - A. I. N° 207098.0001/11-2
RECORRENTE - UNILEVER BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5^a JJF n° 0235-05/11
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 02/05/2013

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0091-12/13

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Mantida a acusação. O fato alegado pelo autuado não se confirma. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO DO DECRETO N° 7799/00 PARA VENDAS A NÃO CONTRIBUINTES. É condição imposta no Decreto n° 7.799/00, que as mercadorias sejam destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, o que não ocorreu na totalidade das operações, conforme discriminado nas planilhas de fls. 32 a 34 do PAF, cujos dados foram coletados nos arquivos magnéticos da empresa. Infração subsistente. 3. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. SAÍDAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Saídas amparadas pelo Decreto n° 7.799/00. Atacadistas. É devido o estorno do crédito relativo às aquisições cujas saídas posteriores ocorreram com redução da base de cálculo. Infração comprovada. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Infração não elidida. 5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS PARA CONTRIBUINTES NO ESTADO. RETENÇÃO A MENOS. Infração não elidida. 6. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Lançamento efetuado sobre o valor de maior expressão monetária, o das entradas. Exercício de 2006. b) OMISSÕES DE SAÍDAS. Cobrança relativa às saídas no exercício de 2007. Mantidas as infrações 7 e 8. Não acolhida a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Negado o pedido de diligência. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra a sua Decisão da 5^a Junta de Julgamento Fiscal, que através do Acórdão 0235-05/11 (fls. 379 a 396) julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 30 de março de 2011, com exigência de R\$3.3.304.032,70 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência de oito infrações, das quais são objeto dos Recursos as seguintes:

INFRAÇÃO 1. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, conforme demonstrativo constante do Anexo 1 e Relação das Notas Fiscais constantes do Anexo 1-A. Valor do lançamento: R\$1.028,10 e multa de 60%. Fato verificado no exercício de 2006;

INFRAÇÃO 2. Recolhimento a menos do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas referente à comercialização de mercadorias tributadas para NÃO CONTRIBUINTES do ICMS, com utilização da redução da base de cálculo prevista no art. 1º do Decreto nº. 7799/00, conforme demonstrativo constante no corpo do Auto de Infração, no valor de R\$632,70, além da multa de 60%, ocorrência constatada no exercício de 2006;

INFRAÇÃO 3. Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, previsão contida no art. 6º do Decreto nº 7.799/00, do qual o contribuinte é signatário mediante celebração de Termo de Acordo, conforme demonstrativo constante dos Anexos 3 e 6, no valor histórico de R\$2.062.191,66 – Multa de 60%, sendo constatada tal prática no exercício de 2006 e março de 2007;

INFRAÇÃO 4. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material destinado a uso ou consumo do estabelecimento por creditamento direto no livro Registro de Apuração do ICMS nº 09, conforme demonstrativo constante do Anexo 4, no montante de R\$2.320,92, além de multa de 60%, sendo a ocorrência constatada no exercício de 2006;

INFRAÇÃO 5. Retenção e recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, consoante demonstrativo do Anexo 5, no valor de R\$2.237,31, além de multa de 60%;

INFRAÇÃO 7. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, conforme demonstrativos constantes dos ANEXOS: 08, 08A, 08B, 08C, 08D, 08E, 08F, 08G, 08I e 08J, totalizando R\$759.600,33, sendo sugerida multa de 70%, para o exercício de 2006;

INFRAÇÃO 8. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme demonstrativos constantes dos ANEXOS: 09, 09A, 09B, 09C, 09D, 09E, 09F, 09G, no total de R\$460.305,70, bem como multa de 70%, fato ocorrido em 2007.

A Decisão de piso foi no seguinte sentido:

“(...) Portanto, rejeitados os argumentos que levariam à nulidade processual, passo ao exame do mérito, como segue:

INFRAÇÃO 1 – Está sendo exigido ICMS referente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento.

O contribuinte recebeu cópia dos demonstrativos de fls. 25/26, e cópias das notas fiscais estão nas fls. 28 a 30.

Trata-se de film stretch mm 500 x 0,025 mm, conforme discriminados nas notas fiscais emitidas por FlexFilm que se encontram nas fls. 29 a 30 do PAF. Portanto o único argumento que a empresa traz não prevalece, no sentido de que se trata de mercadorias que integram o produto final do processo produtivo, portanto insumos, pois efetivamente são materiais para uso e consumo do estabelecimento, sendo devido o pagamento da diferença

de alíquotas. Ademais restou comprovado que o estabelecimento é atacadista e não pratica a industrialização de bens ou de mercadorias. Infração mantida.

INFRAÇÃO 2 – Nesta infração consta à acusação de que houve o recolhimento a menos de ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Ocorre que o contribuinte possui Termo de Acordo, Atacadista, Decreto nº 7799, e teria reduzido indevidamente a base de cálculo nas saídas destinadas a não contribuintes, o que implicou no recolhimento a menos do ICMS.

Determina o Decreto nº 7.799 de 07 de maio de 2000, que nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no cadastro de contribuintes de ICMS, sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo único que integra o Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo, poderá ser reduzida em 41,176%, desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo em cada período de faturamento, aos percentuais de faturamento, estabelecidos no art. 1º do diploma legal.

Assim, é condição imposta no Decreto nº 7.799/00, que as mercadorias sejam destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, o que não ocorreu na totalidade das operações, conforme discriminado nas planilhas de fls. 32 a 34 do PAF, cujos dados foram coletados nos arquivos magnéticos da empresa.

Fica mantida, pois comprovada a irregularidade praticada, e os argumentos trazidos na defesa não são capazes de desconstituir a acusação fiscal.

INFRAÇÃO 3 – O sujeito passivo deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondentes à parte proporcional da redução, o efetuou a menos do que o devido. Desta forma não atendeu à previsão contida no art. 6º do Decreto nº 7.799/00 – Atacadistas - e art. 100, II, do RICMS/BA.

As planilhas estão anexas nas fls. 37 a 51, e as notas fiscais nela repetidas indicam que foi discriminado mercadoria por mercadoria, o que denota o cuidado da fiscalização em apurar o crédito tributário e em permitir o mais amplo entendimento por parte do autuado. Portanto, conforme se pode ver nos demonstrativos anexados - AUDITORIA EM DOCUMENTOS E LANÇAMENTOS - TERMO DE ACORDO – DECRETO Nº 7.799 - ESTORNO DE CRÉDITO A MENOR – em todas as operações discriminadas só foram cobrados os estornos de créditos de valores superiores a 10% e isto está demonstrado claramente.

Diante do exposto conclui-se que o contribuinte deverá proceder ao estorno de crédito superior a 10% apenas nas aquisições de mercadorias cujas saídas subsequentes sejam alcançadas pelo benefício da redução da base de cálculo. Por outro lado, não será devido o estorno do crédito do imposto vinculado às saídas de mercadorias destinadas a contribuintes não inscritos no cadastro estadual, afastada a aplicabilidade da disciplina prevista no art. 6º do referido decreto.

Ou seja, não será devido o estorno do crédito do imposto vinculado às saídas de mercadorias destinadas a contribuintes não inscritos no cadastro estadual, visto que nestes casos as operações serão tributadas normalmente, afastada a aplicabilidade da disciplina prevista no art. 6º do referido decreto.

Destaco que a empresa está obrigada a fornecer arquivo magnético e possui uma movimentação muito grande. Como ela está mesma forneceu os arquivos magnéticos, presume-se que as informações sejam verdadeiras, até prova em contrário, o que não foi feito pelo autuado, fato que se depreende por não ter apontado erros nos arquivos magnéticos. Quanto à citação do defensor, de seis notas fiscais, em um universo de centenas de notas fiscais, que acobertaram os recebimentos de mercadorias, nem ao menos, acostou na defesa, documento físico para melhor exame, e não pode ser levada em consideração. Além disso, o autuante constatou muitos erros de codificação de CFOP, e este código citado, 2.949, foi utilizado indevidamente no lançamento de aquisições de mercadorias que formam o “MIX” de produtos do estabelecimento, tanto no livro Registro de Entradas como nos arquivos magnéticos, como se podem constatar nos demonstrativos anexados ao processo às fls. 37 a 48 e 53 a 57, e também, nas planilhas constantes do CD-ROOM anexado ao processo que fora entregue ao preposto do autuado. O autuante ressalta que o estabelecimento em nenhum mês efetuou o estorno de crédito fiscal, ao qual está obrigada, a prática que teria sido detectada nos exercícios de 2004 e de 2005, quando fora lavrado o Auto de Infração nº 2071010001077, julgado procedente por este CONSEF, conforme cópia de extratos de fls. 368 a 370.

Por todo o exposto a infração é procedente, pois amparada em documentos fiscais.

INFRAÇÃO 4 – utilização indevida de crédito fiscal relativa ao material de uso e consumo do estabelecimento, o que fere o art. 93, V, “b” do RICMS/97, quando houve o lançamento do creditamento direto no livro Registro de Apuração do ICMS nº 09, cujas cópias estão nas fls. 127 a 142.

O contribuinte contesta a infração com base no argumento de que o ICMS é não cumulativo e qualquer restrição ao crédito fere este princípio constitucional.

A Lei Complementar nº 87/96, modificada pela LC 138/10, no art. 33, I, prevê que as mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento somente darão direito de crédito a partir de 1º de janeiro de 2020. Esta determinação também foi recepcionada no art. 29§ 1º, II, da Lei nº 7.014/96, e pelo art. 93, V, “b” do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/94. Infração subsistente.

INFRAÇÃO 5 – Consta à acusação de que o sujeito passivo reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, com demonstrativos de fls. 144 a 166.

Constatou que as planilhas estão detalhadas, por nota fiscal e produto, permitindo ao contribuinte a perfeita identificação da acusação, onde foram encontradas diferenças no exercício de 2006, portanto a infração está perfeitamente identificável, não houve o alegado cerceamento de defesa apontada pelo impugnante. Os cálculo da retenção e do recolhimento do ICMS/ST incidente nas operações autuadas obedeceram à determinação do art. 357, c/c art. 61 do RICMS/BA.

Infração mantida, pois o autuante não comprovou o regular recolhimento do ICMS que fora retido a menor.

INFRAÇÃO 6 – relativa a não recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação, relacionadas no anexo 88 do RICMS/BA.

A acusação encontra fundamento no art. 371, a 125, II, “b” do RICMS/97.

Contudo, o autuante reconhece que não foi feliz na acusação, em seu enquadramento, pois em verdade, a infração cometida deveria ser enquadrada no código 7.02.03, uma vez que o sujeito passivo deixou de reter o ICMS e não efetuou o consequente recolhimento na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, na venda para contribuintes neste Estado, e não a infração tipificada sob o código nº 07.01.01, que trata da falta de antecipação tributária quando da aquisição de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

O autuante destaca na informação fiscal que a planilha constante no Anexo 07, anexada fls. 168 a 170, constante do CD anexado ao PAF está correta, ou seja, demonstra que o autuado não efetuou a retenção do ICMS/ST, em determinadas operações realizadas com a mercadoria “pasta dentríficia”, para contribuintes do ICMS. Ademais, na referida planilha consta a indicação de cada nota fiscal emitida pelo autuante sem a efetuação do cálculo da retenção do imposto.

Diante da incongruência entre a acusação fiscal e os demonstrativos elaborados na ação fiscal, quando fica demonstrado que não ocorreu à infração apontada, mas em diversas irregularidades, entendo que é nula a infração, nos termos do art. 18 do RPAF/99 e deve ser exigida, de forma correta, em outra ação, pelo que fica representada à Inspetoria Fiscal.

Infração nula.

INFRAÇÃO 7 – exige ICMS no exercício de 2006, com base em levantamento quantitativo de estoques, no qual está sendo exigido o valor sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entrada, conforme demonstrativos de fls. 171 a 223.

Detectada a omissão de entradas, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento, mas a exigência do imposto está embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção de ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (§4, art. 4º da Lei nº 7.014/96).

Verifico que o autuante seguiu os ditames da Portaria nº 445/98, especificamente o art. 13, II, e baseou-se, de forma correta nos livros fiscais e documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, no período fiscalizado, e registrado nos seus arquivos magnéticos.

O autuante destaca o cuidado em que se baseou para apurar a irregularidade, com base nos arquivos magnéticos, haja vista que os monitoramentos dos arquivos se iniciaram em 04/01/2010, sendo 01 (um) ano antes da fiscalização vertical através da Ordem de Serviço nº 50012110, quando a Auditora Fiscal Simone Valverde Guimarães colocou em seus comentários que desenvolveu os roteiros referentes à verificação da consistência dos arquivos magnéticos do autuado (fls. 371 e 372). Em 04/10/2010, este Auditor Fiscal também recebeu a Ordem de Serviços nº 51302410, para monitoramento dos arquivos magnéticos do autuado, concluiu que o mesmo estaria em condições de ser fiscalizado em caráter homologatório, uma vez que seus arquivos magnéticos refletiam, na sua inteireza, os lançamentos contidos em seus livros e documentos fiscais (fls. 373 e 374).

Portanto não pode ser acatada a tentativa do contribuinte de desqualificar os arquivos magnéticos e contestar um trabalho elaborado, de forma criteriosa pelo autuante, com o apoio de sistemas de auditoria automatizado desenvolvido pela SEFAZ. Ademais, foram produzidas 102 folhas de relatórios, para embasamento das

infrações quanto às omissões de saídas de mercadorias tributadas, na aplicação do roteiro de fiscalização: levantamento quantitativo por espécie de mercadorias exercício fechado, precisamente nos Anexos 08, 08 A, 08B, 08C, 08D, 08E, 08F, 08G, 08I, 08J, 09, 09 A, 09B, 09C, 09D, 09E, 09F e 09G, onde estão demonstrados os seguintes levantamentos, cujas cópias foram recebidas pela empresa:

- Anexo 08F – Planilha: Auditoria de Estoque – Levantamento Quantitativo – Demonstrativo Preço Médio Entradas – Notas Fiscais – exercício 2006 (fls. 205/206)
- Anexo 08G – Planilha: Auditoria de Estoque – Levantamento Quantitativo – Demonstrativo Preço Médio Saída – Omissão de Entradas – exercício 2006 (fls. 211/212)
- Anexo 09D – Planilha: Auditoria de Estoque – Levantamento Quantitativo – Demonstrativo Preço Médio Entrada – Omissão de Saídas – exercício 2007 (fls. 249/255)
- Anexo 09E – Planilha: Auditoria de Estoque – Levantamento Quantitativo – Demonstrativo Preço Médio Saídas – Documentos Fiscais – exercício 2007 (fls. 257/259)
- Anexo 09F – Planilha: Auditoria de Estoque – Levantamento Quantitativo – Demonstrativo Preço Médio Inventário – Omissão de Saída – exercício 2007 (fls. 261/262)

Também não pode ser acatado o argumento de que teriam ocorrido perdas ou quebras de mercadorias, pois estas deveriam ter sido regularizadas, quando o contribuinte emitiria nota fiscal para documentar a baixa do estoque utilizando para tanto o CFOP: 5.927. Lançamento este efetuado a título de baixa de estoque, decorrente de perda, roubo ou deterioração, na forma regulamentar, o que não restou comprovado na defesa. Destaco assim que a empresa não trouxe, em concreto, a existência de qualquer quantidade diferente das apontadas nos levantamentos fiscais.

Deste modo, entendo que a infração é procedente.

INFRAÇÃO 8 – refere-se às omissões de saídas de mercadorias, no exercício de 2007, também detectada por meio de levantamento quantitativo de estoques, consoante demonstrativos de fls. 224 a 271.

Os mesmos argumentos combatidos, referentes à infração anterior, aplicam-se a esta. Observo que no corpo do Auto de Infração encontra-se o enquadramento legal da infração à luz do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia.

Outrossim, o autuado não apontou qualquer falha, especifica nos levantamentos de estoque que foram efetuados com base nos arquivos magnéticos e nos livros e documentos fiscais. Deste modo, fica mantida a infração, cuja auditoria está amparada na disciplina da Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$3.288.316,72, tendo em vista a exclusão do valor de R\$15.715,98 referente à sexta infração”.

Por sua vez, cientificado do julgamento, o sujeito passivo, através de seus advogados apresentou Recurso Voluntário (fls. 408 a 461), onde, inicialmente, descreve de forma breve os fatos que compõem o lançamento.

Inicialmente, levanta preliminar de decadência suscitada pela defesa, quanto aos fatos geradores que se verificaram até a data de 31/03/2006, por entender que o artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN), transscrito, não se aplica nas hipóteses em que não houve antecipação do ICMS.

Afirma que o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação, cabendo ao sujeito passivo apurar o montante devido em relação aos fatos geradores ocorridos em determinado período e promover o seu pagamento previamente a qualquer manifestação do Fisco, a quem compete homologar esses atos, diante do fato de não haver dissenso, seja na Doutrina, seja na jurisprudência, quanto ao fato de que as matérias da prescrição e da decadência tributárias são reservadas à lei complementar, no caso, o CTN em seu artigo 150, §4º.

Entende que tal norma versa sobre hipótese de decadência do direito de o fisco questionar o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, no caso em comento se aplica a norma jurídica inserta no artigo 150, §4º, sendo certo que o marco inicial para contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para o ICMS inicia-se, inexoravelmente, a partir da ocorrência dos seus respectivos fatos geradores, sendo este o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme acórdão que transcreve.

Menciona a doutrina, especialmente Hugo de Brito Machado e Cleide Previtali Cais, para aduzir que a homologação se refere ao procedimento adotado pelo contribuinte em relação ao tributo supostamente devido, sendo que o “*objeto da homologação é a atividade de apuração*”, o que afastaria a incidência do artigo 173, inciso I do CTN.

Quanto ao mérito, em relação às infrações 1 e 4 argui que a Fiscalização não demonstrou que as mercadorias constantes das notas fiscais, objeto da autuação, são destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, vez que se vale de presunções e conclusões arbitrárias e injustificadas para desta forma classificar as referidas mercadorias, sem verificar o processo produtivo do recorrente.

Afirma, também, que os produtos acobertados pelas notas fiscais autuadas que deram origem à exigência de diferencial de alíquota e, também tomada de crédito irregular, efetivamente integram o processo produtivo do recorrente, o que poderia ser confirmado por meio da perícia requerida na Defesa apresentada. Contudo, a 5ª JJF, sem interesse em buscar a realidade dos fatos alegados pela Fiscalização e rebatidos pelo recorrente em sua Defesa, optou por negar o pedido de perícia e manter a autuação fundada em presunções.

Ressalta que o procedimento fiscal de autuação deve obedecer aos princípios prescritos no artigo 37 da Magna Carta, em especial ao princípio da legalidade, deste modo, imprescindível a realização de diligência para apuração e comprovação da controvérsia existente entre as partes, qual seja a apuração de que as mercadorias realmente podem ser ou não enquadradas como insumos ou como de uso e consumo, em atenção à definição dessas classificações dispostas nas legislações competentes.

Reafirma que as mercadorias acobertadas pelas notas fiscais autuadas integram o processo produtivo de seus produtos finais, sendo certo que são extremamente necessárias e que concorrem para a formação desses produtos, de modo que devem ser tidas como consumidas em processo produtivo.

Assim, entende que não há que se falar em aproveitamento indevido de créditos, ou falta de recolhimento de diferencial de alíquota, decorrentes de produtos enquadrados como de uso e consumo, alheios à atividade do recorrente, pois integram o processo produtivo de cada item industrializado ou comercializado pelo recorrente, conforme argumentado em sua Defesa, justificando-se desta feita, a necessidade de reforma do Acórdão em referência.

Posiciona-se no sentido da existência de flagrante ilegalidade na cobrança do ICMS a título de diferencial de alíquotas constante da peça acusatória, pois tal hipótese de incidência não se encontra prevista na Lei Complementar nº 87/96 que é fundamento de validade de qualquer outra disposição legal que trate de ICMS, conforme demonstrado na defesa ora apresentada, transcrevendo o seu artigo 2º, bem como os artigos 4º, 12 e 13.

Observa que entre as diversas hipóteses de incidência do ICMS elencadas pelo legislador complementar, não há previsão de que sejam gravadas pelo referido imposto às entradas de mercadorias provenientes de outras unidades federadas destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado, transcrevendo entendimento doutrinário que ampara seu raciocínio.

Quanto às infrações 2 e 3, também as aborda de forma conjunta. Em relação à 2, argumenta que a Fiscalização deve se utilizar de um vasto conjunto de provas para que concretize suas pretensões e, somente após a certeza da identificação da infração, formalizar a exigência.

Assim, entende que deveria ter sido efetivamente comprovado que as operações autuadas decorreram de vendas a não contribuintes do aludido imposto, sob pena de nulidade, pois o Auto de Infração deve demonstrar a certeza das acusações de infração e não se valer de presunções, ou seja, deve comprovar as infrações tidas como ocorridas.

Salienta que em várias operações apontadas como originárias da autuação guerreada é possível vislumbrar que não se trata de venda a não contribuintes, pois nas notas fiscais foi inserido o

número da inscrição estadual dos destinatários, o que rechaça por si só as alegações de que os destinatários não sejam contribuintes de ICMS.

Cita e transcreve o artigo 333 inciso I do Código de Processo Civil (CPC), para asseverar que o ônus da prova no processo administrativo fiscal cabe à Fiscalização e não ao contribuinte, citando Hugo de Brito Machado, para concluir que se o Fisco não carreou ao Auto de Infração provas irrefutáveis de sua efetiva ocorrência, que serviram de arrimo para a formação de seu convencimento pela ocorrência da infração ensejadora da autuação em testilha, o lançamento resta eivado de nulidade.

Quanto à infração 3, analisa as particularidades envolvidas no caso em tela, em especial as disposições contidas no Decreto nº 7.799/2000 (artigo 1º) que transcreve, o qual instituiu o tratamento tributário consistente na redução de base de cálculo nas operações internas entre contribuintes baianos, relativamente às mercadorias e códigos de atividade ali especificados, para afirmar que segundo a acusação “*o recorrente, supostamente signatária de Termo de Acordo previsto no artigo 7º, do Decreto nº. 7.799/2000, teria promovido saídas de mercadorias consignando a redução de base de cálculo nos termos e condições previstos*”.

Após assegurar que a fiscalização sequer comprovou a existência do Termo de Acordo específico que legitimaria a exigência, o recorrente esclarece que as alegações acusatórias não reúnem condições de prosperar, conforme toda a argumentação apresentada na Defesa, diante do fato de que, em grande parte, verifica-se que foram consideradas indevidamente, pela fiscalização, notas fiscais relativamente às quais, por conta do CFOP adotado, não há que se falar na exigência de estorno proporcional, na medida em que a natureza das aquisições não denota a existência de uma suposta saída posterior com base de cálculo reduzida. A esse respeito, confira-se abaixo a relação de notas incluídas indevidamente na apuração da fiscalização, com o respectivo CFOP adotado.

Afirma que foram consideradas pela fiscalização Notas Fiscais relativamente às quais o estorno é inexigível. O Auto de Infração deve, portanto, ser integralmente cancelado para que nada se exija do recorrente.

Argumenta que mediante a simples análise do Anexo 03 do Auto de Infração, o recorrente verificou uma enorme quantidade de Notas Fiscais, relativamente às quais se exige o estorno proporcional, em duplicidade. A esse respeito, elabora o seguinte demonstrativo, indicando documentos sob os quais recaem as exigências de estorno em duplicidade:

Nota Fiscal	Valor	Fls. do Anexo 03
6924	30.520,80	fls. 01
6962	2.244,60	fls.02
6949	3.612,00	fls.03
7023	4.502,40	fls. 06
8005	18.060,00	fls.25
12621	4.502,40	fls.94
14368	9.160,80	fls.108

A partir da amostragem entende que são inúmeros os casos de exigência de estorno em duplicidade, já que são indicadas no demonstrativo do ANEXO 03, em muitas oportunidade, e às vezes mais de 3 vezes, a mesma Nota Fiscal e o mesmo valor sobre o qual se exige o estorno proporcional, sequer apreciados pelo órgão julgador de primeiro grau.

Em função de tal fato, requer que seja totalmente reformado o Acórdão, e anulado o lançamento face à não ocorrência das infrações nele indicadas e, ainda que se entenda legítima a exigência, que sejam excluídas da autuação as exigências de estorno em duplicidade sob pena de verificar-se totalmente improcedente a exigência fiscal.

Quanto às infrações 3 e 4, após transcrever o teor do artigo 155, inciso II, § 2º, da Constituição Federal, argumenta que extrai-se do comando constitucional o direito inquestionável ao crédito resultante de operação anteriormente tributada, por respeito ao princípio da não cumulatividade.

Isto porque, a sistemática da não cumulatividade do ICMS, visa à compensação do imposto devido na operação de saída com o montante cobrado na operação anterior de entrada. Logo, sendo o creditamento a regra, em face da não cumulatividade, não há de se impor interpretações restritivas, como pretende a d. autoridade autuante. Mais ainda, se considerarmos a lisura dos procedimentos do recorrente. Tanto é assim, que foi ela própria quem forneceu, de forma transparente, seus arquivos e registros ao Fisco.

Dessa forma, entende que a lei não poderá estabelecer que, em certa etapa do ciclo, a não cumulatividade seja abolida, ou mesma restringida, em nenhuma hipótese o contribuinte poderá ser proibido de proceder aos créditos correspondentes ao imposto incidente nas operações anteriores, sob pena de ferir além do princípio da não cumulatividade ferir o princípio constitucional da proibição de utilizar tributo, com efeito, de confisco, princípio este regulado no artigo 150, IV da Constituição Federal, igualmente transscrito.

A lei infraconstitucional, e quanto menos a autoridade autuante, não pode, nesse sentido, alterar o comando constitucional para reduzir ou restringir o direito ao crédito, logo, é totalmente incabível a restrição do uso dos créditos a que o recorrente tem direito.

Logo, defende que cabe apenas à Constituição Federal dar e tirar créditos, sendo inconstitucional a legislação infraconstitucional que retire, reduza, condicione ou exclua crédito de ICMS e se o direito de se creditar do imposto cobrado nas operações antecedentes for minimamente reduzido pela lei, esta estará eivada de inconstitucionalidade. Essa é a única interpretação juridicamente admissível num sistema tributário caracterizado pela rigidez e cuja estrutura foi integralmente definida constitucionalmente.

Contesta a argumentação até aqui apresentada, pela qual não se admite que este órgão julgador alegue que não se inclui em sua competência a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária, conforme prescrito no artigo 167 do RPAF/99, seja por que não se trata de declaração jurisdicional de inconstitucionalidade, que compete ao Poder Judiciário, seja que se trata de aplicação do princípio da legalidade ao caso concreto, haja vista que se a lei está em desacordo com a Constituição Federal, fere frontalmente o princípio da legalidade.

Quanto à infração 5, o recorrente esclarece que a ausência de informações quanto aos fatos que ocasionaram a suposta diferença apurada pela fiscalização impossibilita a perfeita identificação dos motivos que a levaram a reclamar as supostas diferenças de ICMS/ST.

Assim, o recorrente ratifica todas as alegações já trazidas em sede de defesa apresentada, haja vista ser evidente o claro cerceamento de defesa em ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório prescritos no artigo 5º, LV, da Constituição Federal, constatado pela necessidade de revisar os cálculos efetuados para fins de retenção e recolhimento do ICMS/ST, relativamente às operações autuadas, para só então poder se defender das acusações indicadas.

Com vistas a aferir a legitimidade da acusação fiscal, o recorrente, ao verificar os critérios do cálculo do ICMS/ST devido, nos termos do artigo 353, II, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, constatou, em verdade, que os cálculos, retenção e recolhimento do ICMS/ST incidente nas operações autuadas, ocorreu em consonância com o quanto prevê a legislação aplicável, em especial os art. 357 c/c art. 61, ambos do RICMS/BA, cuja redação transcreve.

Nesse contexto, a par do cerceamento de defesa ocasionado pela omissão de informações pertinentes à acusação fiscal, o recorrente esclarece que em atendimento ao quanto contido na legislação aplicável procedeu corretamente a apuração, retenção e o recolhimento do ICMS/ST exigido, não havendo que se falar e complementação do imposto, conforme pretendido pela fiscalização, fazendo jus à reforma do Acórdão nesse item por medida de justiça.

Quanto às infrações 7 e 8, informa que as mesmas têm origem no levantamento quantitativo de estoques, por exercício fechado, realizado pela fiscalização, “*de onde se extraíram as supostas omissões de entrada e saída, conforme demonstrativos anexados à peça acusatória*”, e que a Junta de Julgamento Fiscal não apreciou as suas colocações quanto à existência de presunção.

Esclarece que o trabalho fiscal realizado nessas infrações deveria ser rechaçado de plano, visto que se encontra eivado de nulidade, porque baseado em mera presunção (admitida pela fiscalização), partindo de presunções e conclusões arbitrárias e injustificadas, além de ter sido lavrado com diversos erros, vícios e imperfeições, em total desrespeito aos direitos do recorrente, contudo ignorados pela Junta de Julgamento Fiscal.

Posiciona-se no sentido de que o procedimento fiscal de autuação deve trazer os elementos formadores da convicção do respectivo agente, os quais, por sua vez, devem ser sustentados por documentos probatórios ou métodos de avaliação empíricos, o que afasta por completo a utilização de presunções, como ocorrido no presente Auto de Infração, e que o Estado deve fundamentar as alegações e não simplesmente imputar os fatos de qualquer maneira, transferindo para o contribuinte o ônus de provar sua inocência.

Além disso, afirma ser impossível que o recorrente admita ou conforme-se com a interpretação completamente desvinculada da realidade dos fatos ocorridos, principalmente por sua postura negocial e contributiva, sendo que o exercício do poder de tributar deve pautar-se pelos ditames do princípio da legalidade, sendo imperativo que o Fisco assinale pelo menos fortes indícios de infração à legislação tributária para autuar o contribuinte, sob pena de total nulidade do trabalho fiscal.

Ressalta que as “*suposições*” apontadas pela fiscalização, só teriam condições de prosperar se viessem acompanhados de outros elementos ou provas, e desde que todas essas informações e documentos convergissem para a mesma conclusão de falta de recolhimento do ICMS, reportando-se à doutrina, especialmente Ricardo Mariz de Oliveira, Paulo de Barros Carvalho e Roque Carrazza cujo teor transcreve, bem como Decisão do STJ.

Alega que qualquer informação acerca dos critérios e metodologia adotados pela fiscalização na realização desses levantamentos e elaboração desses relatórios e, por consequência, na apuração quantitativa e valorativa das diferenças de estoque que alega existirem, argumentando que a única suposição possível nesse contexto, é de que a fiscalização se baseou, unicamente, em documentos fornecidos pelo recorrente após regular intimação para seu fornecimento, quais sejam, livros Registro de Entradas e Saídas e livros Registro de Apuração e Inventário dos períodos autuados.

Aduz que a prova baseada em arquivos magnéticos de escrituração, como os disponibilizados pelo recorrente à Fiscalização requer certas cautelas, e que, por si só, não constituem base suficiente para estribar um lançamento tributário, pela fragilidade que ostentam quanto a possíveis equívocos de digitação ou, até mesmo, adulteração involuntária na sua utilização como base para elaboração de levantamentos fiscais, conforme entendimento de Paulo de Barros Carvalho.

Isto porque, por óbvio, a prova cabal em situações de levantamento de estoques e consequente verificação de omissões de entrada e/ou saída, caso do presente Auto de Infração, deve sempre ficar sujeita à análise física das notas fiscais de entrada e saída, na medida em que os arquivos magnéticos ou físicos de escrita fiscal constituem meros indícios, não prova definitiva capaz de sustentar um lançamento tributário.

Destaca o fato de que o crédito tributário reclamado não se reveste da liquidez e certeza necessárias, já que as poucas informações que constam nos relatórios que embasam a acusação fiscal ora combatida não se prestam a determinar qual o critério da Fiscalização na obtenção do preço médio utilizado na valoração das supostas diferenças de estoque que ela afirma existirem, diante de que os valores denominados pela fiscalização, “*Preço médio Entrada*”, indicados nos

relatório (Anexo 08) e cujo critério e metodologia de apuração não é indicado em qualquer documento que instruiu essa autuação (e que, o recorrente sequer conseguiu presumir a forma pelas quais foram apurados) são utilizados na apuração da base de cálculo do ICMS supostamente devido pelo recorrente, mediante a multiplicação pelas alegadas diferenças de estoque, e posterior aplicação da alíquota de 17% sobre o resultado obtido.

Entende, por tal razão, que disso resulta a inegável iliquidez e incerteza do crédito tributário, na medida em que, como se disse, nenhuma informação foi prestada pela fiscalização acerca dos critérios adotados na apuração dos montantes denominados "*Preço médio Entrada*" constantes dos respectivos relatórios e, por consequência, na apuração das respectivas bases de cálculo.

Alega, ainda, nítido cerceamento ao direito de defesa, posto que, se o mesmo desconhece os critérios e metodologias adotados pela fiscalização ao apurar os montantes acima e valorar as supostas diferenças de estoque que afirma existirem, como poderá exercer plenamente o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, assegurados pelo texto constitucional, além do fato da Fiscalização não identificar - até porque não foram fornecidos - qualquer indício acerca dos critérios e metodologias empregados na determinação desse "*Preço médio Entrada*", na grande maioria dos casos ele supera, e muito, a média do valor unitário real.

Diz, ainda, que esse hiperdimensionamento na valorização das supostas diferenças de estoque fica ainda mais evidente quando o valor denominado "*Preço médio Entrada*" é comparado ao custo dos produtos que integravam os estoques do estabelecimento autuado no final do exercício de 2006 e início do exercício de 2007 constantes nos respectivos livros Registros de Inventário do estabelecimento.

Argumenta que a falta de informações acerca dos critérios e metodologias adotadas na apuração dos valores adotados para determinação da base de cálculo do ICMS tido como devido, que se estende por toda a peça acusatória e períodos autuados, representa um vício de nulidade inerente ao trabalho fiscal, na medida em que priva o recorrente de qualquer tipo de controle sobre a composição da exigência que lhe foi efetuada, já que, a rigor, não há meios de se aferir a base de cálculo utilizada para determinação da exigência fiscal, motivo que entende suficiente para que o Auto de Infração seja ser retificado para que se determine a adoção, pela fiscalização, dos valores unitários adotados pelo recorrente em seus Livros, em substituição aos constantes na peça acusatória, que carecem de qualquer embasamento legal, impossibilitando que ela quantifique a exigência tributária que lhe foi imputada.

Além disso, assevera que a omissão de uma informação indispensável à quantificação de uma exigência tributária não é compatível com os princípios que devem orientar a conduta da administração pública, enunciados no artigo 37 da Constituição Federal, e reproduzido na Lei Complementar nº 939/2003.

A lavratura de um Auto de Infração possui a natureza de um lançamento tributário de ofício e adere integralmente aos princípios constitucionais reproduzidos no dispositivo legal transrito acima. É requisito para sua validade que a constituição de crédito tributário observe as leis plenamente revestidas de eficácia e validade e traga explícitos todos os elementos que motivaram a sua prática, sendo defeso à fiscalização ocultar qualquer aspecto inerente à sua conduta, conforme dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Ademais, tendo em vista que o Auto de Infração e Imposição de Multa corresponde ao ato inaugural de um processo administrativo, este deve consignar com clareza os elementos que embasam a pretensão fiscal, assegurando, como já se mencionou, o direito do contribuinte à ampla defesa e do contraditório, vez que Autos de Infração devem conter indicação de todos os fundamentos que suportem supostas irregularidades no cumprimento de obrigações tributárias, bem como os elementos necessários a composição de base de cálculo do débito exigido que, segundo se deduz dos relatórios elaborados pela fiscalização é o produto da multiplicação das diferenças de estoque apontadas para cada produto pelo, seus respectivos valores unitários. Na

medida que esses dois fatores são essenciais à constituição do crédito, as autoridades fiscais estão obrigadas especificar como esses valores foram determinados.

Assim, diante da ausência de um demonstrativo indispensável à mensuração da base de cálculo do débito consubstanciado no presente Auto de Infração, o recorrente indaga como é possível saber se o valor unitário utilizado pela fiscalização corresponde realmente ao custo/valor médio de entrada de cada produto em relação ao qual foi apurada uma suposta diferença de estoque, se a fiscalização não apresenta todos os elementos utilizados na valoração das supostas diferenças de estoque, entende que não há condições para se averiguar se o trabalho fiscal está condizente com a realidade dos fatos ou se, ao contrário, encerra uma arbitrariedade que resulta em uma majoração indevida dos valores exigidos.

O lançamento ao seu entender deve ser claro o suficiente para possibilitar ao contribuinte, no mínimo, identificar a infração que lhe foi imputada, recompor o cálculo do montante que lhe é exigido e, então, ponderar sobre sua procedência. Trata-se de um direito fundamental do contribuinte, decorrente dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa aos quais o processo administrativo se sujeita, bem como das diretrizes legais a respeito do lançamento tributário. Na medida em que tais requisitos não são atendidos, impossibilitando o recorrente de verificar se os valores apurados em levantamento fiscal têm base no custo efetivo de suas mercadorias, deverá o ato ser de pronto anulado, por prejudicar direitos fundamentais do contribuinte.

No que tange as quantidades apontadas pela fiscalização como sendo de omissões de entrada ou saída, as mesmas - na maioria esmagadora dos casos - se mostram insignificantes se percentualmente comparadas ao estoque disponível, não tendo a fiscalização se atentado para o fato de que eventuais diferenças (mínimas e irrelevantes) podem decorrer de perda no processo produtivo/comercial, o que significa dizer que mesmo que se considere a existência das diferenças apontadas, estas certamente deixariam de ser consideradas como infrações (evidentemente, mediante realização de perícia, a qual foi recusada pela Decisão de 1ª instância administrativa) se fossem consideradas as quebras normais de produção.

A irrelevância das diferenças apontadas e sua relação com eventuais perdas no processo produtivo/comercial do recorrente pode ser facilmente constatada pelos seguintes exemplos, constantes da "*AUDITORIA DE ESTOQUES 2006 - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES - OMISSÃO - EXERCÍCIO FECHADO*" que instruem a autuação (Anexo 8C). A diferença apontada para o exercício de 2006 é irrigária e não levou em consideração eventual quebra no processo produtivo/comercial, podendo, ainda, ter decorrido dos equívocos mais acima apontados.

Assim, entende que não se pode descartar que, também para o ano de 2007 a representatividade das alegadas diferenças seja irrigária e não levou em consideração eventual quebra no processo produtivo/comercial, podendo, ainda, ter decorrido dos equívocos mais acima apontados, vez que ao longo de todo o levantamento em foco não foram consideradas as quebras normais de produção, o que por si só demonstra a necessidade de cancelamento da peça acusatória.

Especificamente quanto a eventual perda normal decorrente do processo industrial/comercial que, não foi considerada pela fiscalização, nos termos mais acima expostos), transcreve Decisão deste CONSEF, para assentar que em outras palavras, mesmo que se considere a existência das diferenças apontadas evidentemente, mediante realização de perícia), fossem consideradas apenas as eventuais quebras normais de produção.

Diante disso, o recorrente enaltece, como se verá adiante, a inarredável necessidade de realização da prova pericial, que resultará na cabal demonstração da não verificação de qualquer diferença de estoques, desde que lhe seja concedida oportunidade para tanto, sendo certo que a Junta que julgou a Defesa apresentada pelo recorrente, ignorou que indeferir a prova pericial implica em explícito cerceamento de defesa.

Indica outra mácula, que entende presente no lançamento e que reputa de extrema gravidade, impõe o cancelamento da presente autuação no que tange às infrações 7 e 8, e reforma da aludida Decisão, qual seja, a falta de indicação dos dispositivos legais da suposta infração e da metodologia adotada para o levantamento, como demonstra.

Como se viu inicialmente, todos os dispositivos indicados no Auto de Infração como infringidos pela Defendente estão enunciados no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, ou seja, no Decreto nº 6.284/97, ato normativo expedido por agente do Poder Executivo. Não há, na peça acusatória, qualquer indicação de dispositivos legais que teriam sido supostamente desobedecidos.

Alega que a Ordem Jurídica Brasileira está fundada no princípio da legalidade, conforme garantia expressa no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal que assegura, literalmente que "*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei*", e que o princípio da legalidade está fortemente presente na seara tributária, cabendo mencionar as seguintes diretrizes constitucionais e normas gerais que reforçam esse postulado.

Tendo em vista que a conduta do recorrente, na condição de contribuinte do ICMS, é definida de acordo com ditames legais que definem o fato gerador desse tributo, compete à autoridade fiscal indicar os dispositivos legais que teriam sido por ela contrariados.

Sob essa perspectiva, verifica-se que o presente Auto de Infração não pode ser considerado um lançamento válido, na medida em que não contém indicação dos dispositivos legais que teriam sido contrariados pelo recorrente, vez que a indicação, no Auto de Infração em combate, de dispositivos extraídos do Regulamento de ICMS, e até mesmo Portaria da Secretaria da Fazenda não suprem a ausência de indicação dos fundamentos legais da suposta infração, diante do fato de que a função do Regulamento do ICMS aprovado por meio de Decreto Estadual é a de esclarecer o sentido e o alcance das leis regulamentadas, conforme estabelece o artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Defende posição de que o referido diploma não tem o condão de criar autonomamente uma obrigação tributária, prerrogativa esta que compete exclusivamente à lei. Da mesma forma, um Auto de Infração não pode se sustentar apenas com base em alegações de ofensa ao Regulamento do ICMS, sem que se indique qual a lei que teria sido contrariada pelo autuado.

Observa que o presente Auto de Infração é nulo de pleno direito, por falta de tipificação legal da infração nele capitulada, além de não conter indicação dos dispositivos que dariam embasamento aos procedimentos adotados pela fiscalização para apuração da exigência, de maneira que o recorrente não tem condições de saber até que ponto muitas das medidas adotadas, especialmente no tocante aos critérios de valoração das supostas diferenças de estoque apuradas em levantamento e da base de cálculo do imposto exigido, estão devidamente amparadas em lei, ou se são atos discricionários, que podem encerrar arbitrariedades.

O recorrente afirma que não vislumbra qualquer diferença de estoques, alegação esta que só poderá ser comprovada por meio de competente perícia, o que foi devidamente requerido em sede de Defesa. Contudo, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal optou pelas presunções utilizadas pela Fiscalização e negou o referido pedido, cerceando o direito do recorrente de defender-se e provar todas as suas afirmações.

Ressalta, mais uma vez, que para a comprovação de todo o alegado no item anterior, mister se faz a realização de perícia, haja vista que se trata de lançamentos contábeis para os quais é imprescindível leitura de profissional competente, não podendo ser realizada por outro profissional que não o contabilista, face à especificidade da matéria, pois só assim será possível sanar as imprecisões, equívocos e divergências quanto aos critérios utilizados pela fiscalização para apurar, por meio de levantamento fiscal, supostas diferenças de estoque, bem como mensurar/valorar tais diferenças.

Afirma que o recorrente indicou as falhas cometidas pelas autoridades fiscais responsáveis pela lavratura do presente Auto de Infração e demonstrou, com exemplos contundentes, que o presente levantamento fiscal apresenta sérias distorções e resulta na apuração de quantias absolutamente despropositadas, sob os aspectos quantitativos e valorativos.

Solicita a realização de perícia contábil com os objetivos de comprovar se existem, efetivamente, as pretensas diferenças de estoque apuradas pela fiscalização, entre os saldos do estoque inicial e final do período e entre o volume das vendas e o estoque final, mediante consideração de todas as operações que efetivamente resultaram no ingresso desses produtos no estabelecimento autuado, tomando por base não somente os arquivos magnéticos, mas essencialmente as Notas Fiscais, somadas aos livros Registro de Entradas, de Saídas, de Inventário, de Controle da Produção e do Estoque e os registros contábeis, como o razão de estoque, vez que pode este órgão determinar a realização de perícia, conforme autoriza art. 137 do RPAF, diante da necessidade se mostra flagrante em razão dos diversos equívocos e inconsistências as quais o recorrente demonstrou em sua defesa e volta a demonstrar, é inegável a necessidade de que seja a determinada sua realização.

Conclui sua peça, solicitando que, preliminarmente, seja acolhida a argüição de decadência com o conseqüente cancelamento das exigências fulminadas por este instituto; seja declarada a nulidade do Auto de Infração guerreado, pelo patente vínculo material existente em seu objeto; seja declarada a nulidade do Auto de Infração pela ausência de liquidez e certeza da exigência em virtude dos equívocos cometidos pela Fiscalização autuante na sua apuração; que seja deferido o pedido de perícia nos termos que expõe.

No mérito, seja reformada a Decisão recorrida, para o fim de nada lhe ser exigido a título de imposto, multa e juros, visto o total cumprimento da legislação tributária por parte do recorrente, bem como pelo fato que nenhum prejuízo ter sido causado à Fazenda Estadual, razão pela qual solicita o provimento do Recurso apresentado.

Parecer opinativo da PGE/PROFIS de fls. 496 a 502 analisa o feito, observando, após afastar a possibilidade de existência de decadência, que em relação às infrações 1 e 4, que não há nos autos qualquer indicação precisa de que os produtos foram efetivamente consumidos no processo produtivo, sendo as alegações recursais genéricas, não se prestando a fornecer a informações sobre a participação dos produtos no processo industrial.

Quanto à argumentação utilizada frente à alegada ilegalidade da cobrança do diferencial de alíquota, observa que a mesma trafega no sentido contrário ao da jurisprudência que transcreve e à própria Constituição Federal, porquanto é pacífica a cobrança de tal exação, em perfeita consonância com o princípio do pacto federativo.

No tocante aos argumentos de apelo das infrações 2, 3 e 4, não vê possibilidade na guarida da tese recursal, uma vez desprovida de qualquer substrato fático ou jurídico, mencionando decisões do STF no sentido da impossibilidade do creditamento irrestrito.

Quanto às infrações 5, 6, 7 e 8, afirma que os apelos recursais, igualmente são desprovidos de qualquer arrimo fático ou jurídico, atendo-se a uma negativa genérica de não cometimento das infrações em testilha.

Por tais razões, entende que o Recurso Voluntário não deva ser provido.

VOTO

A autuação decorre do cometimento de oito infrações, das quais todas exceto a seis são objeto do Recurso Voluntário.

Analizando as preliminares levantadas pelo recorrente, de logo observo que as mesmas, na verdade, abarcam a quase totalidade do Recurso Voluntário, diante do fato de que as alegações de mérito foram apresentadas quase que de forma incidental.

Diante da questão da decadência, impende afirmar-se que a decadência cessa o direito de constituir o crédito através do ato administrativo do lançamento. O crédito tributário perde o seu conceito abstrato somente quando a autoridade administrativa formaliza o direito a esse crédito através da emissão do lançamento. Procedida tal formalização do lançamento com a devida ciência ao sujeito passivo do mesmo, não se fala mais de decadência, pois o direito de constituir o crédito já foi feito e notificado.

Verificado o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, é imperioso à administração, a realização de um ato que a individualize, caracterizando o fato e a identificação da matéria tributável, indicando o sujeito passivo vinculado à relação jurídica valorando a prestação pecuniária, mediante procedimento administrativo regular. Tal ato representa-se pelo lançamento tributário, consoante definido pelo Código Tributário Nacional (CTN), artigo 142:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”,

Na definição de Eduardo de Moraes Sabbag (Elementos do Direito. Direito Tributário. 8ª edição, São Paulo, Premier Máxima, 2007, página 214), “é ato documental de cobrança, por meio do qual se declara a obrigação tributária nascida do fato gerador”.

O CTN elenca três espécies de lançamento, que são: o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação. A nós interessarão apenas estes dois últimos.

Fala-se em lançamento de ofício quando o próprio Fisco, de posse das informações necessárias para efetuar o lançamento, o faz por si, sem qualquer contribuição por parte do contribuinte. Já no lançamento por homologação ocorre nos casos em que a lei determina o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, na época em que nasce o fato gerador. Esse pagamento é feito antes de constituído o crédito pelo sujeito ativo, isto é, ainda não há lançamento, mas o sujeito passivo se antecipa e recolhe o valor do tributo com base nos critérios (base de cálculo, alíquota etc.) estabelecidos na lei respectiva. A Fazenda Pública tem o direito de, posteriormente, verificar se aquele pagamento correspondeu à verdade.

Observe-se que o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN, 1ª parte, é ato privativo da autoridade administrativa. Logo, se vislumbra a necessidade de haver ulterior homologação pelo Fisco no lançamento por homologação, a despeito da conduta do contribuinte ser essencial na modalidade em tela.

Aparentemente, o lançamento por homologação seria aquele realizado pelo contribuinte, tendo em vista que ele próprio noticia o fato gerador que praticou, quantifica o valor devido e o recolhe ao erário. Todavia, em harmonia com o artigo 142 do CTN acima mencionado, entendo que o lançamento, nessa modalidade, somente se aperfeiçoa com a homologação do Fisco, uma vez que é competência privativa deste.

Assim, a partir da ocorrência do fato gerador, a autoridade tributária disporia de cinco anos para conferir o procedimento prévio realizado pelo sujeito passivo no lançamento por homologação. Caso isso não ocorra, afigura-se a homologação tácita, e, consequentemente, extinção da obrigação tributária, condicionada ao regular e total recolhimento do tributo.

Contudo, nesse procedimento de verificação dos dados apresentados pelo sujeito passivo, pode ocorrer de o Fisco entender que houve omissões ou inexatidões, em ordem a concluir que o tributo foi recolhido a menor. Lembrando que isso deve ser feito no prazo para a homologação, sob pena de perda do direito de cobrar eventuais diferenças.

Essas diferenças, se verificadas, deverão ser objeto de lançamento de ofício. Nessa esteira, assim dispõe o inciso V do artigo 149 do CTN:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte (lançamento por homologação”).

Parte da doutrina entende que a lei trata da notificação do efetivo lançamento, isto é, o pronunciamento da Fazenda Pública traduz-se em “notificado do lançamento”. Com a devida *vénia*, não concordo com tal argumentação, diante do fato de que aos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, cuja aplicação é defendida pela relatora, reúno a redação do artigo 173 e parágrafo do mesmo diploma que impõe:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Diz, então, o parágrafo único do artigo 173 que o direito de constituir o crédito extingue-se a contar da data em que tenha sido iniciada a respectiva constituição pela notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ora, como apurar se o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte foi total ou parcial sem que haja ação fiscal preliminar, devidamente notificada ao contribuinte? Pois o pronunciamento da Fazenda Pública nada mais é do que a comunicação formal de que estão sendo tomadas medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento, através de uma ação fiscal.

Um dos pontos que a doutrina ataca é a de que o artigo 173 do CTN trata somente da decadência relativa aos lançamentos de ofício, tendo em vista de que o artigo 150 já trata da decadência dos lançamentos por homologação. Com a devida *vénia*, discordo de tal entendimento. Em nenhum momento o CTN esclarece que o artigo 173, se encontra no capítulo das extinções do crédito tributário, trata **somente** de lançamentos de ofício. Além disso, o artigo 150 encontra-se inserido no capítulo sobre a constituição do crédito tributário, trata, pois, do lançamento por homologação, e não de decadência como modalidade de extinção do crédito tributário.

Analisando o artigo 150 do CTN em seu § 4º, entendo que ele está a se referir ao lapso de tempo para ser promovida a homologação do lançamento, ao dispor que “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos*”. Não está, portanto, a dar prazo à decadência, a essa modalidade de extinção do direito de constituir o crédito, pois se assim fosse não poderia haver outra lei a fixar prazo diferenciado, pois esbarraria aos próprios termos do CTN, conforme prevê o artigo 170 desse diploma legal. Um ente político pode estabelecer outro prazo, em sua lei, para a homologação do lançamento, todavia, em qualquer hipótese, não pode alterar o prazo decadencial fixado no art. 170, que não abre qualquer possibilidade a esse respeito.

Logo, o artigo 150, § 4º trata somente do prazo limite pelo qual a homologação, se não foi expressa, passa a ser entendida como aceita tacitamente. Dessa forma, poderíamos afirmar que para o lançamento por homologação, inexistiria decadência.

Acaso o Fisco não homologue expressamente e venha a apurar uma diferença a pagar pelo sujeito passivo, o lançamento dessa diferença não é mais “lançamento por homologação”, mas, sim, lançamento de ofício. Aqui, não se fala mais em lançamento por homologação, quando o ato administrativo de lançar foi, exclusivamente, através da autoridade administrativa competente para tal, nos termos previstos no artigo 149 do CTN.

Desse modo, entendo que a decadência está amparada somente nas disposições contidas no artigo 173, que estabelece as seguintes regras de contagem de prazo: a) do primeiro dia do

exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra esta que serve para todos os tributos quando a modalidade de lançamento utilizada é de ofício ou declaratória, inclusive aquela que, originalmente, seria de homologação, mas passou a ser de ofício. Neste caso, a decadência começa a contar do primeiro do exercício seguinte ao fato gerador, não importando o mês em que ocorreu; b) da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, vez que a anulação do lançamento anterior, por evidência, é administrativa, e efetivada pela verificação de algum erro, reclamado pelo sujeito passivo ou constatado de ofício pela administração. Neste caso, a decadência passa a contar da Decisão definitiva em processo administrativo da anulação do lançamento anterior, sendo necessário formalizar outro lançamento e notificar do ato o sujeito passivo dentro do prazo de cinco anos; e c) previsto no parágrafo único do referido artigo, da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Este raciocínio não é tão fantasioso nem absurdo quanto poderia Parecer à primeira vista. Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 7ª edição, São Paulo, Ed. Saraiva, 2001, páginas 391/2) a respeito, entende que:

“O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito ‘antecipado’), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio).”

“O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constante omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de ‘antecipa’ o pagamento do tributo. Se o sujeito passivo ‘antecipa’ o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza decadencial (...), pois ele implica a perda do direito de a autoridade administrativa (recusando a homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois, é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação.”

E tanto é assim, intrincada a questão, que até mesmo observamos o entendimento jurisprudencial até mesmo no Superior Tribunal de Justiça (STJ), da tese do denominado “cinco mais cinco”, como, por exemplo, no julgamento do Recurso Especial nº. 58.918-5-RJ, relatado pelo Ministro Humberto Gomes de Barros, cuja ementa segue transcrita:

“TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA– CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – PRAZO (CTN ART. 173).

I – O Art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, § 4º.

II – O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150, § 4º).

IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985”

Digno de registro é a Decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar o Recurso Especial nº 566621, entendeu ser o prazo de dez anos aquele para pleitear a restituição de tributo, cuidando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação.

Tal julgamento analisava a constitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005, que determinou a aplicação retroativa do seu artigo 3º, norma que, ao interpretar o artigo 168, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), fixou em cinco anos, desde o pagamento indevido, o prazo para o contribuinte buscar a repetição de indébitos tributários (restituição) relativamente a tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Assim, há de perquerir como ficaria o princípio da isonomia, onde a Fazenda Pública, teria a obrigação de restituir o imposto pago indevidamente em dez anos, e quando da contagem de prazo para a constituição do crédito tributário, amarrada à redação do artigo 150, § 4º do CTN?

Frente a tais argumentos, e contrariamente ao entendimento exposto pelo recorrente, entendo que o pleito do recorrente não pode ser acolhido, sendo mantido o lançamento, de acordo com a Decisão da primeira instância.

Quanto à solicitação de realização de diligência/perícia, de plano, indefiro o pedido formulado, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável.

É preciso se observar que o não deferimento da mesma não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável, razão pela qual indefiro o mesmo.

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

Ainda que atendidos todos os requisitos para a sua concessão, caso a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da Decisão por cerceamento do direito de defesa. Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização normativa.

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

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

Por outro lado, o pedido deveria ter sido feito, com base em fatos objetivos apurados pelo recorrente, lastreado em indicações, e não, como feito ao longo do processo, de forma genérica e sem apontar qualquer dado, elemento, ou falha no levantamento ocorrido, o que deveria fazer por força de lealdade processual. Pela mesma razão, havendo prova a ser produzida, o recorrente deveria fazê-lo, ainda mais se considerarmos que os elementos necessários para tal, a saber, os livros e documentos fiscais foram emitidos pelo recorrente, e permanecem em seu poder.

Além disso, trata-se de empresa constituída sob a forma de sociedade anônima, o que, por força da legislação societária em vigor, deve, não somente manter auditoria interna, como de igual forma, submeter as suas operações a verificação a título de auditoria, por parte de auditores independentes. Mais uma razão para que apontasse com precisão, elementos motivadores do pedido de diligência, ou como prefere denominar "perícia". Genericamente, conforme feito, o pedido não tem como ser acatado.

Ademais, não observou o recorrente o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum apesar da longa exposição recursal, conseguiu figurar no Recurso.

Da forma que solicitada, o deferimento de tal "perícia" implicaria em nova fiscalização, que poderia, à vista da ausência de fatos apontados pelo recorrente, indicar simplesmente em inexistência de diferenças, o que não se constitui em boa prática, que teria apenas o efeito de postergar o julgamento do feito.

Digno de registro, é o fato da jurisprudência vir se posicionando no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo das decisões abaixo transcritas:

"TST - RECURSO DE REVISTA RR 862 862/2003-002-10-00.1 (TST)

Ementa: RECURSO DE REVISTA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DE OITIVA DE TESTEMUNHA E DE PERÍCIA. PROVA DOCUMENTAL NÃO IMPUGNADA PELO RECLAMANTE NO MOMENTO OPORTUNO. Documentos colacionados por uma parte e não impugnados pela outra. Artigos 368 e 372 do CPC. Não caracteriza cerceamento de defesa o indeferimento de oitiva de testemunha e de realização de perícia grafodocumentoscópica objetivando desconstituir a validade e a eficácia de documentos não impugnados. Recurso a que se nega provimento."

" TJRS - Agravo de Instrumento AI 70046629127 RS (TJRS)

Ementa: AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO PRIVADO NÃO ESPECIFICADO. AÇÃO DE DESCONSTITUIÇÃO DE PENHORA. REALIZAÇÃO DE PERÍCIA GRAFODOCUMENTOSCÓPICA. INDEFERIMENTO. Cabe ao Juiz, como destinatário da prova e para formar seu convencimento, decidir acerca da pertinência da prova pericial. Desnecessária a perícia contábil. Em Decisão monocrática, nego seguimento ao agravo de instrumento. (Agravo de Instrumento Nº 70046629127, Vigésima Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Glênio José Wasserstein - Data de Publicação: 16/01/2012"

"TJSP - Apelação APL 9126802752009826 SP 9126802-75.2009.8.26.0000

Data de Publicação: 18/01/2013

Ementa: CERCEAMENTO DE DEFESA Prova pericial requerida Anatocismo alegado Indícios inexistentes Alegações genéricas Julgamento antecipado autorizado. Sem qualquer indicação precisa acerca da irregularidade havida nos cálculos apresentados pelo credor, de rigor o indeferimento da prova pericial genericamente requerida. Cerceamento de defesa não caracterizado. Recurso não provido".

Quanto às colocações recursais de existência de eventual cerceamento de defesa, verifico que a autuação foi fundada em elementos concretos (livros e documentos fiscais escriturados e emitidos pelo sujeito passivo), com a devida base legal, calcada em demonstrativos analíticos planilhados constante nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, dos quais o recorrente recebeu cópia.

Assim, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à natureza do objeto do processo, comprehende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ausente qualquer elemento de prova que venha a contradizer ou contrapor o lançamento realizado, ainda assim, houve a oportunidade do recorrente produzi-la. Logo, não pode a mesma arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

De igual forma, não se pode argumentar que o lançamento tributário ofendeu o princípio da legalidade, vez que realizado ao amparo e em consonância com as normas legais, especialmente a Lei Complementar e a legislação estadual, inclusive, e sobretudo, a Lei nº 7.014/96.

Portanto, foram respeitados os princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, inexistindo, de igual forma, qualquer desrespeito ao RPAF/99, além de não se verificar qualquer das situações previstas nos artigos 18 e 39 de tal dispositivo regulamentar, tanto é assim que o sujeito passivo apresentou-se ao fisco, contestou a acusaçãoposta, teve a possibilidade de produzir as provas que entendesse necessárias para a desconstituição do lançamento, enfim, exerceu todas as possibilidades de direito de defesa e exercício do contraditório.

Por tais razões, não vislumbro qualquer violação a tal princípio, não acolhendo tal assertiva do recorrente, não podendo, pois, acatar tal argumentação, rejeitando a nulidade do lançamento.

Também não procede a alegação recursal de que a indicação de artigos do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia não teria condão legal de legitimar a autuação, conforme suscitado, diante do fato de que a própria Constituição Federal, ao estabelecer os tributos e as suas respectivas competências, estabeleceu que a Lei Complementar ditaria as normas gerais em relação ao ICMS, o que ocorreu com a edição da Lei Complementar nº 87/96, bem como a Lei estadual nº 7.014/96, a qual segue as orientações normativas da Lei Complementar, e tem no Regulamento estadual o instrumento para o estabelecimento de procedimentos frente a tal imposto.

Quanto à infração 1, versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Quanto a este aspecto, a questão se apresenta com muita clareza. O uso do crédito fiscal em relação a aquisições de tais materiais, a princípio é vedado, conforme legislação em vigor. Também não posso acatar a assertiva recursal de ilegalidade em procedimento de complementação de alíquota, levantado em relação à infração 04, diante, não apenas do disposto na Lei Complementar nº 87/96, como, de igual forma, pela determinação constitucional contida no artigo 155, incisos VII e VIII, cuja previsão encontra-se de forma explícita.

No tocante às infrações 2 e 3, dizem respeito a benefício fiscal concedido através de adesão do recorrente aos termos do Decreto nº 7.799/00, o qual estabelece redução de base de cálculo em operações efetuadas por contribuintes do ramo atacadista, mediante celebração de termo de acordo, no qual o contribuinte adere e acata os seus termos. No caso em comento, a prática do sujeito passivo se mostrou contrária aos termos da norma legal, sendo que o recorrente nada alega, senão eventual duplicidade de lançamentos, conforme planilha sucinta que elabora, sem, contudo, indicar onde se encontrariam os documentos eventualmente em duplicidade, o que faz com que tal alegação não possa ser considerada.

Quanto à infração 4, o recorrente não consegue lograr que as glosas realizadas se referem a produtos destinados à comercialização.

Da mesma forma, não se pode afirmar, como o fez o recorrente, que houve qualquer desobediência ao princípio da não cumulatividade, diante do fato de que ele pode tanto ser considerado como princípio constitucional quanto como técnica de apuração do valor a ser tributado. Trata-se de uma operação contábil, na qual, do valor a ser recolhido a título de tributo, são deduzidos os montantes pagos em relação ao mesmo produto nas fases anteriores de seu ciclo econômico. A norma constitucional em evidência possui eficácia plena, não necessitando de normatização infraconstitucional posterior.

Em nosso ordenamento jurídico, pode-se retirar o conceito de não cumulatividade mediante a interpretação das regras previstas nos artigos 153, incisos IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, ambas da Constituição Federal.

Tais regras visam evitar o chamado efeito “cascata” da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação ora considerada. Tem por escopo, indubitavelmente, desonerar o contribuinte da repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto.

Em suma, a não cumulatividade incide em momento posterior à constituição da obrigação tributária, e deverá ser realizada de maneira vinculada, vez ser necessária à apuração do imposto devido, e da qual não se pode dispor sem feri-la, além de não depender da existência de qualquer norma regulamentar para que produza seus efeitos no mundo jurídico.

E frente a isso, da análise do feito, em momento algum a determinação constitucional deixou de ser albergada, quando do lançamento evidentemente, nas hipóteses em que deveria ser aplicada, e no caso da infração 4, o não aproveitamento do crédito fiscal deu-se por vedação legal, o que não significa negação ou não aplicação a tal princípio.

Quanto à infração 5, o recorrente não traz qualquer elemento plausível de ser apreciado por este julgador, diante do caráter genérico da argumentação recursal, ainda mais se considerarmos que

os dados e planilhas relativos ao levantamento realizado não somente se encontram no corpo do CD acostado ao feito, como, de igual modo, foi entregue a devida cópia do mesmo ao sujeito passivo.

Analizando as infrações 7 e 8, constato que versam acerca de realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, em exercício fechado, sendo apurada, numa delas, omissão de entradas, e em outra, omissão de saídas de mercadorias tributáveis. No primeiro caso, temos uma presunção legal, no outro fato incontestável, até pelo fato de ser resultante de uma equação onde se computam o estoque inicial, somam-se as aquisições realizadas no período, deduzem-se as vendas e outras operações de saídas, além do estoque final, sendo que, apurado resultado zero, indica que não há qualquer irregularidade no procedimento da empresa, ao passo que havendo saldo positivo, indica omissão de saídas, ou seja, saídas sem emissão dos respectivos documentos fiscais, e em caso de saldo negativo, indica a ocorrência de entradas sem notas fiscais.

Da mesma forma, o lançamento obedeceu à legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, inclusive o Regulamento do ICMS vigente, bem como as normas complementares, inclusive a Portaria nº 445/98 que estabelece os critérios para apuração e composição da base de cálculo na determinação das omissões, o que foi atendido na autuação, razão pela qual não acolho qualquer argumento em contrário, inclusive aquele concernente à apuração dos calores de “preço médio”, cuja previsão é legal, e dessa forma, não pose ser alegada pelo recorrente.

Analizando as omissões de entradas apuradas, verifico que são as condições necessárias para a existência válida do ato, ou seja, os chamados pressupostos, de validade do ato jurídico: a competência, ou seja, o agente capaz de praticar o ato por força de determinação normativa; objeto lícito, pois são atos infracionais; motivo, qual seja a defesa de interesses coletivos; finalidade, vez que o ato administrativo praticado somente visa uma finalidade que é pública, o que não ocorrendo, implica em abuso de poder; e, por último, forma, que deve obedecer somente à lei.

Cristalino está da simples leitura dos autos, que todos os atos praticados ao longo de sua tramitação obedeceram a estes pressupostos, razão pela qual rejeito as colocações neste sentido formulado pelo recorrente.

Sabido é que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se busca para, deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta. Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina.

Dessa forma, não posso acolher a argumentação recursal, diante do fato de que a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, frente ao resultado do levantamento realizado, não importando o trabalho fiscal em qualquer violação a princípios básicos do processo administrativo fiscal que tenham causado prejuízo ao contribuinte, além de que a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, diante do resultado do levantamento realizado.

Por outro lado, é pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os

lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer à tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde ressalte-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

O tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

Em outras palavras: a autuação na infração 7 embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento.

A legislação estadual do ICMS, em especial o 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 anteriormente já citada, determina que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que o fato da escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Além do mais, o levantamento fiscal foi realizado com base nos arquivos magnéticos transmitidos pela própria empresa autuado, a qual deve zelar pela fidedignidade dos dados neles constantes, que devem espelhar de forma fiel os lançamentos ocorridos nos diversos livros fiscais, e para isso deve estruturar-se e organizar-se como grande empresa que afirma ser, com mais de cinqüenta lojas no país, para exercer um controle sobre as operações que pratica em cada estabelecimento, não podendo, nesse momento, sustentar tal frágil tese.

Frente aos argumentos constantes das alegações defensivas, verifico não assistir qualquer razão ao sujeito passivo quanto à iliquidex e incerteza do ICMS constante na acusação fiscal, diante do fato de que o procedimento de auditoria foi elaborado dentro dos preceitos legais e baseado nas informações fiscais e econômico-fiscais produzidas pelo próprio contribuinte e, por obrigação legal, transmitidas ao fisco, às quais devem espelhar, com fidelidade, a sua movimentação

comercial,

Quanto à menção à Lei complementar nº 939/2003, esclareço que trata-se de norma legal promulgada pelo Estado de São Paulo, acerca de direitos, garantias e obrigações do contribuinte naquele Estado, e sendo o ICMS um imposto estadual, na forma da própria Constituição federal, não possui base territorial para aplicação aos contribuintes do Estado da Bahia.

Destaco, pois, o fato de que o recorrente não trouxe ao feito qualquer fato objetivo que pudesse indicar a existência de erro no levantamento realizado, razão pela qual, não posso acolher sua argumentação, bem como se trata de estabelecimento comercial, não sendo cabível falar-se em apuração de perdas nos estoques. Ainda que este fato tivesse ocorrido, teria o recorrente a obrigação legal de proceder na forma regulamentar, fazendo o estorno dos créditos fiscais correspondentes às mercadorias objeto das “perdas” e o lançamento na sua escrita contábil e fiscal, o que não ocorreu, diante da falta de prova trazida ao processo.

Tal fato enseja as situações previstas nos artigos 142 e 143 do RPAF/99, os quais dispõem que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, respectivamente.

Dessa forma, os dados e elementos que fundamentaram a autuação foram fornecidos ao fisco pela própria empresa autuada sem que esta demonstre, repita-se, qualquer inconsistência com a realidade de sua movimentação comercial, donde se infere a legitimidade da acusação fiscal, uma vez que efetuada com base em elementos verdadeiros.

Em definitivo, friso que a diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante o procedimento fiscal de levantamento quantitativo de estoques previsto na Portaria nº 445/98 indica que o sujeito passivo, omitiu entradas de mercadorias tributáveis com base em presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento das mesmas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício (infração 7), e omitiu saídas de mercadorias tributáveis baseado em fatos, daí por que não há de se falar no caso, em presunção (infração 8).

Quanto ao aspecto da irrelevância dos valores apurados, diante da movimentação global do recorrente, não posso acolher tal argumento, diante das determinações emanadas do artigo 142 do CTN, o qual determina que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, e que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Isso significa que, de acordo com a maioria da doutrina e jurisprudência, que o lançamento possui natureza declaratória da obrigação tributária, não possuindo o condão de criar, modificar ou extinguir direitos, mas apenas o de declarar o direito anterior consubstanciado na obrigação tributária, que, por sua vez, surge com a ocorrência do fato previamente descrito na lei (fato gerador da obrigação tributária).

Sacha Calmon Navarro Coelho, (Manual de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 425), defende posição no sentido de que a função do lançamento “*não é, absolutamente, criadora do crédito, senão que declaratória do seu prévio existir nos exatos termos da lei contemporânea ao seu nascimento. O fato gerador, ao acontecer, instaura a obrigação e o crédito tributário, como prescreve o CTN*”.

Dessa forma, existindo o débito, e sendo apurado o mesmo pelo Fisco, cabe a este o lançamento, na forma da Lei, não podendo ser considerados elementos subjetivos outros, e sim, o fato

objetivo de ter sido constatada existência de fato gerador que não resultou no recolhimento do imposto correspondente, independentemente de seu valor, da empresa que o praticou, ou de qualquer outro elemento.

Também se mostra impossível o acatamento da posição do recorrente no sentido da adoção dos valores utilizados pela mesma, diante do fato de que o fisco deve submeter-se ao princípio da legalidade.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “*nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei*”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Assim, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

Por outro lado, juristas como Celso Bastos e Ives Gandra Martins advogam que o Princípio da Legalidade se apresenta muito mais com característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem.

E assim o fez o Estado da Bahia, ao editar a norma legal (Lei nº 7.014/96), a norma regulamentar (Regulamento do ICMS/99), e a norma específica (Portaria nº 445/98). Nestas duas últimas, encontram-se as regras para a determinação da base de cálculo frente à constatação de omissões, quer de entradas, quer de saídas de mercadorias tributáveis apurada em levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. Por isso, inexistiu a possibilidade daquilo que o recorrente denomina “*alternativa para determinar o valor da presunção*”.

Também não há de prosperar o argumento de que os arquivos magnéticos do recorrente devam ser desprezados, diante do fato de que os mesmos, consoante já firmado anteriormente, devem espelhar com fidedignidade, os lançamentos realizados pelo recorrente em seus livros fiscais, especialmente de inventário, bem como, os dados dos documentos fiscais emitidos e recebidos, inclusive, quanto à quantidade, especificação, valor e tributação dos produtos. Ademais, acaso existissem erros, por dever de lealdade processual deveria o recorrente apontá-los de forma clara e explícita, o que não o fez.

Da mesma forma, não se pode afirmar, como o fez o recorrente, que houve qualquer desobediência ao princípio da não cumulatividade, diante do fato de que ele pode tanto ser considerado como princípio constitucional quanto como técnica de apuração do valor a ser tributado. Trata-se de uma operação contábil, na qual, do valor a ser recolhido a título de tributo, são deduzidos os montantes pagos em relação ao mesmo produto nas fases anteriores de seu

ciclo econômico. A norma constitucional em evidência possui eficácia plena, não necessitando de normatização infraconstitucional posterior.

Em nosso ordenamento jurídico, pode-se retirar o conceito de não cumulatividade mediante a interpretação das regras previstas nos artigos 153, incisos IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, ambas da Constituição Federal.

Tais regras visam evitar o chamado efeito “cascata” da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação ora considerada. Tem por escopo, indubitavelmente, desonerar o contribuinte da repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto.

Em suma, a não cumulatividade incide em momento posterior à constituição da obrigação tributária, e deverá ser realizada de maneira vinculada, vez ser necessária à apuração do imposto devido, e da qual não se pode dispor sem feri-la, além de não depender da existência de qualquer norma regulamentar para que produza seus efeitos no mundo jurídico.

E frente a isso, da análise do feito, em momento algum a determinação constitucional deixou de ser albergada, quando do lançamento, evidentemente, nas hipóteses em que deveria ser aplicada, e no caso da infração 4, o não aproveitamento do crédito fiscal deu-se por vedação legal, o que não significa negação ou não aplicação a tal princípio.

Por tais razões, e em consonância com o opinativo da PGE/PROFIS, voto no sentido de que o Recurso Voluntário NÃO SEJA PROVÍDO.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Peço vênia ao ilustre Relator para discordar da sua decisão quanto à matéria que envolve a decadência dos lançamentos tributários oriundos dos fatos geradores anteriores a 30/03/2006.

Ainda em sede de preliminar, entendo que há de ser discutida a matéria motivadora da diligência dirigida à PGE/PROFIS, com vistas à emissão de parecer sobre eventual decadência das operações ocorridas anteriormente a 30/03/2006, à luz da decisão do STF, expressa na Súmula Vinculante nº 08.

Derredor desta matéria, entendo que devo me manifestar a respeito do Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, Dr. Rui Moraes Cruz, cuidando da decadência do lançamento tributário.

Diz a Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF:

“são inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 08 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 08, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prespcionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece

inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que “...deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 08, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Diante do exposto, pelos motivos acima alinhavados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 30/03/2006, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Quanto ao mérito, na esteira de divergência acima exposta, configurada pela decadência dos lançamentos anteriores a 30/03/2006, e ultrapassada a preliminar de mérito cujo voto por mim proferido foi vencido, entendo que a discussão derredor do fulcro da autuação, referente às operações alcançadas pela decadência são absolutamente improcedentes, na medida em que não se poderia exigir imposto sobre tais operações, em razão da inexistência de fato gerador.

Pelo exposto, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência que abarca as operações anteriores a 30/03/2006 e, no mérito, voto no sentido de tornar IMPROCEDENTE as operações alcançadas pela decadência.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. 207098.0001/11-2, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.288.316,72**, acrescidos da multas de 60% sobre R\$2.068.410,69 e 70% sobre R\$1.219.906,03, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f”, VII, alíneas “a”, “b” e “e” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Valtércio Serpa Júnior, Denise Mara Andrade Barbosa e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiro(s): José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala de Sessões do CONSEF, 08 de abril de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS