

A. I. Nº - 108529.0201/15-7
AUTUADO - INDÚSTRIA DE LATÍCINIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A ILPISA
AUTUANTE - GILMÁRIO MACÊDO LIMA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 03/08/2016

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0142-03/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) ESTORNO DE DÉBITO EFETUADO IRREGULARMENTE. Extingue-se o processo administrativo fiscal em decorrência de ingresso do sujeito passivo em juízo relativamente à matéria objeto da lide. **b) MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** É vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. Refeitos os cálculos pelo autuante para excluir mercadorias não enquadradas na substituição tributária. Infração subsistente em parte. **c) ESTORNO DE DÉBITO. SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO.** Os cálculos foram refeitos pelo autuante para excluir as operações comprovadas. Infração subsistente em parte. **d) MATERIAL DE CONSUMO.** Refeitos os cálculos pelo autuante para excluir bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento. Infração subsistente em parte. **2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS.** A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Efetuada revisão pelo autuante, o débito originalmente apurado ficou reduzido. **3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. b) RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS.** Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar. Os cálculos foram refeitos, mediante revisão efetuada pelo autuante, ficando reduzido o débito apurado. Infrações subsistentes em parte. **4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS b) MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO.** Descumprimento de obrigação acessória. Multa aplicada sobre o valor comercial das mercadorias

tributáveis, e daquelas que não estão sujeitas a tributação. Reduzida a multa sobre as mercadorias tributáveis, de 10% para 1%, com fundamento na alteração promovida pela Lei 13.461/2015, aplicando-se a retroatividade benigna nos termos da alínea “c” do art. 106 do CTN. 5. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO EM OPERAÇÕES NÃO CONTEMPLADAS COM O BENEFÍCIO DO DECRETO Nº 7.799/00. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Parte do imposto exigido encontra-se com exigibilidade suspensa em decorrência de ingresso do sujeito passivo em juízo relativamente à matéria objeto da lide. Infração subsistente em parte quanto ao valor remanescente. 6. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subseqüentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa. Infração subsistente. 7. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/2015, refere-se à exigência de crédito tributário no valor total de R\$3.729.399,66, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.06.01: Estorno de débito de ICMS efetuado em desacordo com a legislação desse imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2011; janeiro a março, maio a dezembro de 2012. Valor do débito: R\$279.459,21. Multa de 60%.

Infração 02 – 04.05.01: Falta de recolhimento do ICMS 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 em exercícios fechados (2011 e 2012). Valor do débito: R\$1.820.617,46. Multa de 100%.

Infração 03 – 07.01.01: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de janeiro a novembro de 2011. Valor do débito: R\$153.530,21. Multa de 60%.

Infração 04 – 07.01.02: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de dezembro de 2011; janeiro a julho, outubro a dezembro de 2012. Valor do débito: R\$114.406,45. Multa de 60%.

Infração 05 – 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2012. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$36.466,18.

Infração 06 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2012. Multa de 10% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$119.027,10.

Infração 07 – 03.02.06: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo do imposto. Uso indevido do benefício referente ao Decreto nº 7.799/00, nos meses de setembro a dezembro de 2011; janeiro a maio de 2012. Valor do débito: R\$101.969,65. Multa de 60%.

Infração 08 – 01.02.06: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2012. Valor do débito: R\$275.163,51. Multa de 60%.

Infração 09 – 07.15.03: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de setembro a dezembro de 2011; janeiro a dezembro de 2012. Multa sobre o valor do tributo não antecipado. Valor do débito: R\$206.815,93.

Infração 10 – 01.05.03: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de janeiro a setembro de 2011. Valor do débito: R\$619.651,88. Multa de 60%.

Infração 11 – 01.02.02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro, maio e dezembro de 2011; março, abril e agosto de 2012. Valor do débito: R\$930,20. Multa de 60%.

Infração 12 – 06.05.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de agosto, novembro e dezembro de 2011; fevereiro, maio e julho de 2012. Valor do débito: R\$1.361,88. Multa de 60%.

O autuado apresentou impugnação às fls. 53 a 95 do PAF. Nas considerações iniciais informa que discute a legalidade da cobrança do ICMS nas suas saídas praticadas a título de bonificações, pois, como foi demonstrado na ação judicial, tais saídas estão equiparadas a descontos incondicionais, e, como tal, não deveria ocorrer a incidência do ICMS.

Diz que no presente momento, essa ação judicial possui sentença de mérito que acolhe a tese do impugnante, tendo sido determinado pela 4ª Vara da Fazenda Pública, que o Estado da Bahia, através da Secretaria da Fazenda, deveria se abster de autuar o impugnante em relação aos procedimentos já adotados naquela época, de não reconhecer na base de cálculo do ICMS os valores relativos às suas saídas em bonificações.

Informa que se trata a referida ação judicial do Mandado de Segurança cujo processo é o de número 0044787-29.2005.8.05.0001, que atualmente se encontra no Tribunal de Justiça da Bahia desde 18/02/2010, e cuja sentença de mérito foi publicada no Diário do Poder Judiciário no dia 07/02/2008. Apresenta em anexo (DOC.3) a referida sentença de mérito e o extrato atualizado do processo, extraído do próprio *site* do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.

Alega que o autuante que lavrou o presente Auto de Infração, mesmo tendo sido informado acerca da decisão judicial, estranhamente, não cumpriu a determinação contida na sentença de mérito, e, em algumas infrações que fazem parte deste Auto, cobrou o ICMS nas saídas praticadas a título de bonificações.

Nas infrações em que forem identificadas cobranças relativas a tais saídas, o impugnante informa que irá mencionar no momento da defesa a sua ocorrência, demonstrando alguns exemplos, para que esta Junta de Julgamento possa determinar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em relação às infrações que tratam da matéria até a decisão final da lide pelo Poder Judiciário, considerando que a escolha da via judicial importa renúncia à faculdade de discutir a lide na esfera administrativa, nos termos do art. 117 do RPAF/99.

No mérito, quanto à infração 01, alega que cumprindo determinação judicial, que lhe permitia compensar o ICMS calculado indevidamente nas saídas em bonificações, promoveu o estorno dos débitos de tais saídas, classificadas nos CFOPs 5.910 e 6.910, diretamente na sua escrita fiscal.

Diz que o fisco, ignorando a decisão judicial descrita nas considerações iniciais, entendeu que o procedimento adotado pelo impugnante foi indevido, o que culminou nesta Infração. Reitera a esta Junta de Julgamento que o ICMS incidente nas saídas em bonificações já foi considerado indevido pelo Poder Judiciário, conforme documentação anexada a este PAF (DOC.3).

Adicionalmente, o defendente reproduz a atual jurisprudência do STJ sobre o assunto, que há muito tempo já equiparou as bonificações aos descontos incondicionais, e, portanto, não deverá ocorrer a incidência do ICMS sobre tais operações. Solicita a esta JJF que considere esta infração suspensa até o julgamento final da ação judicial de que trata a matéria, nos termos do art. 117 do RPAF/99.

Quanto à infração 02, alega que o fisco procedeu ao levantamento quantitativo de todos os produtos movimentados pelo impugnante ao longo dos anos de 2011 e 2012, onde, ao final, chegou-se ao valor cobrado.

Antes de discutir os critérios adotados pelo fisco neste levantamento quantitativo, entende ser necessário tecer alguns comentários sobre a questão do arbitramento da base de cálculo do ICMS.

Diz que presunção, na maioria dos casos, é sinônimo de injustiça, e o arbitramento da base de cálculo só é utilizado, quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto, e não for possível apurar o montante real da base de cálculo, desde que se comprove qualquer dos casos previstos na legislação.

Como embasamento para justificar a necessidade de aplicação do arbitramento, salienta que a fiscalização deverá comprovar a existência ou a ocorrência de um dos fatos previstos e não há previsão legal para o arbitramento da base de cálculo por simples presunção.

Informa que, como produtor industrial do leite e derivados, ao fabricar os seus produtos em suas duas unidades fabris, em Itapetinga – BA e Palmeira dos Índios – AL, os transferem para suas filiais, aí inclusa a de Salvador, onde eram efetuadas as comercializações.

Diz que a exigência fiscal, gira em torno de uma conta gráfica em que as quantidades enviadas à filial por transferências e as devoluções somadas ao estoque inicial de cada período apurado, deveriam ser iguais a soma das saídas (vendas, bonificações, etc.) e do estoque final. Desse modo, o fisco presumiu omissão de saídas de mercadorias, sem o pagamento do imposto, materializando sua presunção em um levantamento quantitativo de estoque aleatório, sob o ponto de vista contábil e fiscal.

Reproduz o art. 937 do RICMS-BA/97 e afirma que não foi apresentado argumento que justificasse legalmente o uso de arbitramento fiscal para as operações realizadas pelo impugnante. Não foi comprovado pelo fisco, qualquer fato para justificar o mencionado arbitramento da base de cálculo. Informa que mantém escrita fiscal e contábil perfeitamente regular e organizada, efetuada por uma equipe competente de profissionais, formada por Contadores e Técnicos em Contabilidade, devidamente habilitados.

Afirma que possui um sistema de controle interno eficiente para os procedimentos adotados nos seus diversos estabelecimentos, inclusive na filial de Salvador, neste Estado. Suas operações são rigorosamente auditadas por Auditores Independentes, em observância à Lei das Sociedades

Anônimas, ficando evidente que a presunção e o arbitramento fiscal não devem prevalecer como fonte de inspiração para manter a autuação fiscal.

Ao tratar do mérito da autuação, alega que ao efetuar uma análise mais aprofundada do levantamento quantitativo que originou esta infração, percebeu uma série de equívocos, cuja soma desses erros resultou no valor exorbitante cobrado pelo autuante.

Diz que os principais erros identificados no levantamento quantitativo do fisco são demonstrados separadamente, conforme resumo a seguir.

1º Erro: Falta de Confronto das ‘Omissões de Saídas’ com as ‘Omissões de Entradas’ dos mesmos Produtos.

Visando dar subsídios para que esta JJF possa formar o seu juízo de valor acerca deste erro, o impugnante selecionou, a título de exemplo, o produto Leite UHT para demonstração, sobretudo em função da enorme relevância deste produto nas operações da empresa.

Informa que possui o produto Leite UHT sob várias formas: integral da marca VALEDOURADO, integral da marca BOAVIDA, integral da marca ALIMBA, desnatado da marca VALEDOURADO e desnatado da marca ALIMBA. Todas essas variações do Leite UHT são fabricadas nas duas unidades fabris do impugnante, a fábrica situada em Itapetinga-BA e a fábrica situada em Palmeira dos Índios – AL, sendo posteriormente transferidas de ambas as fábricas para as suas filiais, dentre elas a situada em Salvador, objeto desta autuação.

Afirma que ao longo de um período de doze meses, cada uma das variações do Leite UHT são movimentadas no seu estabelecimento atacadista, podendo ser transferidas tanto da fábrica de Itapetinga quanto da fábrica de Alagoas.

Para atender a exigência do seu sistema operacional, diz que foi obrigado a utilizar códigos internos que buscam identificar a origem de cada produto, onde os produtos originados na fábrica de Itapetinga são classificados sempre como terminação o código “B”, uma forma que o impugnante achou para diferenciar a origem de cada produto. Por exemplo, o produto Leite UHT Integral BOAVIDA, fabricado em Palmeira dos Índios, possui o código A00020 e este mesmo produto fabricado em Itapetinga possui o código A0020B.

Esclarece que ao longo de um período de doze meses, os produtos originados em cada uma das fábricas, por serem idênticos, acabam se “misturando” nos seus estoques, que é uma comercial atacadista. Para os seus clientes pouco importa se o produto foi fabricado numa ou noutra unidade da empresa, o que implica dizer que não existe uma real necessidade de se manter os produtos em separado.

O fato dos produtos idênticos se misturarem no depósito, para a impugnante é irrelevante, pois as eventuais divergências detectadas nas contagens pelos seus auditores internos são analisadas de forma global, o que significa que, utilizando o código do exemplo acima, caso falem 50 unidades do produto A00020 devem sobrar também 50 unidades do produto A0020B.

Diz que essa “amarração” feita de forma global, já é mais que suficiente para que o impugnante tenha segurança de que não há diferenças no seu estoque de mercadorias. Ou seja, caso a falta de x unidades do produto A00020 coincidam com a sobra das mesmas x unidades do produto A0020B, na prática não há diferenças. Quando ocorrem tais divergências, o que houve, na prática, foi que algumas unidades com código A00020 foram vendidas com o código A0020B, gerando uma quantidade “a mais” num código e “a menos” no outro código.

Alega que aos olhos dos auditores fiscais do Estado da Bahia, essa situação não é interpretada da mesma forma que os auditores internos da empresa. Para o fisco baiano, a situação demonstrada no exemplo acima, o remete a atribuir que ocorrera “omissões de entradas” de um produto e “omissões de saídas” do mesmo produto com outro código.

Afirma que, para o fisco baiano, não existe a contagem global de itens idênticos com códigos diferentes, pois o rigor fiscal faz com que alguns princípios aplicáveis ao Processo Administrativo Fiscal não sejam observados, como, por exemplo, o princípio da verdade material, de onde se aduz que se deve, sempre, esgotar todos os meios e recursos cabíveis para a apreciação da verdade do direito alegado pelo contribuinte.

Ressalta que a finalidade do processo administrativo diverge da finalidade do processo judicial, onde o que se preza é a segurança jurídica, razão pela qual o juiz deve se limitar apenas ao que está posto na lide e provado nos autos. No processo administrativo não; o Administrador não se encontra limitado ao que está posto nos autos, porque a finalidade são a observância e o controle da legalidade dos atos da Administração, razão pela qual não pode se contentar apenas com as provas trazidas aos autos.

Frisa que a Autoridade Julgadora, quando da Decisão em processo administrativo, deverá se ater à busca da verdade material, ou seja, só deve proceder ao lançamento quando verificar a ocorrência de fato imponível, podendo (e devendo) impulsionar de ofício o procedimento administrativo.

Ressalta que não quer aqui dizer que a Autoridade Fiscal não poderia ter promovido o lançamento tributário. Até porque, como já afirmado, ela tem o dever de fazê-lo. O que se afirma é que todo esse “poder” da Autoridade Fiscalizadora de buscar a verdade do fato imponível esbarra sempre na autenticidade dos mesmos.

Diz que no presente caso, houve um erro caracterizado pela falta de aprofundamento do levantamento quantitativo, onde a simples contagem global das variações do produto Leite UHT, seria mais que suficiente para que ficasse comprovado que não ocorreram omissões de saídas.

Ou seja, no presente caso, não bastava que o fiscal tivesse simplesmente apurado ‘*omissões de saídas*’ dos produtos comercializados pelo impugnante sem também fazer uma análise nas ‘*omissões de entradas*’ desses mesmos produtos com outros códigos, pois, se assim o fizesse, restaria demonstrado que praticamente a mesma quantidade omitida nas saídas foi também omitida nas entradas. Os totais das omissões de saídas lançados na Infração 02 seriam coincidentes com as omissões de entradas, o que poderia levar a conclusão de que, efetivamente, não ocorreram omissões.

Diz que a fiscalização, ao disponibilizar o CD contendo os demonstrativos que deram suporte ao levantamento quantitativo, não disponibilizou os arquivos que apontaram as omissões de entradas de mercadorias, conduta esta, no mínimo, estranha, que impossibilitou ao impugnante exercer o seu direito da ampla defesa, pois o confronto das omissões de saídas (objeto da Infração 02) com as omissões de entradas se constitui no seu maior argumento defensivo, já que, como dito anteriormente no exemplo citado, caso falem 50 unidades do produto A00020 devem sobrar também 50 unidades do produto A0020B.

Alega que embora a fiscalização não tenha disponibilizado às informações relativas às omissões de entradas, o autuado, em procedimento interno e utilizando os mesmos critérios adotados pelo fisco, realizou seu próprio levantamento quantitativo para apurar as omissões de entradas daqueles produtos que são industrializados nas duas fábricas.

Após realizar o levantamento das omissões de entradas (que deveria ter sido disponibilizado pelo fisco) e comparar com as quantidades apontadas pelo fisco como omissões de saídas, afirma que percebeu claramente a equivalência entre elas, o que leva a concluir que, na prática, não ocorreram omissões.

Elabora quadros apresentando os resultados desses confrontos, informando que foi utilizado o período de 2011 para tal análise comparativa.

Apresenta um quadro resumo do levantamento quantitativo das omissões de entradas, relativo aos cinco itens selecionados e cujo resultado foi confrontado com as omissões de saídas identificadas pelo fisco.

Produto	Estoque Inicial 2011	Entradas 2011	Estoque Final 2011	Saídas 2011	Omissão de Entradas
A0001B	2.428	172.064	1.582	305.026	-132.116
A0020B	1.292	9.767	3.304	71.452	-63.697
A0002B	4.040	15.024	2.220	82.033	-65.189
A2001B	1.654	71.386	76	125.315	-52.351
A2002B	2.111	10.849	759	39.064	-26.863

Analisando os quadros comparativos, faz a seguinte leitura: os cinco produtos mais relevantes do levantamento quantitativo realizado pelo fisco em 2011, caso fossem movimentados considerando os dois códigos atribuídos a eles pelo impugnante, as eventuais omissões, de entradas e saídas, seriam infinitamente inferiores àquelas apuradas pelo fisco.

Salienta que num mesmo período de movimentação, no caso, o ano de 2011, seria de uma coincidência absurda que praticamente a mesma quantidade que sobrou nos produtos fabricados por uma unidade, tenha faltado nos produtos idênticos fabricados pela outra unidade. Diz que não restam dúvidas de que houve uma falha grave e relevante nos cálculos do fisco relativo ao produto Leite UHT, o que compromete e leva a descrédito todo o restante do levantamento quantitativo.

Para deixar clara a relevância dos números, caso a situação acima narrada seja revista por esta JJF ou até mesmo pelo próprio fiscal autuante na Informação Fiscal, a redução esperada pelo impugnante nesta Infração 02 será de aproximadamente 75% do total.

Ressalta que as mesmas divergências foram detectadas tanto para os produtos menos relevantes do exercício de 2011 quanto para a totalidade do exercício de 2012. Afirma que os trabalhos internos realizados pelo impugnante para se apurar as omissões de entradas durante os exercícios de 2011 e 2012 deverão ser validados pelo fisco, e o mais razoável neste caso seria que a própria SEFAZ realizasse esse levantamento o que irá possibilitar à Impugnante exercer o seu direito da ampla defesa.

Requer a conversão do PAF em diligência para que sejam realizados levantamentos quantitativos, em 2011 e 2012, relativos aos produtos que não fizeram parte do levantamento original do fisco, entendendo que a realização deste quantitativo adicional irá validar as alegações defensivas, de que as omissões de saídas apuradas pelo fisco na Infração 02 correspondem às omissões de entradas dos mesmos produtos, porém com códigos diferentes. Diz que esta solicitação foi realizada em Auto de Infração anterior, de número 146551.0001/13-6, e deferida pela 3ª JJF.

2º Erro: Utilização equivocada no levantamento quantitativo de matérias-primas usadas na fabricação de chocolates.

O impugnante informa que além desenvolver a atividade de comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, também desenvolve a atividade de fabricação de produtos derivados do cacau e de chocolates.

Por possuir uma fábrica de chocolates no mesmo estabelecimento objeto da autuação, é natural que existam estoques de matérias-primas e outros insumos utilizados na fabricação dos produtos derivados do cacau. Alega que a fiscalização, ao realizar o levantamento quantitativo que apurou

omissões de saídas, listou inadvertidamente justamente as matérias-primas e demais insumos que fazem parte da fabricação dos chocolates, e que não deveriam fazer parte do levantamento quantitativo da fiscalização.

Ressalta que ao adquirir, por exemplo, manteiga de cacau, não significa que irá vender este produto, e sim o chocolate fabricado com a utilização dessa matéria-prima. Portanto, o comparativo que o fisco deveria ter feito seria outro, verificando se a quantidade de chocolates produzidos e vendidos estão compatíveis com os insumos adquiridos para essa fabricação, o que lhe permitira presumir a ocorrência ou não de omissão de saídas.

Como a fiscalização ocorreu à distância, sem sequer ter ocorrido diligências no estabelecimento autuado, afirma que este fato passou despercebido, pois a simples visita às instalações da empresa evitaria a ocorrência de erros desta natureza, já que nesta inspeção seria facilmente verificado que naquele estabelecimento também funciona uma fábrica e não apenas uma comercial atacadista.

Requer que os itens que se refiram à insumos utilizados na fabricação de chocolates sejam retirados do levantamento quantitativo realizado pelo fisco nesta Infração 02.

3º Erro: Aplicação de alíquota equivocada no Levantamento Quantitativo.

Afirma que outro aspecto identificado diz respeito à aplicação da alíquota na quantificação dos valores das omissões de saídas apuradas em 2011 e 2012. Alega que de acordo com os anexos que compõem essa infração, preparados pelo fisco, pode-se verificar que a alíquota utilizada foi a de 17% para todos os produtos.

Ressalta que ao atribuir a alíquota de 17% para todas as saídas apuradas, houve um grave equívoco, pois o fisco desprezou o fato de o impugnante possuir Termo de Acordo de Atacadista em parte do período fiscalizado, o que importa em dizer que a sua carga tributária efetiva é de 10%.

Também alega que, ao atribuir a alíquota cheia para quantificar a infração, o fisco também acabou por desprezar as vendas efetuadas pelo impugnante para as microempresas, operação bastante usual para os fabricantes de laticínios e que possui uma alíquota de ICMS de 7% nessas operações.

Considerando a existência de alíquotas diferentes de 17% nas operações de saídas, o entendimento do impugnante é o de que para a determinação correta da alíquota a ser aplicada na quantificação das omissões de saídas apuradas deveria o fisco determinar, através da análise das DMAs apresentadas, qual o percentual de *'saídas tributadas'* em relação ao *'total das saídas'*, para que, ao quantificar o montante da omissão de saídas, aplicar sobre esta apenas a proporcionalidade das *'saídas tributadas'*.

Diz que este procedimento, aliás, já havia sido determinado pela 1ª Câmara de Julgamento num outro Auto de Infração lavrado contra o mesmo estabelecimento do impugnante, sendo determinada uma diligência para que os agentes fiscais buscassem identificar justamente o percentual de saídas tributadas, a fim de aplicá-lo sobre a omissão detectada àquela época. Trata-se do Auto de Infração nº 207101.0001/08-5.

Requer que a esta JJF delibere pelo encaminhamento do PAF para que sejam revistas as alíquotas aplicadas na quantificação das omissões de saídas apuradas, utilizando neste cálculo as alíquotas efetivas praticadas pelo impugnante, 10% ou 7%.

Face a relevância dos valores envolvidos, adicionado a falta de critérios razoáveis de apuração pelo fisco, tanto em relação a determinação das quantidades omitidas de saídas, quanto em relação às alíquotas aplicadas, solicita a esta Junta de Julgamento Fiscal que a totalidade da Infração 02 seja convertida em diligência, para que outro auditor independente possa refazer o levantamento quantitativo em sua totalidade, contemplando todos os erros identificados nas razões de defesa: **a)** a falta de confronto das *'Omissões de Saídas'* com as *'Omissões de*

Entradas' dos mesmos produtos; **b)** a utilização equivocada no levantamento quantitativo de matérias-primas usadas na fabricação de chocolates; e **c)** a aplicação de alíquota equivocada no levantamento quantitativo.

Diz que as infrações 03 e 04 se referem ao mesmo tema, sendo a Infração 03 relativa ao ano de 2011 e a Infração 04 ao exercício de 2012. Tratam basicamente da falta de recolhimento do ICMS ST, por antecipação, dos produtos transferidos pelo impugnante da sua fábrica de Alagoas, em especial o iogurte e chocolate, nas suas diversas variações, e que, no entendimento do fisco baiano, estariam sujeitos ao pagamento antecipado do ICMS Substituto.

Alega que, mais uma vez, o fisco se equivocou no seu entendimento, já que a própria fundamentação utilizada como enquadramento dessas infrações já dispõe, de maneira muito cristalina, que os referidos produtos não estão sujeitos ao pagamento, por antecipação, do ICMS Substituto.

Reproduz o que dispõe o artigo 371, do RICMS/BA, vigente no ano de 2011, citado pela fiscalização. Diz que este artigo faz menção ao artigo 355, também reproduzido na impugnação, no que diz respeito às ressalvas a aplicação da substituição tributária por antecipação.

Alega que ao verificar os levantamentos elaborados pela fiscalização que deram suporte aos lançamentos efetuados nas infrações 03 e 04 percebeu que praticamente a totalidade dos itens ali relacionados se refere a produtos transferidos da sua unidade fabril em Alagoas para o seu estabelecimento em Salvador, o que afasta a cobrança pretendida pelo fisco, já que tais transferências encontram-se naquelas hipóteses previstas no artigo 355, acima mencionado, em especial os incisos I e III.

Afirma que todas as variações do iogurte (NCM 0403), produzidas na fábrica do impugnante em Alagoas, foram transferidos para o estabelecimento atacadista em Salvador com o CFOP correto, qual seja, *2152 - Transferência para comercialização*, como pode ser verificado no levantamento realizado pela própria fiscalização, portanto, dentro das hipóteses previstas no artigo 355, inciso I, do RICMS/BA.

Informa que as variações do chocolate (NCM 1704 e NCM 1806), também enviadas da fábrica de Alagoas para o estabelecimento do impugnante em Salvador, foram transferidas com CFOP *2.151 - Transferência para industrialização ou produção rural*, quando destinadas ao reprocessamento na planta industrial do impugnante ou *2152 - Transferência para comercialização*, quando destinadas para revenda, sendo essas duas hipóteses alcançadas pelo artigo 355, incisos I e III, do RICMS/BA.

Assegura que praticamente 100% dos itens listados no levantamento fiscal dos exercícios de 2011 e 2012, relativo às infrações 03 e 04, foram referentes à transferências realizadas da sua matriz industrial em Alagoas, e cujas entradas ocorreram com CFOP 2.151 ou 2.152, portanto, dentro das hipóteses previstas no artigo 355, do RICMS/BA.

Para não restar dúvidas acerca da questão, o impugnante apresenta em anexo (DOC.4) a comprovação de que as saídas subsequentes de iogurtes e chocolates, promovidas pela unidade de Salvador, objeto da autuação, foram realizadas com o destaque e posterior retenção do ICMS Substituto. Requer que as infrações 03 e 04 sejam declaradas totalmente improcedentes, por não se configurarem em infrações à legislação estadual baiana.

Quanto às infrações 05 e 06, por se tratarem de cobrança de multas o defendente requer o cancelamento ou mesmo a redução das multas cobradas nessas infrações, com base na previsão inserida no artigo 158, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Afirma que de acordo com o artigo 158, do RPAF, para que os órgãos julgadores de 1ª ou 2ª instâncias do CONSEF possam deliberar pelo cancelamento ou redução das multas, necessário se

faz demonstrar a não ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e, ainda, que não houve implicação no recolhimento do ICMS.

Alega que no caso concreto, no que concerne a eventual falta de recolhimento do ICMS gerado a partir do cometimento desta infração, informa que, por se tratar de falta de registros de notas fiscais de entradas, não há que se falar em falta de recolhimento do tributo, pelo contrário, a falta de registro de notas fiscais tributáveis muito provavelmente acarretaria direito a crédito a favor do impugnante, o que reduziria o seu montante a recolher em cada mês de ocorrência.

Sobre a questão relativa a não ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que seria o segundo pré-requisito para que esta egrégia JJF pudesse deliberar sobre o cancelamento das multas, entende que se deve levar em consideração a idoneidade e tradição do impugnante, empresa com sólida atuação na área da fabricação de laticínios. Ademais, o impugnante sempre foi solícito aos pedidos feitos pela fiscalização, e, em momento algum, se omitiu a fornecer informações quando da entrega dos documentos solicitados, fato este que, por si só, demonstra a boa-fé do impugnante, devendo ser afastado o intuito de lesar ou fraudar a este insigne órgão estadual.

Assegura que a ocorrência de pequenas infrações se dá por mero descuido, sem indícios de má-fé. Cita como exemplo desta falta de utilização: **a)** ausência de habilitação para o usufruto do DESENVOLVE, embora possua os pré-requisitos necessários à sua obtenção; **b)** falta de utilização dos créditos fiscais de ICMS nas aquisições de itens passíveis de creditamento, como, por exemplo, os itens identificados nesta própria Infração 06, do Auto; **c)** ausência de trabalhos internos de revisão fiscal, que permitem potencializar a sua apuração, dentre outros. Diz que na hipótese de buscar auxílio de consultorias especializadas em ICMS, certamente a existência de créditos e possibilidades fiscais seria muito superior à detecção de eventuais contingências fiscais deste tributo.

Diante de todo o exposto, considerando o atendimento a todos os pré-requisitos constantes no artigo 158, do RPAF, requer o cancelamento das multas cobradas nas infrações 05 e 06, do Auto de Infração.

Infração 07: Inicialmente, alega que nesta infração ocorrera situação idêntica àquela constatada na Infração 01, onde foram identificadas nos anexos que compõem esta Infração 07, diversas notas fiscais de bonificações, CFOP 5.910, o que significa que o agente fiscal descumpriu determinação judicial conforme situação descrita no item II – Considerações Iniciais, e, portanto, solicita a esta JJF que considere esta infração suspensa até o julgamento final da ação judicial de que se trata a matéria, nos termos do art. 117 do RPAF/99.

Adicionalmente, para os itens remanescentes desta infração que não se referem às bonificações – CFOP 5.910, alega que nos demonstrativos elaborados pela fiscalização relativos a esta infração 07 foi atribuída a alíquota cheia, de 17%, para quantificar a infração.

Ressalta que foram desprezadas as vendas efetuadas para as microempresas, operação bastante usual para os fabricantes de laticínios e que possui uma alíquota de ICMS de 7% nessas operações.

Dessa forma, requer que a esta JJF delibere: **a)** pela exclusão das saídas em bonificações – CFOP 5.910 do levantamento elaborado pela fiscalização; e **b)** pela revisão da alíquota de 17% aplicada na quantificação da infração, utilizando neste cálculo a alíquota de 7% para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Infração 08: Alega que a totalidade dos itens listados se refere às variações do iogurte (NCM 0403) e às variações do chocolate (NCM 1704 e NCM 1806). Praticamente a totalidade dos itens ali relacionados se refere a produtos transferidos da sua unidade fabril em Alagoas para o estabelecimento do impugnante, em Salvador, o que afasta a cobrança pretendida pelo fisco, já que, conforme demonstrado nas infrações 03 e 04, tais transferências encontram-se naquelas hipóteses previstas no artigo 355, incisos I e III.

Ou seja, foi atribuído pela fiscalização, equivocadamente, que tais entradas estariam sujeitas ao recolhimento do ICMS antecipado, por substituição, situação que caso realmente fosse devida, essa Infração 08 seria corretamente imputada ao impugnante. Entretanto, conforme demonstrado na defesa apresentada anteriormente, relativa às infrações 03 e 04, as variações do iogurte e do chocolate, transferidas da unidade fabril do impugnante em Alagoas para a sua unidade de Salvador, não estão sujeitas à substituição tributária por antecipação, e, como tal, sobre tais entradas o impugnante se apropria normalmente do ICMS destacado nas notas fiscais de entradas, e posteriormente, ao realizar as vendas dessas mercadorias, destaca tanto o ICMS normal quanto o ICMS Substituto, conforme pode ser verificado nas notas fiscais em anexo (DOC.4), que servem para ilustrar o procedimento aqui descrito.

Considerando os mesmos argumentos utilizados nas infrações 03 e 04, requer que a Infração 08 seja declarada totalmente improcedente, por não se configurar em infração à legislação estadual baiana.

Infração 09: Informa que ao analisar os demonstrativos elaborados pela fiscalização para calcular o valor cobrado nesta Infração 09, identificou que a totalidade dos itens listados se refere à operações de transferências interestaduais – CFOP 2.152, realizadas pela unidade industrial de Alagoas para o seu estabelecimento situado na Bahia.

Por se tratar de operações de transferências, o entendimento do impugnante é o de que a antecipação parcial, prevista no artigo 352-A do RICMS-BA/97 não se aplica, pelo motivo a seguir explicado.

Informa que é detentor da marca VALEDOURADO, e tem por objeto social principal a industrialização e posterior comercialização do leite e derivados. Possui dois estabelecimentos fabris, situados em Itapetinga-BA e Palmeira dos Índios-AL, além de algumas filiais atacadistas situadas em alguns estados da região nordeste, aí inclusa a filial de Salvador, objeto deste Auto de Infração.

No exercício de suas atividades, industrializa os seus produtos nas unidades fabris e posteriormente os transferem para suas filiais atacadistas onde serão efetuadas as vendas. Diz que esta Infração 09 foi gerada em função das transferências de produtos acabados da fábrica de Alagoas para a sua filial da Bahia, onde o fisco alega que, neste caso, caberia a cobrança da antecipação parcial do ICMS, prevista no art. 12-A da Lei nº 7.014/96, e regulamentada pelo art. 352-A, do Decreto nº 6.284/97 – RICMS/BA.

Ressalta que ao analisar os diplomas legais acima indicados, constatou que a Lei Estadual nº 7.014/96, ao criar esta obrigação (fruto da Lei Estadual nº 8.967/03), se referiu apenas às operações de aquisições interestaduais de mercadorias, não se referindo, em nenhum momento às operações de transferências de mercadorias de contribuintes de mesma titularidade, conforme transcrição do art. 12-A da Lei 7.014/96.

Diz que no texto da Lei Estadual nº 7.014/96, a exigência legal gira em torno das operações de aquisições de mercadorias, e não de transferências interestaduais entre contribuintes da mesma titularidade. Quisesse o legislador abarcar a totalidade das operações interestaduais na sistemática da antecipação parcial do ICMS, a nomenclatura correta a ser utilizada seria **entradas** de mercadoria no Estado, e não aquisições, o que representa uma relevante distinção, pois, da forma em que se encontra a Lei, está de fora desta sistemática às transferências interestaduais, justamente o objeto desta Infração 09.

Comenta sobre o verbo adquirir, e diz que, estranhamente, ao regulamentar a matéria no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, o Poder Executivo alterou o texto da Lei a quem deve obediência, ampliando a sua abrangência ao incluir a expressão “entradas interestaduais de mercadorias”, no art. 352-A, do RICMS/BA.

Ressalta que o § 2º do artigo 12-A, da Lei nº 7.014/96, prevê que o regulamento poderá fazer “exclusões” da sistemática de antecipação parcial do imposto, mas nunca “inclusões”, como

assim fez o RICMS/BA no seu artigo 352-A, que, por sua conta e ordem, incluiu no rol das operações sob as quais se aplica a sistemática, não somente as aquisições de mercadorias, prevista em Lei, mas também as transferências interestaduais.

Frisa que é de conhecimento geral daqueles que operam no Direito Tributário que tal situação é flagrantemente inconstitucional, pois não é de competência do Executivo ampliar a abrangência dos fatos geradores para que a norma alcance um maior número de contribuintes, cabendo este papel ao Poder Legislativo.

Por não possuir previsão legal na Lei Estadual nº 7.014/96, o impugnante se absteve de efetuar o recolhimento do ICMS antecipado nas operações de entradas de mercadorias transferidas da sua fábrica de Alagoas, o que ensejou a presente infração.

Entende que o art. 12-A, da Lei Estadual nº 7.014/96, não possui previsão expressa de cobrança da antecipação parcial do ICMS nas operações de transferências entre contribuintes de mesma titularidade. Requer a total improcedência desta Infração 09.

Infração 10: Alega que ao analisar o demonstrativo do fisco, percebeu uma série de equívocos, a seguir demonstrados, que, uma vez reparados, possivelmente resultará na extinção desta infração.

- 1) **Inclusão do Leite em Pó:** Foi verificado no levantamento fiscal, que o produto Leite em Pó foi indevidamente relacionado, já que este produto possui redução de base de cálculo do ICMS de forma que a alíquota interna efetiva seja a de 7% e, como tal, encontra-se fora da sistemática do Decreto nº 7.799/00, conforme disposto no artigo 4º, inciso II, deste Decreto. Em consequência, não é obrigação da empresa efetuar o estorno dos créditos nas entradas deste produto até o limite de 10%, como assim entendeu o fisco. Transcreve o dispositivo do RICMS/BA vigente na época, que trata de tal redução.

Ressalta que as notas fiscais de entradas de Leite em Pó listadas pelo fisco, embora apresentem alíquota de 17% no levantamento fiscal, na prática são notas fiscais que possuem uma base já reduzida, onde, após aplicada a alíquota de 17%, correspondem a uma alíquota efetiva de 7%. Cita como exemplo, a Nota Fiscal nº 9.307, de 07/01/2011, que gerou um total de ICMS autuado na ordem de R\$ 1.571,57. Requer que o produto Leite em Pó seja excluído do levantamento fiscal.

- 2) **Inclusão do Leite UHT Fabricado na Bahia:** afirma que, tal como ocorreu com Leite em Pó, detectou a existência do produto Leite UHT, fabricado na Bahia, no levantamento fiscal, sendo que este produto também possui redução de “base de cálculo”, carga tributária reduzida para 7%, o que o exclui, automaticamente, da sistemática do Decreto nº 7.799/00, conforme disposto no artigo 4º, inciso II, deste Decreto. Reproduz o dispositivo legal constante do RICMS/BA que prevê tal redução.

Para identificar os produtos que foram fabricados na Bahia, informa que basta verificar o CFOP de entradas, ou seja, todos os itens que possuem o CFOP 1.152 significam que foram produzidos pela unidade industrial do impugnante em Itapetinga – BA, e, posteriormente transferidos para a unidade comercial, objeto deste Auto de Infração.

Diz que as notas fiscais de entradas de Leite UHT listadas pelo fisco, com alíquota de 17% no levantamento fiscal, na prática são notas fiscais que possuem uma base já reduzida, onde, após aplicada a alíquota de 17%, correspondem a uma alíquota efetiva de 7%. Podemos citar como exemplo, a nota fiscal nº 9.302, de 28/01/2011, com CFOP 1.152, no valor de R\$ 13.498,80 e que gerou um total de ICMS autuado na ordem de R\$ 944,92. Requer que o produto Leite UHT seja excluído do levantamento fiscal.

- 3) **Inclusão dos Produtos Sujeitos a Substituição Tributária**

Salienta que de acordo com o artigo 4º, inciso I, do Decreto nº 7.799/00, os produtos sujeitos a substituição tributária encontram-se fora do alcance dos benefícios deste Decreto.

Diz que constatou no levantamento fiscal a existência de diversos produtos sujeitos à substituição tributária, como, por exemplo, todas as variações do iogurte (NCM 0403) e do chocolate (NCM 1704 e NCM 1806). Por estarem sujeitos à substituição tributária, e, como tal, possuírem uma sistemática diferenciada de apuração, não há que se falar em estorno de crédito até o limite de 10% como assim fez a fiscalização, razão pela qual requer a Impugnante a exclusão desses itens do levantamento elaborado pelo fisco.

- 4) **Inclusão de Produtos Utilizados como Insumos na Fabricação de Chocolate:** Informa que ao analisar o levantamento fiscal que deu suporte a esta Infração 10, verificou que foram incluídos diversos insumos que são utilizados na fabricação de chocolates, e, portanto, não poderiam fazer parte deste levantamento já não serão objeto de saídas com redução de base de cálculo do ICMS. Cita como exemplos: manteiga de cacau, *liquor* de cacau, chocolate em pó, fita plástica para empacotamento, display, sal refinado, saco plástico, caixa para ovos, dentre outros.

Ou seja, embora se refiram claramente a itens utilizados como insumos, a fiscalização, de maneira precipitada, incluiu tais produtos como se fossem para revenda, atribuindo, nas entradas, o limite de 10% para fins de creditamento.

- 5) **Falta de Observação dos Valores Estornados na Apuração do ICMS:** Alega que embora a fiscalização tenha informado que não ocorreu o estorno dos créditos, o fato é que o impugnante realizou o estorno, até o limite de 10%, dos produtos transferidos de sua unidade fabril, conforme pode ser verificado no livro de Apuração do ICMS dos meses de janeiro a setembro de 2011 (DOC.5).

Para não restar dúvidas de que os estornos dos créditos constantes no livro Registro de Apuração dos períodos acima se referem, de fato, à limitação de 10% imposta pelo Decreto nº 7.799/00, o impugnante apresenta em anexo (DOC.6) a totalidade das planilhas com a composição de todas as notas fiscais, de janeiro a setembro de 2011, que foram objeto de estorno até o limite de 10%.

Dessa forma e após a análise da documentação anexada, alega que restou demonstrado que o impugnante efetivamente procedeu ao estorno de parte de seus créditos até o limite de 10%, conforme assim dispõe o Decreto nº 7.799/00. Diante de todo o exposto, considerando requer a total improcedência desta Infração 10.

Infração 11: Alega que a maioria dos itens relacionados nesta infração se referem a *pallets* transferidos da unidade industrial do impugnante em Alagoas.

Diz que já é pacificado no CONSEF que os *pallets* são considerados como sendo bens pertencentes ao ativo fixo, e, como tal, possui previsão de creditamento, diferentemente dos bens adquiridos para uso e consumo. Apresenta a ementa do Parecer SEFAZ nº 09851/2009, que ratifica a posição da SEFAZ de que os *pallets* são bens do ativo fixo.

Conclui que ao contrário do que está sendo alegado nesta infração 11, as entradas ocorridas no estabelecimento do impugnante não se referem a mercadorias destinadas ao seu uso e consumo, e sim para compor o ativo fixo. Por este motivo, requer a exclusão desses itens do demonstrativo fiscal.

Infração 12: Alega que os valores mais relevantes referem-se a aquisições de itens que são utilizados como brindes por ocasião das vendas dos produtos comercializados pelo impugnante. Ou seja, em alguns momentos, como forma de incrementar as suas vendas, fornece alguns brindes a seus clientes, o que é uma prática comum no mercado. Por exemplo, ao comprar um achocolatado o cliente ganha como brinde um copo do Wolverine.

Informa que esses brindes, ao serem adquiridos, foram registrados com CFOP 2.556, porém, na prática não serviram de uso e consumo do estabelecimento, mas sim para alavancagem de vendas.

Requer a exclusão dos itens adquiridos para servirem como brindes aos clientes, pois essas mercadorias não se enquadram no conceito de material de uso e consumo, e, como tal, não estão sujeitas ao pagamento do diferencial de alíquotas do ICMS.

Diante de todo o exposto, considerando todas as razões de mérito aduzidas, requer que as infrações 01 e 07 sejam suspensas, nos termos do artigo 117, do RPAF, até o julgamento final da ação judicial relativa as saídas em bonificações, por terem relação com o objeto da demanda judicial.

Adicionalmente, requer que a Infração 02 seja convertida em diligência para que, através de revisão independente, o levantamento quantitativo possa ser refeito, considerando os graves erros detectados nesta contagem e demonstrados.

Quanto às infrações 05 e 06, requer o cancelamento das multas cobradas, considerando o atendimento a todos os pré-requisitos constantes no artigo 158, do RPAF.

Em relação a todas as demais infrações, requer a sua total improcedência, em virtude de tudo que foi alegado.

O autuante presta informação fiscal às fls. 242 a 249 dos autos. Repete a alegação do autuado de que em relação às bonificações, a questão encontra-se em discussão judicial, acostando aos autos cópia do Mandado de Segurança em que a 4ª Vara da Fazenda Pública determina que o Estado da Bahia, através da SEFAZ, deveria se abster de autuar o impugnante em relação às operações com bonificações.

Sobre a infração 01, informa que, tomando conhecimento das informações acostadas ao PAF, referentes ao Mandado de Segurança, processo nº 0044787-29.2005.8.05.0001, acatando a decisão judicial com base no art. 117, § 2º do RPAF/99, solicita que seja suspensa a execução tributária desta infração, até que haja decisão final da lide pelo Poder Judiciário.

Quanto à infração 02, informa que após analisar as alegações defensivas, realizou agrupamento das mercadorias que possuíam código e descrição semelhantes, ou seja Leite UHT Integral e também Leite UHT Desnatado, não encontrando entre as demais mercadorias semelhança nos códigos ou nas denominações. Diz que também excluiu todas as mercadorias do tipo insumo ou matéria-prima, mantendo apenas mercadorias do tipo produto acabado.

Em relação à não utilização da redução da base de cálculo prevista no Termo de Acordo Atacadista, informa que o mesmo foi revogado em 08/09/2011, por meio do processo nº 1752277/2011-6. Diz que refez os levantamentos quantitativos de estoques, anexando ao PAF novos demonstrativos, apurando o ICMS em 2011 no valor de R\$150.032,78 e em 2012 no valor de R\$10.045,32. Pede a procedência parcial deste item da autuação fiscal.

Infração 03: Informa que após analisar as alegações defensivas e verificar a documentação acostada aos autos (fls. 141/164) e de acordo com o art. 355, parágrafo único, inciso II, alínea “b” do RICMS-BA/97, refez o demonstrativo, restando o ICMS no valor de R\$24.472,96.

Infração 04: Informa que após analisar as alegações do defendente e a documentação acostada aos autos (fls. 141/164) e de acordo com o art. 355, parágrafo único, inciso II, alínea “b” do RICMS-BA/97 e art. 289, § 2º, inciso II do RICMS-BA/2012, refez o demonstrativo, restando o ICMS no valor de R\$1.875,51.

Infrações 05 e 06: Informa que a autuação foi pautada nos arquivos magnéticos SPED EFD Fiscal, ou seja, toda a Escrituração Fiscal Digital – EFD, não havendo as devidas escriturações das notas fiscais arroladas nos demonstrativos, inclusive confirmadas pelo defendente às fls. 80/82. Assim, conforme previsto no art. 42, inciso IX e XI da Lei 7014/96, pede a procedência destas infrações.

Infração 07: A fim de cumprir o determinado no Mandado de Segurança, conforme já explicado na infração 01, refez os demonstrativos retirando os itens com CFOP 5910, mantendo suspenso até decisão final. Quanto à revisão da alíquota de 17%, informa que todos os itens listados foram

informados na EFD pelo autuado, como alíquota de 17%, não havendo a necessidade de revisar. Junta aos autos novos demonstrativos, restando o ICMS em 2011, no valor de R\$14.652,89 e em 2012, no valor de R\$48.838,01.

Infração 08: Diz que refez os demonstrativos, levando em consideração as alegações do autuado e, de acordo com o art. 355, parágrafo único, inciso II, alínea “b” do RICMS-BA/97 e art. 289, § 2º, inciso II do RICMS-BA/2012, resta o ICMS em 2011 no valor de R\$56.718,72 e em 2012 de R\$46.292,36.

Infração 09: Ressalta que a antecipação ocorre nas entradas interestaduais de mercadorias para comercialização, inclusive a título de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, conforme art. 12-A da Lei 7.014/96, e o defendente tenta confundir, ao afirmar que a lei fala de “aquisições” e que essa palavra tem referência somente a ato mercantilista, ou seja, compras. Apresenta o entendimento de que a palavra “aquisição” tem a ação, desenvolvimento ou consequência de adquirir. Ato de tomar posse de alguma coisa. E por tomar posse, cabe a transação de transferência entre os estabelecimentos da mesma empresa.

Infração 10: Diz que refez os demonstrativos, levando em consideração as alegações defensivas, retirando os itens leite em pó e leite UHT, fabricados na Bahia, os produtos sujeitos a substituição tributária e os produtos utilizados como insumos, além de abater os valores estornados na apuração do ICMS (conforme documentos de fls. 165/237), restando o ICMS no valor de R\$215.151,12.

Infração 11: Acata as alegações do autuado, refazendo o levantamento fiscal, apurando o débito remanescente em 2011 no valor de R\$600,30.

Infração 12: Diz que as alegações do autuado não devem prevalecer, por que o mesmo realizou os recolhimentos dos itens que afirma não pertenceram à diferença de alíquota, conforme constam nos livros de Apuração do ICMS. As diferenças cobradas não se referem aos itens que o mesmo julga como brindes.

Pede que seja julgado totalmente procedente: infração 05 – 16.01.02, infração 06 – 16.01.01, infração 09 – 07.15.03 e infração 12 – 06.05.01; parcialmente procedente: infração 02 – 04.05.01, infração 03 – 07.01.01, infração 04 – 07.01.02, infração 07 – 03.02.06 (parcialmente suspenso), infração 08 – 01.02.06, infração 10 – 01.05.03 e infração 11 – 01.02.02; e totalmente suspenso: infração 01 – 01.06.01.

O defendente apresentou manifestação às fls. 258 a 273, acerca da Informação Fiscal prestada pelo autuante, referente ao presente Auto de Infração, cuja data de ciência se deu no dia 30 de outubro de 2015.

Alega que apesar de o autuante ter reconhecido a procedência parcial das infrações 02, 03, 04 e 07 e a suspensão, total ou parcial, das infrações 01, 08, 10 e 11, submete o PAF para análise desta JJF, reiterando os argumentos apresentados na sua defesa.

Quanto à infração 01, alega que, cumprindo determinação judicial que lhe permitia compensar o ICMS calculado indevidamente nas saídas em bonificações, promoveu o estorno dos débitos de tais saídas, classificadas nos CFOPs 5.910 e 6.910, diretamente na sua escrita fiscal.

Diz que o Fisco, inicialmente, entendeu que o procedimento adotado foi indevido, o que culminou nesta Infração 01. Entretanto, na Informação Fiscal prestada após a apresentação da impugnação, o fiscal autuante reconheceu que o tema está em discussão judicial e, acatando decisão judicial já proferida a favor do impugnante, solicitou a suspensão da cobrança até que haja decisão final da lide pelo Poder Judiciário.

Reitera a solicitação a esta JJF de que considere esta infração suspensa até o julgamento final da ação judicial que trata a matéria, nos termos do art. 117 do RPAF/99.

Sobre a infração 02, alega que parte substancial dos argumentos apresentados na defesa foi acatada pelo autuante na Informação Fiscal, tanto que ocorreu uma redução considerável no total

originalmente cobrado, mas existe ainda um argumento defensivo que precisa ser revisto por este órgão julgador, a seguir explicado, já que tal argumento não foi acatado pelo autuante.

Diz respeito à aplicação da alíquota na quantificação dos valores das omissões de saídas, apuradas em 2011 e 2012. Ressalta que de acordo com os anexos que compõem essa infração, preparados pelo fisco, pode-se verificar que a alíquota utilizada foi a de 17% para todos os produtos.

Alega que o fisco, ao atribuir a alíquota de 17% para todas as saídas omitidas, cometeu um grave equívoco, pois desprezou o fato de o impugnante possuir Termo de Acordo de Atacadista até 08/09/2011, o que importa em dizer que a sua carga tributária efetiva, neste período, era de 10%.

Ou seja, como o levantamento quantitativo é realizado considerando a movimentação de entradas e saídas ocorrida durante todo o período, no caso, de 01 de janeiro de 2011 a 31 de dezembro de 2011, e sobre tal movimentação aplicando a alíquota interna, o fato é que neste ano existiram duas alíquotas internas a serem consideradas: no período de 01 de janeiro de 2011 até 07/09/2011, a alíquota interna era de 10% e no período de 08/09/2011 a 31/12/2011, a alíquota interna era de 17%.

No entendimento do impugnante, o fiscal autuante jamais poderia ter atribuído a alíquota cheia para quantificar a omissão de saídas apurada, mas sim utilizar a menor alíquota nesta quantificação, de 10%, que, inclusive vigorou por mais tempo.

Também alega que ao atribuir a alíquota cheia para quantificar a infração, o fisco também acabou por desprezar as vendas efetuadas pelo impugnante para as microempresas, operação bastante usual para os fabricantes de laticínios e que possui uma alíquota de ICMS de 7% nessas operações.

Considerando a existência de alíquotas diferentes de 17% nas operações de saídas, o entendimento do impugnante é o de que para a determinação correta da alíquota a ser aplicada na quantificação das omissões de saídas apuradas deveria o fisco determinar, através da análise das DMAs apresentadas pelo impugnante, qual o percentual de '*saídas tributadas*' em relação ao '*total das saídas*', para que, ao quantificar o montante da omissão de saídas, aplicar sobre esta apenas a proporcionalidade das '*saídas tributadas*'.

Diz que este procedimento, já havia sido determinado pela 1ª Câmara de Julgamento num outro Auto de Infração lavrado contra o mesmo estabelecimento do impugnante, sendo determinada uma diligência para que os agentes fiscais buscassem identificar justamente o percentual de saídas tributadas, a fim de aplicá-lo sobre a omissão detectada àquela época. Trata-se do Auto de Infração nº 207101.0001/08-5.

Requer que a esta JJF delibere pela conversão do PAF em diligência para que sejam revistas as alíquotas aplicadas na quantificação das omissões de saídas apuradas, utilizando neste cálculo as alíquotas efetivas praticadas pelo impugnante, 10% ou 7%.

Infrações 03 e 04: Informa que essas infrações tratam basicamente da falta de recolhimento do ICMS ST, por antecipação, dos produtos transferidos pelo impugnante da sua fábrica de Alagoas, em especial o iogurte e chocolate, nas suas diversas variações, e que, no entendimento do fisco baiano, estariam sujeitos ao pagamento antecipado do ICMS Substituto.

Alega que foi demonstrado na defesa que praticamente 100% dos itens listados no levantamento fiscal dos exercícios de 2011 e 2012, relativo às infrações 03 e 04, foram referentes à transferências realizadas da sua matriz industrial em Alagoas, cujas entradas ocorreram com CFOP 2.151 ou 2.152, portanto, dentro das hipóteses que afastam a referida cobrança, previstas no artigo 355, do RICMS/BA.

Diz que na Informação Fiscal, o autuante concordou com o posicionamento da defesa e refez o demonstrativo, reduzindo substancialmente o valor cobrado nas infrações 03 e 04. O defendente informa que concorda com os novos demonstrativos elaborados pelo fisco nessas duas infrações (03 e 04).

Infrações 05 e 06: Por se tratarem de infrações relativas à cobrança de multas por descumprimento de obrigação acessória, o impugnante requereu, na impugnação, o cancelamento ou mesmo a redução das multas cobradas nessas infrações, conforme previsão inserida no artigo 158, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Diz que na Informação Fiscal, o autuante se limitou a dizer que as referidas escriturações de fato não ocorreram e que foram pautadas nos arquivos magnéticos do SPED Fiscal, nada se manifestando sobre a solicitação de dispensa ou redução das multas.

Diante o exposto, por entender que houve atendimento a todos os pré-requisitos constantes no artigo 158, do RPAF, requer o cancelamento das multas cobradas nas infrações 05 e 06, do Auto de Infração.

Infração 07: Diz que na informação Fiscal, o autuante retirou do seu levantamento as saídas em bonificações, visto que as mesmas estão suspensas por determinação judicial.

No entanto, manteve a alíquota a alíquota cheia, de 17%, para quantificar a infração. Diz que este procedimento, conforme já mencionado anteriormente, acaba por desprezar as vendas efetuadas para as microempresas, operação bastante usual para os fabricantes de laticínios e que possui uma alíquota de ICMS de 7% nessas operações.

Requer a esta JF delibere pela revisão da alíquota de 17% aplicada na quantificação da infração, utilizando neste cálculo a alíquota de 7% para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Infração 08: Alega que, analisando os demonstrativos elaborados pela fiscalização para calcular o valor cobrado nesta Infração 08, percebe-se que a totalidade dos itens listados se refere às variações do iogurte (NCM 0403) e às variações do chocolate (NCM 1704 e NCM 1806).

Afirma que, praticamente a totalidade dos itens ali relacionados se refere a produtos transferidos da sua unidade fabril em Alagoas para o estabelecimento do impugnante, em Salvador, o que afasta a cobrança pretendida pelo fisco, já que, conforme demonstrado nas infrações 03 e 04, tais transferências encontram-se naquelas hipóteses previstas no artigo 355, incisos I e III.

Ou seja, foi atribuído pela fiscalização, equivocadamente, que tais entradas estariam sujeitas ao recolhimento do ICMS antecipado, por substituição, situação que caso realmente fosse devida, essa Infração 08 seria corretamente imputada à Impugnante.

Entretanto, conforme claramente demonstrado na defesa apresentada anteriormente, relativo às infrações 03 e 04, as variações do iogurte e do chocolate, transferidas da unidade fabril do impugnante em Alagoas para a sua unidade de Salvador, não estão sujeitas à substituição tributária por antecipação, e, como tal, sobre tais entradas o impugnante se apropria normalmente do ICMS destacado nas notas fiscais de entradas, e posteriormente, ao realizar as vendas dessas mercadorias, destaca tanto o ICMS normal quanto o ICMS Substituto, conforme pôde ser constatado através do exame de notas fiscais anexadas como exemplo.

Diz que na Informação Fiscal, verificou que o autuante, acertadamente, acatou os argumentos defensivos e refez o seu demonstrativo.

Infração 09: Diz que ao analisar os demonstrativos elaborados pela fiscalização para calcular o valor cobrado nesta infração, identificou que a totalidade dos itens listados se refere a operações de transferências interestaduais – CFOP 2.152, realizadas pela unidade industrial de Alagoas para o seu estabelecimento situado na Bahia. Por se tratar de operações de transferências, o entendimento do impugnante é o de que a antecipação parcial, prevista no artigo 352-A do RICMS/BA anterior não se aplica. Na Informação Fiscal prestada, o auditor fiscal manteve o posicionamento de que a cobrança é devida.

A manifestação do impugnante é no sentido de reiterar tudo aquilo que foi dito na impugnação, ou seja, a Lei Estadual nº 7.014/96, ao criar esta obrigação (fruto da Lei Estadual nº 8.967/03), se

referiu apenas às operações de aquisições interestaduais de mercadorias, não se referindo, em nenhum momento às operações de transferências de mercadorias de contribuintes de mesma titularidade.

Ressalta que, estranhamente, ao regulamentar a matéria no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, o Poder Executivo alterou o texto da Lei a quem deve obediência, ampliando a sua abrangência ao incluir a expressão “entradas interestaduais de mercadorias”, no art. 352-A, do RICMS/BA.

Infração 10: Diz que a fiscalização alegou que o impugnante, por estar habilitada aos benefícios do Decreto nº 7.799/00 até o mês de setembro/2011, deveria efetuar o estorno dos créditos do ICMS que foram aproveitados por ocasião da entrada das mercadorias, de maneira que a alíquota máxima de creditamento correspondesse a 10%.

Registra que na impugnação foram demonstrados diversos erros cometidos no levantamento realizado pela fiscalização, sendo todos eles acatados pelo fisco conforme descrito na sua Informação Fiscal. Acertadamente, foi refeito o demonstrativo fiscal, reduzindo substancialmente o valor originalmente cobrado.

Infração 11: Informa que ao analisar os itens que compõe o demonstrativo fiscal relativo a esta Infração, observou que a maioria dos itens relacionados se referem a *pallets* transferidos da unidade industrial da Impugnante em Alagoas. Por serem considerados como sendo bens pertencentes ao ativo fixo, possuem previsão de creditamento, diferentemente dos bens adquiridos para uso e consumo.

Diz que na Informação Fiscal prestada, a fiscalização acatou o argumento do impugnante e retirou os *pallets* do seu levantamento, reduzindo o valor cobrado.

Infração 12: Informa que, ao analisar o demonstrativo fiscal relativo a esta infração, verificou que os totais recolhidos pelo impugnante em 2011 e 2012, a título de diferença de alíquotas, foram maiores do que aqueles cujo próprio fiscal apurou nos seus demonstrativos. Ou seja, analisando os demonstrativos, verificou que tanto em 2011 quanto em 2012, o impugnante, na soma de cada período, recolheu diferença de alíquotas do ICMS a mais do que o devido, não tendo nenhum cabimento a cobrança realizada pelo fisco, justamente nos meses em que o recolhimento foi realizado a menos. Requer a total improcedência dessa Infração 12.

Por fim, considerando todas as razões de mérito aqui aduzidas, requer a Impugnante que as infrações relacionadas às saídas em bonificações sejam suspensas, nos termos do artigo 117, do RPAF, até o julgamento final da ação judicial que trata do assunto.

Adicionalmente, em relação à Infração 02 requer o impugnante que esta egrégia JJF delibere pela conversão do PAF em diligência para que sejam revistas as alíquotas aplicadas na quantificação das supostas omissões de saídas, utilizando neste cálculo as alíquotas efetivas praticadas pela Impugnante, 10% ou 7%.

Quanto às infrações 05 e 06, requer o impugnante o cancelamento das multas cobradas, considerando o atendimento a todos os pré-requisitos constantes no artigo 158, do RPAF.

Em relação a todas as demais infrações, requer a Impugnante a sua total improcedência, em virtude de tudo que foi alegado.

Em nova informação fiscal às fls. 292/293, o autuante diz que após analisar a manifestação do autuado, ratifica a informação prestada às fls. 242/253, mantendo as alterações realizadas, tudo conforme demonstrativo constante no CD à fl. 154.

Assegura que adotou os procedimentos de acordo com as normas de auditoria Ante o exposto, ciente de que procedemos dentro das normas de Auditoria, com a certeza de ter dirimido quaisquer dúvidas sobre a ação fiscal executada, reafirma o trabalho executado e solicita que o mesmo seja julgado totalmente procedente: Infração 05 – 16.01.02, Infração 06 – 16.01.01, Infração

09 – 07.15.03 e Infração 12 – 06.05.01; parcialmente procedente: Infração 02 – 04.05.01, Infração 03 – 07.01.01, Infração 04 – 07.01.02, Infração 07 – 03.02.06 (parcialmente suspenso), Infração 08 – 01.02.06, Infração 10 – 01.05.03 e Infração 11 – 01.02.02; e totalmente suspenso: Infração 01 – 01.06.01.

VOTO

Inicialmente, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência por estranho ao feito, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não há dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, a infração 01 se refere a estorno de débito de ICMS efetuado em desacordo com a legislação desse imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2011; janeiro a março, maio a dezembro de 2012.

O autuado alegou que cumprindo determinação judicial que lhe permitia compensar o ICMS calculado indevidamente nas saídas em bonificações, promoveu estorno dos débitos de tais saídas, classificadas nos CFOPs 5.910 e 6.910, diretamente na sua escrita fiscal. Solicita a esta JJF que considere esta infração suspensa até o julgamento final da ação judicial de que se trata a matéria, nos termos do art. 117 do RPAF/99.

O autuante disse que tomando conhecimento das informações acostadas ao PAF, referentes ao Mandado de Segurança, processo nº 0044787-29.2005.8.05.0001, acatando a decisão judicial e com base no art. 117, § 2º do RPAF/99, solicita que seja suspensa a execução tributária desta infração, até que haja decisão final da lide pelo Poder Judiciário.

Observo que sendo a matéria objeto de Mandado de Segurança, com liminar favorável ao autuado, considera-se esgotada a instância administrativa em decorrência da escolha da via judicial pelo sujeito passivo, ficando prejudicada a defesa interposta, conforme art. 117 do RPAF/99.

Assim, nos termos do art. 122, incisos II e IV do RPAF/99, considero extinto o presente processo administrativo fiscal, em relação a infração 1, em decorrência do ingresso pelo sujeito passivo em juízo relativamente à matéria objeto da lide, ficando mantido o lançamento até a decisão final pelo poder judiciário.

Infração 02: Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2011 e 2012).

A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível.

O autuado alegou que ao efetuar uma análise mais aprofundada do levantamento quantitativo que originou essa infração, percebeu uma série de equívocos. Após realizar o levantamento das omissões de entradas e comparar com as quantidades apontadas pelo fisco como omissões de saídas, afirmou que percebeu claramente a equivalência entre elas, o que leva a concluir que, na prática, não ocorreram omissões.

Ressaltou que ao atribuir a alíquota de 17% para todas as saídas apuradas, houve um grave equívoco, pois o fisco desprezou o fato de o impugnante possuir Termo de Acordo de Atacadista em parte do período fiscalizado, o que importa em dizer que a sua carga tributária efetiva é de 10%.

Também alegou que ao atribuir a alíquota cheia para quantificar a infração, o fisco também acabou por desprezar as vendas efetuadas pelo impugnante para as microempresas, operação bastante usual para os fabricantes de laticínios e que possui uma alíquota de ICMS de 7% nessas operações.

O autuante informou que após analisar as alegações defensivas, realizou agrupamento das mercadorias que possuíam código e descrição semelhantes, ou seja, Leite UHT Integral e também Leite UHT Desnatado, não encontrando entre as demais mercadorias semelhança nos códigos ou nas denominações. Também excluiu todas as mercadorias do tipo insumo ou matéria-prima, mantendo apenas mercadorias do tipo produto acabado.

Em relação à não utilização da redução da base de cálculo prevista no Termo de Acordo Atacadista, informou que o mesmo foi revogado em 08/09/2011, por meio do processo nº 1752277/2011-6. Refez o levantamento quantitativo de estoques, anexando ao PAF novos demonstrativos, apurando o ICMS em 2011 no valor de R\$150.032,78 e em 2012 no valor de R\$10.045,32.

Efetivamente, consta no Sistema INC, Informações do Contribuinte nesta Secretaria da Fazenda, que o Termo de Acordo mencionado pelo defendente foi revogado, conforme Parecer nº 19692/2011 e, neste caso, concordo com o posicionamento do autuante ao aplicar a alíquota de 17% no levantamento quantitativo que tem como datas de ocorrências 31/12/2011 e 31/12/2012.

Quanto ao argumento do autuado de que as vendas foram efetuadas pelo impugnante para as microempresas, operação bastante usual para os fabricantes de laticínios e que possui uma alíquota de ICMS de 7% nessas operações, observo que de acordo com a alínea “c” do inciso I do art. 51 do RICMS-BA/97, vigente à época, foi estabelecido alíquota de 7% para as mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado cujo imposto seja calculado pelo regime normal de apuração, destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, quando inscritas como tais no cadastro estadual.

Em complemento, o § 1º deste mesmo artigo prevê como condição de aplicação da alíquota de 7%, o estabelecimento industrial ou a este equiparado repassar para o adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, devendo a redução constar expressamente no respectivo documento fiscal.

Como se trata de omissão de saídas apurada mediante levantamento fiscal, não há como caracterizar o repasse do desconto ao adquirente, conforme previsto na legislação, considerando que o benefício não é para o estabelecimento industrial, e sim, para a microempresa, como incentivo ao seu crescimento. Neste caso, acato o posicionamento do autuante pela não aplicação do benefício, por não ficar caracterizado o referido desconto à microempresa.

Acato os novos demonstrativos elaborados pelo autuante e concluo pela subsistência parcial desta infração.

As infrações 03 e 04 serão analisadas conjuntamente, mantendo-se a mesma ordem em que foi apresentada a defesa, tendo em vista que tratam da mesma matéria e o autuado apresentou impugnação combatendo simultaneamente estes dois itens.

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de janeiro a novembro de 2011.

Infração 04: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de dezembro de 2011; janeiro a julho, outubro a dezembro de 2012.

O defendente alegou que praticamente a totalidade dos itens relacionados no levantamento fiscal se refere a produtos transferidos da sua unidade fabril em Alagoas para o seu estabelecimento em Salvador, o que afasta a cobrança pretendida pelo fisco, já que tais transferências encontram-se naquelas hipóteses previstas no artigo 355, acima reproduzido, em especial os incisos I e III.

Assegurou que praticamente 100% dos itens listados no levantamento fiscal dos exercícios de 2011 e 2012, foram referentes a transferências realizadas da sua matriz industrial em Alagoas, e cujas entradas ocorreram com CFOP 2.151 ou 2.152, portanto, dentro das hipóteses previstas no artigo 355, do RICMS/BA.

Quanto à infração 03 o autuante informou que após analisar as alegações defensivas, verificar a documentação acostada aos autos (fls. 141/164) e de acordo com o art. 355, parágrafo único, inciso II, alínea “b” do RICMS-BA/97, refez o demonstrativo, restando o ICMS no valor de R\$24.472,96.

Em relação à infração 04 também informou que após analisar as alegações do defendente, a documentação acostada aos autos (fls. 141/164) e de acordo com o art. 355, parágrafo único, inciso II, alínea “b” do RICMS-BA/97 e art. 289, § 2º, inciso II do RICMS-BA/2012, refez o demonstrativo, restando o ICMS no valor de R\$1.875,51.

Na manifestação apresentada após a informação fiscal, o defendente disse que houve redução substancial do valor cobrado e que concorda com os novos demonstrativos elaborados pelo fisco nessas duas infrações.

Dessa forma, após a impugnação apresentada e informação fiscal prestada pelo autuante, inexistem divergências quanto ao débito remanescente nestas infrações. Mantida parcialmente a exigência fiscal, nos valores apurados pelo autuante à fl. 254: ICMS de R\$24.472,96 (infração 03) e R\$1.875,51 (infração 04).

As infrações 05 e 06 também serão analisadas conjuntamente, mantendo-se a mesma ordem em que foi apresentada a defesa, tendo em vista que tratam da mesma matéria e o autuado apresentou impugnação combatendo simultaneamente estes dois itens.

Infração 05: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2012. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$36.466,18.

Infração 06: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2012. Multa de 10% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$119.027,10.

O defendente requereu o cancelamento ou mesmo a redução das multas cobradas nessas infrações, com base na previsão inserida no artigo 158, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Apresentou o entendimento de que se faz necessário deliberar pelo cancelamento ou redução das multas, em razão da não

ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e, ainda, que não houve implicação no recolhimento do ICMS.

O autuante informou que a autuação foi pautada nos arquivos magnéticos SPED EFD Fiscal, ou seja, toda a Escrituração Fiscal Digital – EFD, não havendo a devida escrituração das notas fiscais arroladas nos demonstrativos, inclusive confirmadas pelo defendente às fls. 80/82.

A legislação prevê a aplicação de multa, calculada sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, para mercadorias sujeitas a tributação bem como em relação às mercadorias não tributáveis (art. 42, incisos IX e XI, da Lei 7.014/96).

Na falta de escrituração das notas fiscais, mesmo que tenha sido efetuado o recolhimento do imposto, ainda assim, é devida a multa pelo descumprimento da obrigação acessória. O descumprimento da obrigação principal não é consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, e o fato da não escrituração de notas fiscais não constitui circunstância agravante ou atenuante, relativamente à falta de recolhimento do imposto.

Não acato a alegação defensiva, considerando que a falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso é aplicado multa conforme estabelece o art. 42, incisos IX e XI, da Lei 7.014/96, haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle; a multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

Quanto à falta de escrituração de notas fiscais correspondentes a mercadorias sujeitas a tributação (infração 06), saliento que a partir da alteração do inciso IX do art. 42 da Lei 7.014/96, através da Lei 13.461, de 10/12/2015, publicada no DOE de 11/12/2015, o percentual de 10% da multa anteriormente estabelecido foi reduzido para 1%.

Neste caso, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação acessória, e com base na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, entendo que deve ser utilizado o percentual da multa 1%, aplicando-se a retroatividade benigna prevista no mencionado dispositivo legal, *in verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Mantida a exigência fiscal da infração 05 no valor originalmente lançado e a infração 06, no valor de R\$11.902,71, conforme quadro abaixo, considerando a aplicação da retroatividade benigna da redução do percentual da multa.

DATA DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	BASE DE CÁLCULO	MULTA %	VALOR DO DÉBITO R\$
31/01/2011	09/02/2011	72.685,95	1%	726,86
28/02/2011	09/03/2011	70.234,94	1%	702,35
31/03/2011	09/04/2011	99.571,06	1%	995,71
30/04/2011	09/05/2011	32.658,84	1%	326,59
31/05/2011	09/06/2011	37.957,16	1%	379,57

30/06/2011	09/07/2011	26.635,05	1%	266,35
31/07/2011	09/08/2011	38.430,96	1%	384,31
31/08/2011	09/09/2011	16.920,28	1%	169,20
30/09/2011	09/10/2011	10.911,96	1%	109,12
31/10/2011	09/11/2011	10.455,93	1%	104,56
30/11/2011	09/12/2011	45.252,55	1%	452,53
31/12/2011	09/01/2012	9.472,15	1%	94,72
31/01/2012	09/02/2012	35.902,07	1%	359,02
28/02/2012	08/03/2012	149.990,29	1%	1.499,90
31/03/2012	09/04/2012	18.002,96	1%	180,03
30/04/2012	09/05/2012	5.975,78	1%	59,76
31/05/2012	09/06/2012	16.681,77	1%	166,82
30/06/2012	09/07/2012	13.812,53	1%	138,13
31/07/2012	09/08/2012	82.694,98	1%	826,95
31/08/2012	09/09/2012	17.035,93	1%	170,36
30/09/2012	09/10/2012	10.669,36	1%	106,69
31/10/2012	09/11/2012	10.647,69	1%	106,48
30/11/2012	09/12/2012	55.028,84	1%	550,29
31/12/2012	09/01/2013	302.641,67	1%	3.026,42
T O T A L				11.902,71

Infração 07: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo do imposto. Uso indevido do benefício referente ao Decreto nº 7.799/00, nos meses de setembro a dezembro de 2011; janeiro a maio de 2012.

O autuado alegou que nesta infração ocorrera situação idêntica àquela constatada na Infração 01, onde foram identificadas nos anexos que compõem esta Infração 07, diversas notas fiscais de bonificações, CFOP 5.910, o que significa que o agente fiscal descumpriu determinação judicial.

Solicita a esta JJF que considere esta infração suspensa até o julgamento final da ação judicial de que se trata a matéria, nos termos do art. 117 do RPAF/99.

Quanto aos itens remanescentes desta infração que não se referem às bonificações – CFOP 5.910, alegou que nos demonstrativos elaborados pela fiscalização foi atribuída alíquota cheia, de 17%, para quantificar a infração.

Ressalta que foram desprezadas as vendas efetuadas para as microempresas, operação bastante usual para os fabricantes de laticínios e que possui uma alíquota de ICMS de 7% nessas operações.

O autuante informou que em cumprimento ao determinado no Mandado de Segurança, conforme já explicado na infração 01, refez os demonstrativos retirando os itens com CFOP 5910, mantendo suspenso até decisão final. Quanto à revisão da alíquota de 17%, informa que todos os itens listados foram informados na EFD pelo autuado, como alíquota de 17%, não havendo a necessidade de revisar. Junta aos autos novos demonstrativos, restando o ICMS em 2011, no valor de R\$14.652,89 e em 2012, no valor de R\$48.838,01.

Como já citado neste voto, quando da apreciação da infração 01, em conformidade com o art. 122, incisos II e IV do RPAF/99, considero extinto o presente processo administrativo fiscal, em decorrência do ingresso do sujeito passivo em juízo quanto aos valores correspondentes às bonificações, CFOP 5.910.

Sobre o débito remanescente, apurado pelo autuante por meio dos novos demonstrativos, restando o ICMS em 2011, no valor de R\$14.652,89 e em 2012, no valor de R\$48.838,01. Como já

mencionado neste voto quando foi apreciada a infração 02, não há como caracterizar o repasse do desconto ao adquirente, conforme previsto na legislação, considerando que o benefício não é para o estabelecimento industrial, e sim, para a microempresa, como incentivo ao seu crescimento.

Neste caso, acato o posicionamento do autuante pela não aplicação do benefício, por não ficar caracterizado o referido desconto à microempresa, e o autuante informou que informa que todos os itens listados foram informados na EFD pelo autuado, como alíquota de 17%. Mantida parcialmente a exigência fiscal, acatando as conclusões do autuante, restando o ICMS em 2011, no valor de R\$14.652,89 e em 2012, no valor de R\$48.838,01, conforme demonstrativos à fl. 254.

Infração 08: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente.

O defendente afirmou foi atribuído pela fiscalização, equivocadamente, que tais entradas estariam sujeitas ao recolhimento do ICMS antecipado por substituição, conforme demonstrado na defesa apresentada anteriormente, relativa às infrações 03 e 04, as variações do iogurte e do chocolate, transferidas da unidade fabril do impugnante em Alagoas para a sua unidade de Salvador, não estão sujeitas à substituição tributária por antecipação, e, como tal, sobre tais entradas o impugnante se apropria normalmente do ICMS destacado nas notas fiscais de entradas, e posteriormente, ao realizar as vendas dessas mercadorias, destaca tanto o ICMS normal quanto o ICMS Substituto, conforme pode ser verificado nas notas fiscais em anexo (DOC.4), que servem para ilustrar o procedimento aqui descrito.

O autuante refez os demonstrativos, levando em consideração as alegações do autuado e, de acordo com o art. 355, parágrafo único, inciso II, alínea “b” do RICMS-BA/97 e art. 289, § 2º, inciso II do RICMS-BA/2012, resta o ICMS em 2011 no valor de R\$56.718,72 e em 2012 de R\$46.292,36.

Acato os novos demonstrativos elaborados pelo autuante (fl. 254), e concluo pela subsistência parcial do presente Auto de Infração.

Infração 09: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de setembro a dezembro de 2011; janeiro a dezembro de 2012. Multa sobre o valor do tributo não antecipado.

O autuado alegou que a totalidade dos itens listados se refere à operações de transferências interestaduais – CFOP 2.152, realizadas pela unidade industrial de Alagoas para o seu estabelecimento situado na Bahia.

Por se tratar de operações de transferências, o entendimento do impugnante é o de que a antecipação parcial, prevista no artigo 352-A do RICMS/BA anterior não se aplica.

Ressalta que o § 2º do artigo 12-A, da Lei nº 7.014/96, prevê que o regulamento poderá fazer “exclusões” da sistemática de antecipação parcial do imposto, mas nunca “inclusões”, como assim fez o RICMS/BA no seu artigo 352-A, que, por sua conta e ordem, incluiu no rol das operações sob as quais se aplica a sistemática, não somente as aquisições de mercadorias, prevista em Lei, mas também as transferências interestaduais.

O autuante apresentou o entendimento de que a palavra “aquisição” tem a ação, desenvolvimento ou consequência de adquirir. Ato de tomar posse de alguma coisa. E por tomar posse, cabe a transação de transferência entre os estabelecimentos da mesma empresa.

A penalidade sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial encontra-se no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96 que prevê aplicação da multa de 60% do valor do imposto não recolhido por antecipação, inclusive no caso de antecipação parcial.

O presente lançamento não foi efetuado para cobrar o imposto, que foi recolhido quando da saída das mercadorias, segundo a descrição dos fatos, mas apenas a multa. Neste caso, a própria Lei 7.014/96, instituidora da obrigação tributária, também estabelece a penalidade pelo descumprimento da obrigação principal. Ou seja, foi constatado imposto não recolhido no prazo estabelecido pela legislação tributária, sendo efetuado o pagamento em outro momento.

No caso de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não caracteriza uma operação e não há pagamento nem recebimento de numerário. Entretanto, no âmbito do ICMS foi estabelecida a regra de que os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II da Lei Complementar 87/96. Portanto, considerando a autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, verifica-se a ocorrência do fato gerador do ICMS. Quanto à descrição dos fatos, verifico que foi utilizada a palavra aquisições, tendo sido empregada esta palavra no sentido amplo, compreendendo as entradas de mercadorias procedentes de outros Estados.

Dessa forma, em relação ao argumento defensivo de que, por se tratar de transferência, a mera circulação física de mercadorias, não configura o fato gerador do ICMS, observo que o valor do imposto a título de antecipação parcial do ICMS, é correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias para comercialização. Infração subsistente.

Infração 10: Deixou de efetuar 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, nos meses de janeiro a setembro de 2011.

O impugnante alegou que ao analisar o demonstrativo do fisco, percebeu uma série de equívocos, que, uma vez reparados, possivelmente resultará na extinção desta infração, conforme a seguir resumido:

1. Inclusão do Leite em Pó: este produto possui redução de base de cálculo do ICMS de forma que a alíquota interna efetiva seja a de 7% e, como tal, encontra-se fora da sistemática do Decreto nº 7.799/00, conforme disposto no artigo 4º, inciso II, deste Decreto.
2. Inclusão do Leite UHT Fabricado na Bahia: afirma que, tal como ocorreu com Leite em Pó, detectou a existência do produto Leite UHT, fabricado na Bahia, no levantamento fiscal, sendo que este produto também possui redução de base de cálculo para 7%, o que o exclui, automaticamente, da sistemática do Decreto nº 7.799/00.
3. Inclusão dos Produtos Sujeitos a Substituição Tributária: de acordo com o artigo 4º, inciso I, do Decreto nº 7.799/00, os produtos sujeitos a substituição tributária encontram-se fora do alcance dos benefícios deste Decreto.
4. Inclusão de Produtos Utilizados como Insumos na Fabricação de Chocolate.
5. Falta de Observação dos Valores Estornados na Apuração do ICMS.

Afirma que restou demonstrado que foram efetuados os estornos de parte de seus créditos até o limite de 10%, conforme assim dispõe o Decreto nº 7.799/00.

O autuante que refez os demonstrativos, levando em consideração as alegações defensivas, retirando os itens leite em pó e leite UHT, fabricados na Bahia, os produtos sujeitos a substituição tributária e os produtos utilizados como insumos, além de abater os valores estornados na apuração do ICMS (conforme documentos de fls. 165/237), restando o ICMS no valor de R\$215.151,12.

Na manifestação apresentada após a informação fiscal, o defendente afirmou que na impugnação foram demonstrados diversos erros cometidos no levantamento realizado pela fiscalização, sendo todos eles acatados pelo fisco conforme descrito na Informação Fiscal. Acertadamente, foi feito o demonstrativo fiscal, reduzindo substancialmente o valor originalmente cobrado.

Acato os novos demonstrativos elaborados pelo autuante (fl. 254), e concluo pela subsistência parcial deste item do presente lançamento.

Infração 11: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro, maio e dezembro de 2011; março abril e agosto de 2012.

O autuado alegou que a maioria dos itens relacionados nesta infração se referem a *pallets* transferidos da unidade industrial do impugnante em Alagoas. Apresenta a ementa do Parecer SEFAZ nº 09851/2009, que ratifica a posição da SEFAZ de que os *pallets* são bens do ativo fixo. Por este motivo, requer a exclusão desses itens do demonstrativo fiscal.

O autuante acatou as alegações do autuado, refazendo o levantamento fiscal, apurando o débito remanescente em 2011 no valor de R\$600,20.

Na manifestação apresentada, o defendente afirmou que na Informação Fiscal prestada, a fiscalização acatou o argumento do impugnante e retirou os *pallets* do seu levantamento, reduzindo o valor cobrado. Ou seja, não apresentou qualquer contestação aos novos valores apurados pelo autuante.

Concluo pela subsistência parcial desta infração, de acordo com os novos demonstrativos do autuante, apurando o débito remanescente em 2011 no valor de R\$600,20, sendo R\$564,81 referentes ao mês de fevereiro e R\$35,39 correspondentes ao mês de maio, conforme demonstrativo à fl. 254.

Infração 12: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos meses de agosto, novembro e dezembro de 2011; fevereiro, maio e julho de 2012.

O autuado alegou que os valores mais relevantes referem-se a aquisições de itens que são utilizados como brindes por ocasião das vendas dos produtos comercializados. Requereu a exclusão dos itens adquiridos para servirem como brindes aos clientes, pois essas mercadorias não se enquadram no conceito de material de uso e consumo, e, como tal, não estão sujeitas ao pagamento da diferença de alíquotas do ICMS.

O autuante afirmou que as alegações do autuado não devem prevalecer, por que o mesmo realizou os recolhimentos dos itens que afirma não pertencerem a diferença de alíquota, conforme constam nos livros de Apuração do ICMS. As diferenças cobradas não se referem aos itens que o mesmo julga como brindes.

Analisando os demonstrativos elaborados pelo autuante à fl. 23, constato que o levantamento fiscal se refere a materiais considerados como de uso e consumo do estabelecimento, a exemplo de tinta para carimbo, fita para impressora, grampeador, balde plástico, álcool gel, papel toalha, luva látex, pano multiuso.

Neste caso é devido o imposto exigido referente à diferença de alíquota considerando a previsão legal de incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96). Infração subsistente.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo.

INFRAÇÃO Nº	C O N C L U S ã O	Exig. Suspensa	IMPOSTO	MULTA
01	EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO	279.459,21	-	-
02	PROCEDENTE EM PARTE		160.078,10	-
03	PROCEDENTE EM PARTE		24.472,98	-
04	PROCEDENTE EM PARTE		1.875,51	-
05	PROCEDENTE		-	36.466,18
06	PROCEDENTE		-	11.902,72
07	PROCEDENTE EM PARTE		63.490,90	-
08	PROCEDENTE EM PARTE		103.011,08	-
09	PROCEDENTE		-	206.815,93
10	PROCEDENTE EM PARTE		215.151,12	-
11	PROCEDENTE EM PARTE		600,20	-
12	PROCEDENTE		1.361,88	-
TOTAL	-	279.459,21	570.041,77	255.184,83

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108529.0201/15-7**, lavrado contra **INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$570.041,77**, acrescido das multas de 60% sobre R\$409.963,67 e 100% sobre R\$160.078,10, previstas no art. 42, incisos II, “a”, “d” e “f”, III e VII, “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$255.184,83**, previstas no art. 42, incisos II, “d”, IX e XI, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, ficando suspensa a exigibilidade do crédito tributário referente infração 1 no valor de **R\$279.459,21**, acrescido da multa e demais acréscimos legais, até a decisão final da lide pelo poder judiciário.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de julho de 2016

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA