

PROCESSO - A. I. Nº 207155.0024/12-3
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FRATELLI VITA E BEBIDAS S/A.
RECORRIDOS - FRATELLI VITA E BEBIDAS S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0126-01/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 26/03/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0002-12/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** ESTORNO INDEVIDO DE DÉBITO DE DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS EM RAZÃO DE DEVOLUÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Só em casos excepcionais, pode-se alterar o lançamento. No caso, implica em infração diversa, com alteração do fulcro do lançamento, que deve ser tratada em lançamento à parte, observada a decadência. Infração 1 nula. Mantida a decisão recorrida. **b)** MERCADORIA ADQUIRIDA COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Crédito de mercadoria sob regime de ST, houve redução do lançamento, tanto por reconhecimento da autuante na informação fiscal (exclusão de item que comprovadamente tem tributação normal). Infração 2 procedente em parte. Mantida a Decisão recorrida. 2. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE APURAÇÃO. ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES DO IMPOSTO. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO EFETUADO A MENOS. A infração 3 decorre de recolhimento a menos por erro na apuração do imposto, no que as autuantes reconhecem erro material do procedimento, vez que comprovadamente o erro estava no arquivo SINTEGRA e não no documento físico, razão porque o lançamento do item 3 é mesmo improcedente. Mantida a Decisão recorrida. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Tendo sido reconhecido erro pelas autuantes quanto à mesma cobrança em outro auto de infração, e reduzido o valor, em diligência efetuada, foi feita exclusão de brindes que não se enquadram no pagamento da DIFAL. Infração 4 improcedente. Mantida a decisão recorrida. 4. RESPONSABILIDADE SUPLETIVA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO RELATIVO AOS FRETES. A verdade material em sua plenitude só não foi obtida por conta exclusiva do Recorrente que em diversas oportunidades não atendeu à intimação do fisco para apresentar documentos que eliminassem totalmente a necessidade de um rateio de proporcionalidade. Infração 5 procedente em parte. Modificada a Decisão recorrida. 5. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS APURADA ATRAVÉS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS”. A infração 6 decorre da ausência de registros de documentos fiscais de entradas, cobrando-se o ICMS por presunção de omissão de saídas. No caso, os autuantes pretendiam lançar multa formal pela falta de registro de entradas.

Neste caso há claro erro formal, visto que os documentos probatórios quanto à falta de registros foram apresentados no auto e não foram elididos pelo Recorrente. Infração 6 nula. Mantida a Decisão recorrida deste item. Não acolhida a preliminar de nulidade. Negado o pedido de decadência. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria em relação à infração 5 e unânime quanto às demais infrações.

RELATÓRIO

Cuidam os autos dos Recursos de Ofício e Voluntário (fls. 1.189/208) interposto em face de julgamento em Primeira Instância deste Conselho de Fazenda que decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração em lide, lavrado em 30.03.2012 no valor histórico de R\$3.419.436,67, decorrente da falta de pagamento de imposto, assim como multa descumprimento de obrigações acessórias, conforme infrações abaixo descritas.

1. *utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a estorno indevido de débito de diferença de alíquotas em razão de devolução de material de uso e consumo, sendo glosado crédito no valor de R\$ 57.780,53, com multa de 60%;*
2. *utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por substituição tributária, sendo glosado crédito no valor de R\$ 465.734,61, com multa de 60%;*
3. *recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, sendo lançado tributo no valor de R\$ 628,32, com multa de 60%;*
4. *falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento, sendo lançado tributo no valor de R\$ 116.004,77, com multa de 60%;*
5. *“Falta de antecipação do ICMS referente a responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, na condição de destinatários [sic] de mercadorias enquadradas na substituição tributária, quando o contribuinte substituto tiver feita [sic] a retenção, sem a inclusão na base de cálculo dos valores referentes a frete ou seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal”, sendo lançado imposto no valor de R\$ 2.767.786,96, com multa de 60%;*
6. *omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas [sic], sendo lançado imposto no valor de R\$ 11.501,48, com multa de 70%.*

Após defesa inicial às fls.569/600, da informação fiscal de fls. 712/720, da manifestação da informação fiscal às fls. 947/967. Os autuantes voltam a apresentar nova informação fiscal às fls. 1007/10013. Intimada a se manifestar, a Recorrente apresentou peça FLS. 1076/95. Nova informação fiscal às fls. 1.100/108, com nova manifestação do Recorrente, fls. 1.111/35.

A Junta converteu processo em diligência aos autuantes às fls. 1.140, tendo o Recorrente tomado ciência do resultado da diligência às fls. 1.164/67, quando finalmente foi pautado para julgamento, cujo acórdão segue abaixo:

VOTO

A defesa alega decadência de parte do crédito tributário, relativamente ao período de janeiro a 10 de abril de 2012 (inclusive), nos termos dos arts. 150, § 4º, e 156, V e VII, do CTN. Observa que o fisco dispõe do prazo de 5 anos para homologar a atividade do “autolancamento” efetuado pelo sujeito passivo, a contar do fato gerador. Sustenta que em tais preceitos se amolda o regime da decadência em relação ao ICMS, tributo sujeito ao lançamento por homologação. Adverte que no caso em questão não se aplica a regra geral da contagem do lapso decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, prevista no art. 173, I, do CTN, porque, conforme entendimento pacífico do STJ, tal regramento se aplica única e exclusivamente aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, por declaração ou naqueles em que, sujeitos ao lançamento por homologação, não haja antecipação de pagamento, ainda que parcial. Transcreve a ementa do acórdão do AgRg no REsp 1152747, da 2ª Turma do STJ.

Não acato o pleito de decadência suscitado pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 2007. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os débitos que segundo a defesa já teriam sido alcançados pela decadência – os relativos ao período de janeiro a abril de 2007 – já poderiam ter sido lançados no exercício de

2007. O primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2008. Por conseguinte, o lançamento do período em discussão poderia ser feito até 31 de dezembro de 2012. O procedimento fiscal foi formalizado em 30.3.12, e o sujeito passivo foi intimado no dia 10.4.12.

A defesa suscita em preliminar a nulidade do Auto de Infração por preterição ao direito de defesa e ao devido processo legal. Toma por fundamento os arts. 2º, 18 e 39 do RPAF, reclamando que o Auto de Infração deve ser claro, deve ser bem instruído e deve indicar com precisão o dispositivo legal infringido.

Analisei essa preliminar ao apreciar cada um dos 6 lançamentos que compõem o presente Auto de Infração.

No tocante ao item 1º, a defesa reclama que o fisco não deixou claro qual seria a operação em relação à qual a empresa não teria direito ao crédito em virtude do estorno do crédito. Indaga se o fato diria respeito ao art. 565 do RICMS ou a devolução a fornecedores. Reclama que não se sabe qual a situação neste caso, o que retira a certeza do lançamento e impede o exercício do contraditório e da ampla defesa. Também reclama que as planilhas fiscais não apontam nem mesmo os números das Notas Fiscais, mas apenas a unidade da Federação, o CFOP, a base de cálculo e a alíquota, inviabilizando que a empresa tenha ciência efetiva daquilo que lhe está sendo imputado, impedindo-a de exercer, na plenitude, seus direitos ao contraditório e à ampla defesa. Reclama ainda que na descrição do fato consta que se trata de estorno da diferença de alíquotas, mas no cálculo do imposto foi aplicada a alíquota de 17%, não ficando claro se o fisco exige a diferença de alíquotas ou a alíquota interna total. Aduz que, além dessas questões, a autuação se torna ainda mais confusa porque está sendo glosado crédito fiscal decorrente de estorno de débito, embora faça menção a CFOPs de compras para comercialização (1102 e 2102) e de energia elétrica (1253). Alega que o Auto de Infração se encontra maculado por incerteza quanto aos fundamentos fáticos e jurídicos e por iliquidez.

A acusação no item 1º é de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a estorno indevido de débito de diferença de alíquotas em razão de devolução de material de uso e consumo.

Atente-se bem para esse aspecto, em que a imputação fiscal se refere a crédito indevido na devolução de material de uso e consumo.

Ocorre que, ao prestarem a informação, as autuantes dão a entender que a glosa do crédito teria sido por três motivos: devolução de bens do ativo imobilizado, devoluções de televisores e operações com brindes, e reconheceram que a autuação não procede quanto à devolução de bens do ativo imobilizado e também quanto aos televisores, pois as saídas se deram de acordo com o estabelecido no art. 565 do RICMS, sendo que, no tocante ao restante, as autoridades autuantes propõem a alteração do código do SEAI por considerarem que se trata de operações com brindes e não houve emissão de Nota Fiscal de saída dos referidos “produtos”, como determina o art. 565, I, do RICMS, e, como o tratamento dado às referidas mercadorias é de uso ou consumo, não cabe a utilização do crédito, e por isso elas mantêm a infração em relação aos brindes, conforme novo demonstrativo às fls. 721/742, no valor de R\$ 42.138,57, porém dizem que a infração deve ser alterada para o código 01.02.02 – crédito indevido de material de uso ou consumo.

Ou seja, as autuantes reconhecem que parte do lançamento é improcedente, e em relação ao restante deve ser alterada a imputação fiscal para outro código do SEAI, com outra acusação.

Não se admite que no curso do processo seja modificado o fulcro da autuação. Não foi observada a regra do art. 142 do CTN, segundo o qual ao proceder ao lançamento a autoridade fiscal deve verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Não pode a autoridade fiscal simplesmente autuar o sujeito passivo, e só depois cuidar de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação e de determinar a matéria tributável. Se é verdade, como dizem as autuantes, que o autuado não se debitou nas saídas dos brindes, o que deveria ter sido autuado seria a falta de destaque do imposto nas saídas dos brindes, e não a glosa dos créditos.

O item 1º é nulo, por falta de certeza e liquidez, bem como por inobservância do devido procedimento legal. A repartição fiscal verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento fiscal. É evidente que se o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

O lançamento do item 2º diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por substituição tributária.

Diante das reclamações da defesa, as autuantes excluíram as parcelas relativas a Lipton (um chá) e gás carbônico, que não são mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, restando o valor de R\$ 397.024,66, conforme novo demonstrativo às fls. 743/818.

O autuado manifestou-se reclamando que as autuantes não se pronunciaram quanto ao crédito das devoluções.

Foi determinada a realização de diligência para depuração do lançamento quanto ao crédito relativo às devoluções, observando-se que nos rodapés das Notas Fiscais é feita menção aos documentos originários.

Em cumprimento à diligência, os fiscais autuantes prestaram informação reconhecendo que o autuado tem direito ao crédito das devoluções e elaboraram novos demonstrativos. Informam que em 2007 não houve

devoluções, e por isso fica mantido o valor de R\$ 26.262,67. Embora as autuantes digam que “fica mantido o valor de R\$ 26.262,67” (fl. 1159), entenda-se que esse valor é o obtido após a revisão efetuada anteriormente, na primeira informação (fls. 712/720), conforme demonstrativo à fl. 744.

Quanto ao exercício de 2008, as autuantes retiraram o valor de R\$ 4.698,55, referente às devoluções, restando R\$ 36.870,42. Em 2009, foi excluído o valor de R\$ 8.665,90, restando R\$ 37.371,10 [R\$ 37.371,08]. Em 2010, foi excluído o valor de R\$ 927,82, restando R\$ 280.228,22. Com isso, segundo as autuantes, o valor remanescente passa a ser de R\$ 382.732,39 (leia-se: R\$ 380.732,39), conforme fls. 1145/1157.

Por conseguinte, o demonstrativo de débito do item 2º deverá ser ajustado com base nas seguintes indicações:

- exercício de 2007: R\$ 26.262,67 (fl. 744);
- exercício de 2008: R\$ 36.870,42 (fl. 1145);
- exercício de 2009: R\$ 37.371,08 (fl. 1150);
- exercício de 2010: R\$ 280.228,22 (fl. 1153);
- total: R\$ 380.732,39.

Note-se que as autuantes cometeram diversos erros de soma. Os valores corretos estão sendo assinalados entre colchetes.

Cuida o item 3º de recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto.

Diante das alegações da defesa, as autuantes fizeram as devidas conferências e declararam na informação fiscal que o erro aconteceu apenas no arquivo magnético, mas na Nota Fiscal não há erro no cálculo do imposto, e por isso excluíram esta infração.

Acato a revisão efetuada pelas autuantes. É indevido o lançamento do item 3º.

No item 4º, a imputação diz respeito à falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento.

O autuado alegou em preliminar que sua defesa foi cerceada, pois o fisco apenas indica o Estado de origem da mercadoria, o CFOP, a base de cálculo e a diferença de alíquotas, sem mencionar a que Nota Fiscal se refere e qual a mercadoria, informações relevantes para identificar se a mercadoria se destina a uso, consumo, produto intermediário, etc.

Na informação fiscal, as autuantes declararam onde se encontram nos autos os demonstrativos relativos a cada exercício. Informam que em relação ao exercício de 2007 perceberam que já havia sido cobrada a diferença de alíquotas no Auto de Infração nº 2071550021116, e por isso excluíram os valores referentes ao mencionado exercício (R\$ 41.018,93), passando o novo valor a ser de R\$ 74.985,84.

Em diligência determinada por esta Junta, foi decidido que as autuantes excluíssem os valores relativos a pochetes e às chamadas “bolachas de chopp”, uma vez que se trata de brindes, e brindes não são sujeitos ao pagamento da diferença de alíquotas, haja vista o regime de tributação que lhes é dispensado pelos arts. 564 a 567 do RICMS/97.

Em cumprimento à diligência, as autuantes informaram que excluíram os valores referentes às referidas mercadorias, zerando esta infração.

Por conseguinte, o lançamento do item 4º é insubsistente.

O item 5º acusa “Falta de antecipação do ICMS referente a responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, na condição de destinatários [sic] de mercadorias enquadradas na substituição tributária, quando o contribuinte substituto tiver feita [sic] a retenção, sem a inclusão na base de cálculo dos valores referentes a frete ou seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal”.

O autuado alegou em preliminar preterição ao direito de defesa, reclamando que o Auto de Infração deve ser claro e deve ser bem instruído, indicando com precisão o dispositivo legal infringido.

Ultrapasso a preliminar, pois percebo que, no mérito, o autuado compreendeu a razão da autuação fiscal, observando que o fisco enquadrou o fato nos arts. 354 e 357 do RICMS, e que a autuação decorre de operação interestadual de mercadorias adquiridas de Sergipe, Paraíba, Pernambuco e São Paulo, sendo que o art. 354 diz respeito a operações internas.

Quanto ao mérito, o autuado questionou o fato de o Auto ter como base os Conhecimentos e Transporte, e não as Notas Fiscais de venda por parte do substituído, por meio das quais seria possível identificar as mercadorias comercializadas. Alega que, em face disso, o fisco adotou a presunção de que a totalidade dos materiais transportados seria para revenda, desconsiderando a possibilidade de transporte de insumos, materiais de embalagem e outros.

Também questionou o fato de o fisco se basear na presunção de que todas as mercadorias transportadas se sujeitam à substituição tributária pelo método da margem de valor agregado (MVA), fazendo ver que o frete só

compõe a base de cálculo do ICMS na substituição tributária em mercadorias sujeitas à MVA, não podendo ser incluído na base de cálculo em se tratando de mercadorias sujeitas a pauta fiscal, nos termos do art. 61, I e II, do RICMS. Observa que o remetente das mercadorias é indústria de refrigerante e cerveja, pelo que se pode presumir que as operações em tela envolvem, em sua maioria, os referidos produtos, sujeitos à tributação por pauta, e que, consecutivamente, o frete jamais poderia compor a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, uma vez que este é calculado utilizando-se tão somente o preço fixado pela autoridade competente e a alíquota de destino, ao contrário dos produtos sujeitos a MVA.

As autuantes, na informação, contestaram a alegação de que foi considerada na infração a totalidade das mercadorias transportadas, contrapondo que no levantamento fiscal foram cobrados os valores referentes ao frete apenas de cerveja, haja vista que o referido produto está sujeito à MVA, logo, o frete compõe sua base de cálculo da substituição tributária. Quanto à alegação de que foram incluídos produtos que estão sujeitos à pauta fiscal, dizem as autuantes que das Notas Fiscais anexadas na sua defesa apenas uma contém refrigerantes (mercadoria sujeita a pauta), e esta foi excluída, sendo que as demais Notas Fiscais são de cerveja. Aduzem que, diante da apresentação da referida Nota de refrigerante, solicitaram à empresa todos os Conhecimentos referentes às entradas de refrigerantes, para que pudessem retirar do Auto de Infração, mas, como nenhum documento foi apresentado, consideraram que todos os Conhecimentos correspondem à entrada de cerveja. Diante disso, mantiveram a infração, retirando o que foi comprovado pelo contribuinte, remanescendo os seguintes valores: exercício de 2007, R\$ 358.422,76; exercício de 2008, R\$ 248.880,59; exercício de 2009, R\$ 552.784,98; exercício de 2010, R\$ 956.173,61. Total: R\$ 2.116.261,94.

Em face dessa informação, o órgão julgador, em diligência, solicitou que as autuantes explicassem a razão de, pelo fato de o contribuinte ter anexado apenas uma Nota relativa a refrigerantes (mercadoria sujeita a pauta), ao ser excluída essa única Nota, ter havido repercussão em todos os exercícios.

Em resposta, as autuantes explicaram que o contribuinte apresentou apenas as Notas constantes no processo, sendo que apenas um conhecimento de frete se referia a refrigerantes, e por isso foi solicitado que a empresa apresentasse todos os conhecimentos de frete [Conhecimentos de Transporte] que estivessem em seu poder, pois somente através deles seria possível identificar o produto adquirido, se cerveja ou refrigerante, para então retirar do Auto de Infração os valores cobrados indevidamente, e, embora a empresa não tivesse apresentado os documentos solicitados, foi constatado pelas Notas Fiscais de entrada que havia compras de refrigerantes, sendo então deduzidos do cálculo da substituição tributária os valores referentes ao frete de refrigerantes, valores estes obtidos fazendo um rateio de forma proporcional entre as entradas de refrigerantes e de cervejas, e foi por esse motivo que houve repercussão em todos os exercícios.

O autuado, ao tomar ciência do resultado da diligência, ponderou que os esclarecimentos prestados pelas autuantes reforçam que o lançamento havia sido realizado por presunção, sem qualquer esteio fático ou documental.

Realmente, as próprias autuantes afirmam que apuraram os valores remanescentes fazendo um “rateio de forma proporcional”. Não deixa de ser estranho esse método de apuração – rateio de forma proporcional. Isto, mais que presunção, pode até configurar um arbitramento indevido. No entanto, tendo em vista que, conforme dizem as autuantes, a empresa não apresentou os documentos solicitados (fl. 1160), isto é, os Conhecimentos de Transportes, conforme intimação enviada por e-mail, constantes às fls. 819/821, mantenho o lançamento do item 5º na forma da revisão constante às fls. 1007/1013, demonstrativos às fls. 822/941, a saber:

- exercício de 2007, R\$ 358.422,76;*
- exercício de 2008, R\$ 248.880,59;*
- exercício de 2009, R\$ 552.784,98;*
- exercício de 2010, R\$ 956.173,61;*
- total, R\$ 2.116.261,94.*

O autuado impugna também o lançamento do item 6º, que acusa “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas” [sic].

Foi alegado em preliminar preterição ao direito de defesa, reclamando o autuado que o Auto de Infração deve ser claro e deve ser bem instruído, indicando com precisão o dispositivo legal infringido. Alega que, cotejando-se o detalhamento do débito (no Auto) com a planilha fiscal anexa referente aos documentos não registrados, há divergência quanto à base de cálculo e à alíquota, embora o valor do ICMS seja o mesmo, o que configura cerceamento de defesa. Apresenta dois quadros para demonstrar o que alega. Faz ver que isso contraria o inciso IV do art. 39 do RPAF.

Reclama que há divergências quanto à base de cálculo e à alíquota. Sustenta que falta clareza e certeza para validade e eficácia da autuação, configurando-se sua nulidade, nos termos do art. 18, II e IV, “a”, do RPAF.

Na informação fiscal, os autuantes admitiram que houve um equívoco no enquadramento e tipificação da infração, porque, em vez de imposto por omissão de saídas de mercadorias, o correto seria “multa formal” por falta de registro de entradas de mercadorias.

Não se admite que no curso do processo seja modificado o fulcro da autuação. Não foi observada a regra do

art. 142 do CTN, segundo o qual ao proceder ao lançamento a autoridade fiscal deve verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Não pode a autoridade fiscal simplesmente autuar o sujeito passivo, e só depois cuidar de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação e de determinar a matéria tributável.

O item 6º é nulo, por falta de certeza e liquidez, bem como por inobservância do devido procedimento legal. A repartição fiscal verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento fiscal. É evidente que se o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Quanto às multas, o autuado alega que elas são exorbitantes e violam o princípio do não confisco.

Não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade ou constitucionalidade do direito posto. As multas estipuladas têm previsão legal.

Há um requerimento no sentido de que as intimações relativas a este feito sejam feitas em nome do bacharel Bruno Novaes de Bezerra Cavalcanti. Recomenda-se que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressaltando-se, contudo, que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A Junta recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal 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.

Recurso Voluntário apresentado fls. 1.221/37. Alega que a Junta Julgadora de Primeira Instância do Estado da Bahia, em que pesem os argumentos trazidos pela ora Recorrente, anulou as infrações 01, 02 e 06, e acatou a improcedência em relação as infrações 03 e 04, mas manteve parcialmente as infrações 2 e 5.

Ver-se-á em sucessivo, porém, que não merece prosperar a manutenção parcial das infrações 02 e 05, uma vez que a própria autoridade julgadora reconheceu impertinência dos referidos lançamentos, pois formulado em bases presumidas, e de forma inadequada e confusa. Portanto, a partir das próprias razões do julgamento de primeira instância, nenhuma das infrações remanescentes prospera. A decisão de primeira instância rejeitou a preliminar de decadência, e manteve parcialmente as infrações 02 e 05, entendendo ser devido o valor principal de R\$ 2.496.994,33.

No tocante a infração 02, o equívoco da Decisão decorre do não enfrentamento dos argumentos trazidos na defesa administrativa (anulação dos créditos autuados pela existência de débitos subsequentes em operações já tributadas). Observe-se como fora apresentado a parte decisória da infração em referência:

“(…)Em cumprimento à diligência, os fiscais autuantes prestaram informação reconhecendo que o autuado tem direito ao crédito das devoluções e elaboraram novos demonstrativos. Informam que em 2007 não houve devoluções, e por isso fica mantido o valor de R\$ 26.262,67. Embora as autuantes digam que “fica mantido o valor remanescente de R\$ 26.262,67” (fl.1159), entenda-se que esse valor é obtido após a revisão efetuada anteriormente, na primeira informação (fls.712/720), conforme demonstrativo às fl. 744.

Quanto ao exercício de 2008, as autuantes retiraram o valor de R\$ 4.698,55, referente às devoluções, restando R\$ 36.870,42. Em 2009, foi excluído o valor de R\$ 8.665,90, restando R\$ 37.371,10 [R\$ 37.371,08]. Em 2010, foi excluído o valor de R\$ 927,82, restando R\$ 280.228,22. Com isso, segundo as autuantes, o valor remanescente passa a ser de R\$ 382.732,39 (leia-se: R\$ 380.732,39), conforme fls. 1145/1157.

(…)

Note-se que as autuantes cometeram diversos erros de soma. Os valores corretos estão sendo assinalados entre colchetes (…)

Veja-se, portanto, que a Julgadoria de 1ª Instância não enfrenta o mérito da defesa. Em verdade tenta “salvar” os diversos equívocos perpetrados no lançamento fiscal, e se limita a informa a existência de incorreções no trabalho fiscal e que o valor correto é aquele por ela indicado.

Ora, mesmo que desconsiderássemos a necessidade da análise de mérito (a anulação dos créditos na etapa posterior pelo lançamento de débitos em operações submetidas ao regime de substituição tributária), observaríamos que as razões do julgamento evidenciam uma flagrante

nulidade do lançamento, pois o Regulamento do Processo Administrativo é claro no sentido da nulidade quando não presentes os elementos suficientes para se determinar com segurança a infração.

E os termos do julgamento administrativo demonstram a manifesta ausência dos elementos constitutivos da infração, notadamente, certeza quanto ao montante dos créditos supostamente tomados de forma indevida.

Melhor sorte não assiste a infração 05, também mantida parcialmente. Vejamos o que fora consignado na Decisão recorrida:

“(…) Realmente, as próprias autuantes afirmam que apuraram os valores remanescentes fazendo um “rateio de forma proporcional”. Não deixa de ser estranho esse método de apuração - rateio de forma proporcional. Isto, mais que presunção, pode até configurar um arbitramento indevido. No entanto, tendo em vista que, conforme dizem as autuantes, a empresa não apresentou os documentos solicitados (fl.1160), isto é, os Conhecimentos de Transportes, conforme intimação enviada por e-mail, constantes às fls. 819/821, mantenho o lançamento do item 5º na forma da revisão constante às fls. 1007/1013, demonstrativos às 822/941, a saber:

(…)

- total, R\$ 2.116.261,94.(…)”

Destaque-se que a própria Decisão reconhece a inexistência de preceito legal que autorize o lançamento por presunção com base em um rateio proporcional. E que apenas mantém a autuação por que não foram apresentados os Conhecimentos de Transportes(???).

Ora, não há que se falar, como afirma a Decisão, que o fato do Contribuinte ao ser intimado por e-mail deixou de apresentar os Conhecimentos de Transportes (CTRC's) seria justificativa válida para manutenção do lançamento.

Isso porque tal premissa inverte a lógica do procedimento de fiscalização e autuação. Pois por dever legal o auto de infração já deveria previamente destacar quais operações estão sendo autuadas, bem como possuem o frete no cômputo do MVA. Neste sentido, como arguir a manutenção da autuação sob o argumento de que os documentos não foram fornecidos pela Contribuinte, se a rigor tais documentos ensejaram o auto de infração?

Está a afirmar o julgador de primeira instância que o auto foi lavrado sem análise dos documentos fiscais?

Levado a cabo o entendimento vertido na Decisão recorrida, estar-se-ia afirmando que a autoridade fiscal pode promover qualquer lançamento, em valores totalmente aleatórios, e, caso no curso do processo administrativo o contribuinte não consiga apresentar determinada documentação (mesmo que não adequada a informação que se precisa produzir) os valores lançados seriam considerados devidos. Transformando, portanto, um valor aleatório, e apurado de forma não prevista em lei, como supostamente líquido e certo.

Ademais os CTRC's apenas vão fazer referência às notas fiscais, ou seja, não vão individualizar a operação se submetida a MVA, ou pauta fiscal. Ou seja, são servem como parâmetro de justificativa para manutenção de um auto de infração claramente lavrado em bases presumidas.

Um outro aspecto deve ser destacado, qual o dispositivo legal da norma baiana prevê a hipótese de rateio proporcional do frete com base apenas nas entradas submetidas a pauta fiscal e MVA? Por que não foi seguido o procedimento de arbitramento (a Decisão já destaca a impertinência do arbitramento realizado)? Por qual motivo as operações com insumos foram excluídas desse suposto rateio?

Nestes termos, as infrações mantidas pela maioria dos membros da 1ª Junta de Julgamento não estão caracterizadas, pelos próprios termos da Decisão tratam-se de lançamentos presumidos e sem esteio fático documental, o que por certo caracteriza a nulidade de improcedência do lançamento.

Alega ainda que conforme se observou ao longo do processo, o lançamento fiscal não preencheu esses requisitos legais, o que, por certo, finda por violar preceitos como a garantia a ampla defesa e a segurança jurídica que deve nortear o processo administrativo. Portanto, nulo está o

lançamento fiscal.

No caso em apreço vislumbra-se a decadência de parte do crédito tributário, oriundo do período de janeiro a 10 de abril de 2012 (inclusive), nos termos dos arts. 150, § 4º, e 156, V e VII do CTN.

Emerge dos dispositivos citados que o Fisco dispõe do prazo de cinco anos para homologar a atividade de “autolançamento” efetuada pelo sujeito passivo, **a contar do fato gerador**. Ultrapassado aquele prazo, o lançamento é tacitamente homologado, extinguindo-se, em definitivo, o crédito por ele constituído.

Ora, no caso em tela, em que se discute **recolhimento a menor** do imposto, resta evidente a aplicabilidade do § 4º, do art. 150 do CTN e teria o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do respectivo fato gerador, para proceder ao lançamento de ofício/complementar, sob pena de decadência.

Ou melhor, se o agente público, dentro do prazo de 05 (cinco) anos a partir da ocorrência dos fatos geradores respectivos, não lançou o pretense imposto, mediante notificação regular do sujeito passivo operou-se a homologação tácita do procedimento do contribuinte, consoante § 4º, do art. 150 do CTN, tendo o Fisco decaído do direito de efetuar a constituição de tal crédito, extinto por força do art. 156, V e VII do CTN.

Assim, considerando que a Impugnante apenas foi notificada do auto de infração em 10/04/2012, quando o crédito relativo a todo o período anterior a 10 de abril de 2007 (inclusive) já estava tacitamente homologado (CTN, art. 150, §4º) e extinto (CTN, art. 156, V e VII do CTN), não há dúvidas de que o montante a ele relativo, constitui excesso de exigência, na ordem aproximada de R\$ 215.413,50, contemplado todo o período de 04/2007 e anterior, uma vez que a planilha fiscal contempla o total do mês e não por dia – a ser devidamente apurado em diligência e/ou perícia fiscal –, devendo, portanto, ser excluído da monta autuada em razão de sua iliquidez e incerteza, o que desde já se requer, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Quanto à infração 2, a fiscalização descreve que a Impugnante “*utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária.*” A decisão administrativa, por sua vez, não apreciou relevante ponto destacado na defesa, de que mesmo os créditos considerados indevidos, estes foram devidamente anulados pela saída “tributada” de produtos sujeitos à sistemática de substituição tributária. Ou seja, os créditos glosados, apesar de escriturados, não foram utilizados pela recorrente! Isso porque houve sua anulação posterior.

Ocorre que a fiscalização não observou atentamente as notas fiscais e assim entendeu que os produtos listados estão sujeitos à substituição tributária e, por essa razão, a Impugnante não teria direito ao crédito.

É o caso, por exemplo, do Gás Carbônico. O Fisco o descreve como sujeito ao regime de substituição tributária. Fá-lo, todavia, de modo equivocado, como pode ser visualizado nas notas fiscais de entrada. O Fisco entendeu que o ICMS-ST destacado na nota fiscal incluía todos os produtos indicados no documento fiscal, inclusive o Gás Carbônico, embora no campo Informações Complementares da nota fiscal conste a indicação dos produtos sujeitos a substituição tributária (art. 358 do RICMS).

Observou-se, noutros termos, a sistemática prevista na própria legislação local de regência, que, no art. 358, do RICMS-BA, é clara ao dispor:

“Art. 358. O sujeito passivo por substituição, sempre que realizar operações sujeitas à retenção do imposto, emitirá Nota Fiscal que, além dos demais requisitos, deverá conter as seguintes indicações (Ajuste SINIEF 4/93):

I - a base de cálculo do imposto retido;

II - o valor do imposto retido, cobrável do destinatário.

§ 1º Nas operações interestaduais, a Nota Fiscal emitida pelo sujeito passivo por substituição deverá conter, também, o número de sua inscrição no cadastro de contribuintes da unidade federada de destino em favor da qual seja retido o imposto, ainda que por meio de carimbo.

§ 2º O contribuinte que utilizar a mesma Nota Fiscal para documentar operação interestadual com produtos tributados e não tributados, em que tenha efetuado a retenção do imposto por substituição tributária, deverá indicar o imposto retido relativo a tal operação, separadamente, no campo “Informações Complementares” (Ajustes SINIEF 01/96 e 02/96).”

Portanto, não há dúvida de que o crédito é legítimo. E para reforçar ainda mais a legalidade da utilização do crédito, bem como o fato de que a operação autuada não está sujeita à substituição tributária, basta observar as notas fiscais de saída (doc. 05), nas quais há tributação normal conforme consta nos documentos fiscais já anexos.

O fato é que sendo tributado na saída, não há que se falar em utilização de crédito indevido, uma vez que o débito do imposto na saída representa forma de anulação do crédito fiscal da entrada. Compreendida a sistemática em tela, e em homenagem ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, II e § 2º, I da Constituição Federal, c/c arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96), não restam dúvidas de que deve ser reconhecido o direito ao crédito fiscal na entrada em razão do débito da saída seguinte, sob pena de dupla (ou múltipla) oneração na cadeia de circulação, gerando tributação em excesso, confiscatória. Logo, a sistemática de crédito e débito não trouxe nenhum prejuízo, muito menos falta de recolhimento de imposto para este Fisco estadual.

É bem verdade que esse pagamento antecipado dispensaria o crédito bem como qualquer outro débito, mas a empresa procedeu ao crédito. Por outro lado, contudo, debitava-se na venda. Fato que não foi considerado quando da fiscalização, como no caso dos produtos Lipton e Gás Carbônico.

Cabe ressaltar que para os demais produtos (Skol, Brahma, etc.), apesar de sujeitos a substituição tributária (entrada), foram tributados na saída, legalizando, portanto, o crédito tomado pela Impugnante, sem qualquer prejuízo fiscal.

Na verdade, o Fisco deveria ter verificado o débito correspondente, o que desde logo, já anularia o crédito. Todavia, o Autuante simplesmente relaciona as entradas e a levanta como se imposto devido fosse. Resta clara, assim, a improcedente a exigência ora combatida, vez que não houve qualquer irregularidade na sistemática de crédito e débito nas operações da Impugnante

Oportuno referir que o princípio da não-cumulatividade legitima o crédito da entrada. Se as saídas foram tributadas, mesmo que as entradas tenham sido realizadas sob o regime da substituição tributária – como alega o Fisco, o crédito é igualmente permitido por força do disposto no art. 155, II, e § 2º, I da Constituição Federal, c/c arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Ou seja, pelo princípio da não-cumulatividade delimitado na CF/88 e na LC 87/96, é permitido o crédito do ICMS de cada operação. A exigência de ICMS ora combatida, além de desamparada de comprovação pertinente da infração imputada pelo Fisco, fere, também, o princípio da não-cumulatividade instituído pela Constituição Federal e disposto na Lei Complementar nº 87/96.

Destaca-se, ainda, que o Autuante deixou de observar que entre as operações listadas há àquelas que geram crédito para a Impugnante, nos termos dos arts. 362 e 369 do RICMS, como as de devolução de mercadoria (doc. 07), não havendo, portanto, prejuízo para o Erário Estadual. Veja-se:

“Art. 362. Ocorrendo devolução ou retorno de mercadoria cuja saída tiver sido escriturada nos termos do artigo anterior, o sujeito passivo por substituição, na escrituração do Registro de Entradas, observará o seguinte:

I - o documento fiscal relativo à devolução ou retorno será lançado com utilização das colunas “Operações ou Prestações com Crédito do Imposto”, na forma regulamentar;

Art. 369. O contribuinte que tiver recebido mercadoria com retenção ou antecipação do imposto poderá, mediante lançamento no Registro de Apuração do ICMS, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos”, com a expressão “Ressarcimento - substituição tributária”, creditar-se:

I - da parcela do imposto retido relativa ao valor acrescido, correspondente à operação de saída subsequente da mesma mercadoria que vier a realizar com isenção ou amparada por não-incidência;

II - da diferença a mais, se houver, entre o valor do imposto retido ou antecipado com aplicação do percentual da margem de valor adicionado (MVA) e o valor efetivamente devido a título de diferença de

alíquotas, na aquisição interestadual de mercadoria ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado;

III - da diferença apurada, nos demais casos de retenção ou antecipação do imposto feita indevidamente ou a mais (art. 356, § 3º)."

Assim sendo, como não houve por parte do Fisco segurança quanto aos fatos imputados, uma vez que, como acima elencado, fica demonstrada exatamente a improcedência do lançamento.

Por essa razão não pode prosperar a pretensão do Fisco, por ferir não só o princípio da estrita legalidade e da segurança jurídica, mas a todo um conjunto de preceitos constitucionais, como os princípios da não-cumulatividade e do não-confisco, bem como as garantias ao contraditório e à ampla defesa, corolárias do devido processo legal, bem como vários outros preceitos vertidos em legislação superior (CTN), dentre os quais os vertidos nos artigos 97, 100, 107, 108, 109, 110, 112, 114, 144, 146 do CTN. Improcedente, portanto, está a infração consignada no lançamento fiscal. Devendo a Decisão recorrida ser reformada para anular todo o débito.

Na infração 5, aduz o Fisco *"falta de antecipação do ICMS referente a responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, na condição de destinatário de mercadorias enquadradas na substituição tributária, quando o contribuinte substituto tiver feita a retenção, sem a inclusão na base de cálculo dos valores referentes a frete ou seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal."*

Tipificando a infração, o Fisco enquadra a Impugnante nos arts. 354 e 357 do RICMS, que preceituam:

"Art. 354. Nas operações internas, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, unicamente quando a retenção do imposto for feita sem a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, hipótese em que caberá ao destinatário recolher o imposto sobre as referidas parcelas (art. 357, parágrafo único, e art. 125, II, "i", item 2).

Art. 357. O ICMS a ser retido ou antecipado será calculado aplicando-se a alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo prevista nos termos do art. 61, sendo que, do valor do imposto resultante, será deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente pela operação própria, destacado na documentação fiscal, bem como, quando for o caso, o imposto destacado no documento fiscal relativo ao serviço de transporte."

A autuação por sua vez decorre de operação interestadual de mercadorias adquiridas de outros Estados (Sergipe, Paraíba, Pernambuco e São Paulo), o que pode ser observado pela planilha apresenta pela fiscalização.

Pelo cotejo da situação fática com as premissas normativas invocadas pela fiscalização, constata-se que não há como se enquadrar a situação descrita como infração com as normas utilizadas para embasar a exigência fiscal (operação interna), pois, as operações autuadas são interestaduais e o fundamento legal (arts. 354 e 357 do RICMS-BA) utilizado para o lançamento trata de operações internas.

Significa dizer, noutras palavras, que não houve adequação do pretenso ato infracional às pretensas disposições normativas que justificariam sua reprovação (não houve tipificação objetiva), o que representa violação ao art. 39, V do RPAF e art. 142 do CTN, por ausência de perfeita individualização da matéria tributável, impedindo o perfeito exercício do contraditório e da ampla defesa.

Observe-se que o art. 18, II do RPAF/BA dispõe que são nulos os atos praticados com preterição do direito de defesa. Por seu turno, o art. 18, IV, "a" do mesmo RPAF/BA dispõe que é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, **com segurança**, a infração e o infrator.

A insegurança jurídica se instala a partir do momento que a Impugnante não tem conhecimento do pretenso dispositivo que teria infringido, requisito essencial para a caracterização da infração. Assim, a acusação foi lavrada em desobediência a dispositivo expresso em lei, porque não revela com precisão a fundamentação da pretensão fiscal. E ao mesmo tempo que assim apresenta a

infração ofende o direito de defesa da Impugnante.

Afora isso, outra questão demonstra a nulidade/irregularidade da atuação. É que o auto tem como base os conhecimentos de transportes e não as notas fiscais de venda por parte do substituto, por meio das quais seria possível identificar os produtos comercializados.

Ora, toda a apuração da contribuinte e registrada através de notas fiscais, por qual motivo validar um lançamento quando o documento que se está a exigir primeiro: deveria ser esmiuçado no lançamento inicial, e segundo, não é o definitivo na constituição do débito tributário que se pretende lançar.

Tal erro na autuação nos leva a duas consequências: a primeira dela diz respeito a uma indevida presunção de que a totalidade dos materiais transportados para a Impugnante se consubstancia em produtos para revenda. Desconsidera-se a possibilidade de transporte de insumos, materiais de embalagem e outros mais que compõe a atividade diária da Impugnante, conforme pode ser observado da escrita fiscal da Contribuinte.

O segundo ponto diz respeito à indevida presunção de que todos os produtos transportados – ignorando-se, como apontado acima, que não só produtos para revenda são transportados – se sujeitam à sistemática da substituição tributária pelo método da margem de valor agregado – MVA. Isso porque, o frete só compõe a base de cálculo do ICMS substituição tributária em produtos sujeitos ao MVA. Por exclusão, não pode ser incluído na base de cálculo do ICMS ST de produtos sujeitos a pauta fiscal (preço fixado pela autoridade fiscal). É o que está consignado no art. 61 do RICMS.

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

I - o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído ou adquirente, fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador ou fixado pela autoridade competente;

II - na falta da fixação de preço referida no inciso anterior, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) relativa às operações subsequentes, de acordo com o percentual previsto:”

No caso em apreço, o Fisco, como dito, não indicou as notas fiscais para a verificação dos produtos que estão atreladas aos conhecimentos de transporte mencionados pelo Autuante no Demonstrativo do ICMS Antecipação Tributária sobre Frete FOB, e no curso do processo administrativo promoveu severas alterações no lançamento com base em declarada presunção.

Totalmente impertinente o procedimento da autoridade fiscal, uma vez que ao efetuar o lançamento do imposto, os elementos probatórios da ocorrência do fato gerador devem estar previamente materializados por meio dos documentos idôneos para tanto, com vistas a autorizar e lastrear a constituição do crédito tributário.

Portanto, a conclusão que se impõe é que apesar de ser dever do Denunciante, na sua atividade privativa de lançamento, provar o seu acerto, no caso concreto o Autuante, a despeito do zeloso empenho, deixou de cumprir sua obrigação, pelo que deve ser considerado inválido e nulo de pleno direito a infração 05 do Auto em questão.

Portanto, insubsistente é o lançamento fiscal. Primeiro porque o fato tributado restou prejudicado, pois a autuação foi baseada apenas nos conhecimentos de transporte, ignorando a situação tributária dos produtos contidos nas notas fiscais transportadas. Segundo, consequência do primeiro, não analisando as notas fiscais, tributou o frete de produtos sujeitos a pauta fiscal, como o refrigerante. Terceiro o levantamento fiscal é inconsistente, presumido e feito através de método incompatível com a legislação.

Por mais essa razão, denota-se a total incerteza e iliquidez do procedimento fiscal, a ensejar o reconhecimento de sua nulidade por ausência de base tributável (= violação ao art. 142, do CTN), o que desde já se requer. Mesmo diante da comprovação da improcedência da exigência fiscal,

ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal.

A Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes. Multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora. Consequentemente, requer-se, de logo, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Diante do exposto, a Recorrente requer a admissibilidade e provimento do Recurso Voluntário para reconhecer a decadência parcial do lançamento tributário, bem como reformar a Decisão recorrida, em razão de todos os vícios apontados outrora, para declarar a nulidade/improcedência total da autuação, uma vez que não há imposto a ser recolhido. Subsidiariamente, a nulidade da multa aplicada ou, ao menos, sua redução a um patamar razoável (entre 20% e 30%). Na oportunidade, pugna que todas as publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353, sob pena de nulidade.

Às fls. 1.253/57, a PGE/PROFIS, por intermédio do Dr. José Augusto Martins Pinto Junior, posicionou-se contra o pedido de decadência parcial tendo em vista a ausência do pagamento antecipado a ser homologado, não podendo aplicar-se o disposto no art. 150, § 4º do CTN. Apreciou também o pedido de nulidade dos itens 2 e 5, negando-os por considerar ausência de pressupostos para tal, e no que diz respeito ao método utilizado no item 5 tornou-se imperioso em face da resistência do Recorrente em apresentar os conhecimentos de transportes, efetuando-se a proporcionalidade em face das mercadorias insertas nas notas fiscais de entrada. Que quanto à capitulação legal tratando as operações interestaduais como internas também não merece suporte, pois resta evidente tratar-se de operações deste item tendo o Recorrente demonstrado perfeito entendimento da infração.

Em 08 de Agosto de 2017 a 1ª CJF converteu o processo em diligência com as seguintes recomendações:

1. Intimar o Recorrente mais uma vez a apresentar os demais CTRC vinculados ao transporte de refrigerantes, numa ultima tentativa de se apurar e verdade material com precisão.
2. Não sendo atendido, os autuantes devem explicar detalhadamente a metodologia da proporcionalidade, inclusive se foi mensal ou anual.

As fls. 1.360/61 a autuante explicou que a Auditora responsável por este roteiro de auditoria se aposentou e quando em contato, argumentou que não tinha mais os arquivos, o que dificultou a diligência, contudo a Recorrente foi intimada a apresentar os CTRC mas não apresentou.

Refez o procedimento, com as considerações expostas na diligência e encontrou novo valor conforme fls. 1.400 a 1.403 e CD à fl. 1404.

Tendo tomado conhecimento da diligência, o Recorrente se pronunciou às fls. 1410/11, quando repete que tudo foi extinto por decadência, que houve alteração da base de cálculo do lançamento original, e se trata de um novo lançamento.

Que a autoridade fiscal confessa que foi feita um lançamento por presunção, e que não preenche os requisitos de liquidez e que há cerceamento de defesa. Requer mais uma vez o reconhecimento da decadência e subsidiariamente a nulidade ou improcedência total da autuação.

VOTO

Trata o presente, de Recursos de Ofício e Voluntário decorrentes de auto de infração julgado procedente em parte na primeira instância deste Conselho de Fazenda. O Recurso de Ofício se refere aos itens 1 e 6 (julgados nulos), 3 e 4 (improcedentes), 2 e 5 (procedentes em parte) e o Recurso Voluntário se reporta aos itens 2 e 5, por conta da insatisfação do contribuinte como a procedência parcial.

De início aprecio a preliminar de nulidade e alegação de decadência do lançamento. No que diz respeito à nulidade pretendida notadamente quanto aos itens remanescentes do lançamento após julgamento de primeira instância, faz-se observar que os erros detectados no decorrer do processo foram com muito esforço, corrigidos, inclusive com diligência tanto na primeira como na Segunda Instância deste Conselho Fazenda, quando se efetuou mais uma vez, tentativa de se encontrar a verdade material com precisão, o que não foi possível por responsabilidade exclusiva do Recorrente, que não entregou os CTCR, tendo este Conselho de Fazenda oferecido a mais ampla defesa, e empenho pela busca da verdade material.

O parecer da d. PGE/PROFIS quanto a este aspecto é sucinto e esclarecedor, dado que o lançamento foi esquadrihado em suas descrições e legalidade, e foi oferecida a mais ampla defesa ao Recorrente não havendo razão de ordem objetiva e legal para se acolher a nulidade.

Nesse aspecto, há de se ponderar que o auto consiste de 6 infrações, tendo sido 2 julgadas nulas e 2 improcedentes e as infrações remanescentes estão sendo contestadas no Recurso Voluntário e serão também aqui ponderadas, mas no que concerne as infrações 2 e 5, julgadas procedentes em parte, foram apreciadas durante o julgamento de primeira instância, e efetivamente não há elementos para nulidades, visto haver clareza na descrição e exposição dos fatos, e o método incomum, utilizado no rateio do item 5, se deve ao fato de haver recusa do Recorrente em entregar a documentação pertinente, não podendo o contribuinte querer se beneficiar de sua própria falha em cumprir uma obrigação elementar com o fisco, sem uma justificativa plausível. Assim, denego o pedido de nulidade.

Já quanto à decadência, o parecer da PGE/PROFIS também é contrário, sob a justificativa de que não houve pagamento do ICMS antecipado e não haveria o que ser homologado pelo fisco, não cabendo aplicação do art. 150 do CTN. De fato, se observamos o extrato de pagamento do exercício de 2007 à fl.23, não se constata quaisquer pagamentos relativos à antecipação tributária.

Nos termos do incidente de uniformização acerca da decadência já amplamente aplicada neste Conselho, não se considera o prazo decadencial previsto no art. 150 do CTN, quando não houver pagamento, ou constatada a existência de fraude, simulação ou dolo. No caso em espécie se houvesse pagamento do ICMS antecipado, ainda que em valores inferiores ao devido, haveria sim decadência, mas não havendo pagamentos, o Estado não tinha quaisquer elementos para que se configurasse uma homologação. Não se homologa aquilo que não é oferecido ao fisco para averiguação, tendo havido completa omissão do Recorrente quanto a este quesito. Negado o pedido de decadência.

Passo ao exame do Recurso de Ofício.

Na primeira infração, pontuada como utilização indevida de crédito fiscal, por conta de estorno indevido de débito em devolução de material de uso e consumo. Na informação fiscal as autuante já reconhecem em parte a improcedência do lançamento, contudo no que diz respeito aos brindes (que sequer consta da descrição do item), pedem a alteração para o código do SEAI de forma a se obter uma identidade entre o que está exposto nos autos.

Tal situação não é possível, visto o princípio da imutabilidade do lançamento, e a própria eventual inscrição em dívida ativa, que pressupõe a correta descrição da infração. Só em casos excepcionais, pode se alterar o lançamento. No caso, implica em infração diversa, com alteração do fulcro do lançamento, que deve ser tratada em lançamento à parte, observada a decadência. Infração 1 NULA. Mantida a Decisão recorrida.

Na infração 2, crédito de mercadoria sob regime de ST, houve redução do lançamento, tanto por reconhecimento da autuante na informação fiscal (exclusão de item que comprovadamente tem tributação normal), concordando que parte realmente não era devido, quanto pela diligência efetuada a pedido da Junta de Julgamento que constatou que devoluções comprovadas não foram excluídas. Pelo exame das provas, entendo que não cabe reparo à decisão recorrida. Infração 2 procedente em parte.

A infração 3 decorre de recolhimento a menos por erro na apuração do imposto, no que as

autuantes reconhecem erro material do procedimento, vez que comprovadamente o erro estava no arquivo SINTEGRA e não no documento físico, razão porque o lançamento do item 3 é mesmo IMPROCEDENTE.

A infração 4 diz respeito à DIFAL nas aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo. Tendo sido reconhecido erro pelas autuantes quanto à mesma cobrança em outro auto de infração, e reduzido o valor, em diligência efetuada, foi feita exclusão de brindes que não se enquadram no pagamento da DIFAL, conforme art. 564 a 567 do RICMS então vigente; a infração resultou IMPROCEDENTE após as devidas exclusões. Mantida a decisão recorrida.

A infração 5 também foi reduzida do valor original. Tendo sido cobrada a parcela de substituição tributária relativa ao valor do frete nas aquisições de bebidas fora do estado, e não havendo esclarecimentos sobre os fretes que transportaram refrigerantes, que submetidos à pauta fiscal, foram excluídos do lançamento, por meio de um rateio proporcional relativa às movimentações de cervejas, mas tendo sido apresentados alguns CTRC exclusivos de transporte de refrigerantes, as autuantes prontamente excluíram o CTRC no que resultou alteração do lançamento.

Contudo, uma vez que não ficou suficientemente esclarecido a metodologia da proporcionalidade aplicada, foi efetuada diligência em que, além do pedido para intimar novamente o Recorrente para apresentar os CTRC, foi pedido que fosse demonstrado minuciosamente o cálculo da proporcionalidade mensalmente, entre aquisições de cervejas e refrigerantes, o que foi feito às fls. 1.341 e subsequentes, e não tendo sido o cálculo contestado quanto a erros materiais pelo Recorrente, o demonstrativo apresentado supera o que foi julgado em primeira instância (total de R\$ 2.116.261,94, mas reformado para R\$2.124.834,84, durante o exame do Recurso de Ofício, conforme demonstrativo sintético abaixo.

EXERCICIO 2007 – R\$ 432.860,98
EXERCICIO 2008 – 268.260,57
EXERCICIO 2009 – R\$522.145,20
EXERCICIO 2010 – 901.568,09
TOTAL – R\$2.124.834,84.

Assim, dou provimento ao Recurso de Ofício quanto ao item 5, alterando o valor recorrido de R\$2.116.261,94 para R\$2.124.834,84.

A infração 6 decorre da ausência de registros de documentos fiscais de entradas, cobrando-se o ICMS por presunção de omissão de saídas. No caso, os autuantes pretendiam lançar multa formal pela falta de registro de entradas.

Neste caso há claro erro formal, visto que os documentos probatórios quanto à falta de registros foram apresentados no auto e não foram elididos pelo Recorrente. Assim, trata-se de erro instrumental, passível de refazimento sem sequer nova intimação para fiscalização. Assim, entendo passível de renovação do lançamento de forma correta a partir da declaração da nulidade com trânsito em julgado na esfera administrativa. Infração 6 NULA.

Face ao exposto, dou Provimento Parcial ao Recurso de Ofício, e passo ao Recurso Voluntário.

O item 2 decorre da utilização indevida de crédito fiscal em aquisições sujeitas à substituição tributária. Alega o recorrente que a fiscalização não observou atentamente as notas fiscais e assim entendeu que os produtos listados estão sujeitos à substituição tributária e, por essa razão, a Impugnante não teria direito ao crédito e cita o exemplo do gás carbônico e que portanto, não há dúvida de que o crédito é legítimo.

Ressalta que para os demais produtos (Skol, Brahma, etc.), apesar de sujeitos a substituição tributária (entrada), foram tributados na saída, legalizando, portanto, o crédito tomado pela Impugnante, sem qualquer prejuízo fiscal.

Postos os argumentos, decido. Quanto ao gás carbônico, a autuante, na informação fiscal às fls. 1011, diz que não procede a alegação do Recorrente pois foram retirados conforme novo demonstrativo de fls. 743/818 e que voltou a juntar às fls. 972/1006. De fato, consultando os demonstrativos novos apresentados, não consta o gás carbônico assim como o item lipton, que

constava do relatório inicial.

O próprio recorrente em sua manifestação às fls. 1087 diz que “*após a exclusão dos valores das mercadorias lipton e gás carbônico, o fisco insiste em manter a infração quanto a chopp, refrigerantes e cervejas*”. Incompreensível a razão pela qual o Recorrente insiste em trazer tal argumento em grau de Recurso Voluntário, quando a situação já foi reconhecidamente em manifestação anterior, vez que foi corrigida.

Quanto às saídas de skol e brahma que alegadamente foram tributadas, a autuante diz à fl. 1.104, que não procede, pois foi verificado e não se constatou tal situação. Em sua manifestação acerca desta informação fiscal, fls. 1.111, o Recorrente não apresentou quaisquer provas do quanto alegado, dizendo que o teor da informação fiscal já havia sido combatido.

As notas fiscais do doc. 6, apresentados na defesa com saídas tributadas, tem CFOP 5402 - venda de produção própria do estabelecimento - comprova que não há vínculo com as mercadorias cujo crédito foi glosado pelas entradas pois neste caso, a revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, possui CFOP distinto. Mantida a decisão recorrida. Infração 2 procedente em parte.

Na infração 5, que decorre de operação interestadual de mercadorias adquiridas de outros Estados (Sergipe, Paraíba, Pernambuco e São Paulo) o Recorrente alega que não há como se enquadrar a situação descrita como infração com as normas utilizadas para embasar a exigência fiscal (operação interna), pois, as operações autuadas são interestaduais e o fundamento legal (arts. 354 e 357 do RICMS-BA) utilizado para o lançamento trata de operações internas; que não houve adequação do pretenso ato infracional às pretensas disposições normativas.

Que afora isso, outra questão demonstra a nulidade/irregularidade da atuação. é que o auto tem como base os conhecimentos de transportes e não as notas fiscais de venda por parte do substituto, por meio das quais seria possível identificar os produtos comercializados.

Que tal erro na autuação nos leva a duas consequências: a primeira dela diz respeito a uma indevida presunção de que a totalidade dos materiais transportados para a Impugnante se consubstancia em produtos para revenda. Desconsidera-se a possibilidade de transporte de insumos, materiais de embalagem e outros mais que compõe a atividade diária da Impugnante, conforme pode ser observado da escrita fiscal da Contribuinte.

O segundo ponto diz respeito à alegada “indevida presunção” de que todos os produtos transportados – ignorando-se, como apontado acima, que não só produtos para revenda são transportados – se sujeitam à sistemática da substituição tributário pelo método da margem de valor agregado – MVA. Isso porque, o frete só compõe a base de cálculo do ICMS substituição tributária em produtos sujeitos ao MVA. Por exclusão, não pode ser incluído na base de cálculo do ICMS ST de produtos sujeitos a pauta fiscal (preço fixado pela autoridade fiscal). É o que está consignado no art. 61 do RICMS.

Portanto, alega ser insubsistente o lançamento fiscal. Primeiro porque o fato tributado restou prejudicado, pois a autuação foi baseada apenas nos conhecimentos de transporte, ignorando a situação tributária dos produtos contidos nas notas fiscais transportadas. Segundo, consequência do primeiro, não analisando as notas fiscais, tributou o frete de produtos sujeitos a pauta fiscal, como o refrigerante. Terceiro o levantamento fiscal é inconsistente, presumido e feito através de método incompatível com a legislação.

Quanto aos artigos do ICMS, estamos aqui a tratar de substituição tributária interna, e mesmo que houvesse erro na tipificação, a descrição da infração sendo coerente, não dá margem à nulidade, conforme regra estabelecida no RPAF.

Conforme se verifica a partir da fl. 303, há imensa relação de conhecimentos de transportes - CFOP 2353, relativos a aquisições de mercadorias, que em tese podem estar subsidiando operações submetidas à substituição tributária com outras de tributação normal ou ainda submetidas à pauta fiscal.

O Recorrente em sua impugnação inicial admite que em sua maioria os referidos produtos são

refrigerantes e cervejas e que o ICMS ST é calculado pela pauta fiscal no caso dos refrigerantes. Importa ressaltar que não há comprovação de qualquer recolhimento da antecipação tributária a que se refere o Recorrente, ou seja, é fato incontroverso que há mesmo ICMS devido, pois houve aquisições de cerveja que embora na substituição tributária se submeta à regra da MVA.

Quando da emissão da nota fiscal na origem não se sabe o valor do frete e esta deixa de compor a base de cálculo. No que diz respeito à pauta fiscal, que não inclui o valor do frete, os autuantes excluíram de forma proporcional, restando apenas o produto cerveja, submetido a MVA. Cujo frete compõe a base de cálculo, o que contrapõe o argumento do Recorrente de que os autuantes consideraram todos os fretes como sendo de mercadorias submetidas à ST, desconsiderando os casos de pauta fiscal e de tributação normal.

Foram efetuados reparos no lançamento, quando a empresa na defesa, apresentou comprovante de frete que envolvia apenas refrigerantes, tendo sido solicitada a apresentação dos demais conhecimentos de frete de refrigerantes.

À fl. 819 há comunicação da autuante com preposto da Recorrente quando diz – “até hoje não recebemos documento algum”, isto porque, nas comunicações anteriores se solicitava a apresentação de demais conhecimentos de transporte vinculados apenas aos refrigerantes.

Às fls. 1259/60 este Conselho de Fazenda, no intuito de apurar a estrita verdade material converteu o processo em diligência para que fosse tentada mais uma vez a apresentação dos CTRE de refrigerantes para que fossem excluídos do lançamento, no que resultou inútil por falta de colaboração do Recorrente que se negou a apresentar os documentos embora tenha sido concedida a extensão do prazo para apresentação. Às fls. 1341 e subsequentes a autuante apresentou a proporcionalidade mensal entre refrigerantes e demais produtos, e sendo feito o demonstrativo, apresentou novos valores.

Na sua manifestação, o Recorrente não apresentou erros quanto à proporcionalidade, apenas refutando a metodologia, e arguindo que não há base legal para o lançamento. O art. 354 do RICMS, em que se baseou o lançamento, o art. 354, diz que se refere às operações internas, e a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, unicamente quando a retenção do imposto for feita sem a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes a frete e seguro.

Isto não desobriga o sujeito passivo, porquanto, uma vez recebida a mercadoria substituída para venda neste estado, estamos a tratar então, não mais de substituição tributária interestadual, vez que o recebimento de mercadorias neste Estado, quando originadas em outro, mas cuja revenda seja aqui efetuada, estamos a tratar de substituição já interna.

É o caso, por exemplo, de medicamentos, quando oriundos de estado signatário do Convenio ICMS 76/94, e efetuada pelo remetente, se trata de substituição interestadual, mas quando oriunda de estado não signatário, e efetuada pelo destinatário, jamais se fala em ST interestadual, mas substituição tributária interna. No caso em apreço, uma vez recebida a mercadoria, não tendo o emitente conhecimento do valor do frete, o destinatário chama para si, a responsabilidade de pagar a diferença não incluída na base de cálculo, da parcela do frete.

É responsabilidade de o contribuinte guardar todos os documentos fiscais e apresentar ao fisco. No caso, houve recusa sistemática na apresentação, exceto de poucos documentos, com claro intento de provar que efetivamente havia mercadorias que não se enquadravam no fato gerador, de forma a se jogar sombras de incerteza no valor do imposto lançado. Assim, o método utilizado pelos autuantes, de efetuar proporcionalidade entre cervejas e refrigerantes, foi encontrado a verdade material possível, pois é fato incontroverso, que o Recorrente não pagou nenhum valor do imposto devido quanto à complementação da parcela do frete.

A verdade material em sua plenitude só não foi obtida por conta exclusiva do Recorrente que em diversas oportunidades não atendeu à intimação do fisco para apresentar documentos que eliminassem totalmente a necessidade de um rateio de proporcionalidade.

A ninguém é dado o direito de invocar em seu proveito nulidade a que deu causa, situação não

permitida em nosso ordenamento jurídico diante do princípio NEMO AUDITOR PROPRIAM TURPITUDINEM ALLEGANS, segundo o qual a parte não pode se beneficiar de sua própria torpeza, conforme extrato de ementa abaixo, em julgamento do Superior Tribunal de Justiça:

RHC 66863 SP 2015/0325499-6

RECURSO ORDINARIO EM HABEAS CORPUS EM CORRUPÇÃO DE MENOR. ANULAÇÃO. TERMO DE APELO OU RENÚNCIA NÃO ASSINADO PELO RÉU. RÉU E ADVOGADOS DEVIDAMENTE INTIMADOS. PRINCÍPIO NEMO AUDITOR PROPRIAM TURPITUDINEM ALLEGANS. RECURSO NÃO PROVIDO.

Assim, rejeito os argumentos do Recurso Voluntário, porém acato os valores finais informados na última diligência, às fls. 1.355/58, solicitada em segunda instância neste Conselho de Fazenda:

EXERCÍCIO 2007 – R\$ 432.860,98
EXERCÍCIO 2008 – 268.260,57
EXERCÍCIO 2009 – R\$522.145,20
EXERCÍCIO 2010 – 901.568,09
TOTAL – R\$2.124.834,84

Assim, não acato as razões do Recurso Voluntário.

Quanto aos argumentos relativos à multa aplicada, de que a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes e que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora, o pedido para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%), este Conselho de Fazenda não tem competência para apreciar eventuais inconstitucionalidades, e as multas aplicadas estão previstas na Lei nº 7.014/96.

Se o Recorrente se dispuser a apresentar a documentação requerida em diligência, e que motivou o rateio da proporcionalidade de refrigerantes e cervejas, poderá ainda apresentar tais provas à Procuradoria Fiscal, que no exercício do controle de legalidade, poderá representar a este Conselho para novo julgamento.

Face ao exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso de Ofício interposto e NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado. Assim, o montante do Auto de Infração é o seguinte:

INF	RESULTADO	VLR. LANÇADO	VLR. JULG.-JJF	VLR. JULG.-CJF	MULTA
01	NULA/N. PROVIDO	57.780,53	0,00	0,00	60%
02	PROC. PARCIAL/N. PROVIDOS	465.734,61	380.732,39	380.732,39	60%
03	IMPROCEDENTE/N. PROVIDO	628,32	0,00	0,00	60%
04	IMPROCEDENTE/N. PROVIDO	116.004,77	0,00	0,00	60%
05	PROC. PARCIAL/P. P.-N. PROV.	2.767.786,96	2.116.261,94	2.124.834,84	60%
06	NULA/N. PROVIDO	11.501,48	0,00	0,00	60%
Total		3.419.436,67	2.496.994,33	2.505.567,23	

VOTO DIVERGENTE (Recursos de Ofício e Voluntário – Infração 5)

Primeiramente quero manifestar meu respeito ao voto do Ilustre Relator, frisando que dele divirjo apenas quanto a considerar, o rateio proporcional relativa às movimentações de cervejas e refrigerantes.

Normalmente os fretes são cobrados pela cubagem da carga a ser transportada, e o valor só influencia no valor do seguro do frete.

Inicialmente as Autuantes afirmava que só tinha uma NF de refrigerantes, e posteriormente, concordou que existiam outras NFs de refrigerantes.

Ao calcular pelo valor da cerveja que o seu valor unitário é muitas vezes superior ao do refrigerante, apurou-se uma proporcionalidade irreal.

Uma caixa de cerveja é um pouco maior que a caixa de refrigerantes.

O correto seria apurar quantas foram as quantidades de caixas de cervejas e de refrigerantes para

se chegar na proporcionalidade, e aí sim, aplicar pelo valor do frete cobrado.

Assim, não dou provimento ao Recurso de Ofício quanto a infração 5, mantendo o valor recorrido de R\$2.116.261,94.

E pelos motivos já expostos, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e julgo improcedente a infração 5.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à infração 5, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207155.0024/12-3, lavrado contra **FRATELLI VITA BEBIDAS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.505.567,23**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “d” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Recursos de Ofício e Voluntário

VOTO VENCEDOR (Infração 5) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Infração 5) – Conselheiros: Paulo Shinyashiki Filho, Carlos Henrique Jorge Gantois e José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de janeiro de 2020.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

PAULO SHINYASHIKI FILHO - VOTO DIVERGENTE
(Infração 5)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS