

**A. I. Nº** - 206891.0012/08-3  
**AUTUADO** - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV  
**AUTUANTE** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 02.10.08

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0288-04/08

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não acatadas as preliminares de decadência e de nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 18/04/08, para exigir o ICMS no valor de R\$ 45.374,63, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

O autuado apresentou impugnação (fls. 219 a 234), contestando a autuação, pelas razões de fatos e de direito a seguir aduzidos, no sentido de que parte dos fatos geradores encontra-se já alcançados pela decadência prevista no art. 150, IV, CTN; que a base de cálculo adotada do ICMS na transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte foi prescrita pela Decisão CAT 05/2005, editada pelo Estado de São Paulo, local da origem das mercadorias, e de forma subsidiária, a redução da alíquota aplicada, tendo em vista erro material do auto de infração.

Inicialmente afirma que parte significativa dos fatos geradores que embasam o presente Auto de Infração, janeiro de 2003 até abril de 2003, foi alcançada pelo instituto da decadência prevista no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), que transcreveu à fl. 224, tendo em vista que já se passaram mais de cinco anos em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a abril/02.

Transcreve parte de texto de autoria do professor Ruy Barbosa Nogueira para reforçar o seu posicionamento de que na modalidade de auto-lançamento o contribuinte apura a base de cálculo, aplica a alíquota e faz o recolhimento do débito tributário sem prévio exame do órgão da Administração Pública, sujeitando-se ao lançamento por homologação, cujo prazo de decadência é de cinco anos nos termos do art. 150, § 4º do CTN, não podendo ser alegado a aplicação do art. 173, I, RICMS/BA.

Entende que, do exposto, o crédito apontado pela fiscalização de janeiro a abril de 2003, está definitivamente extinto, uma vez que a impugnante somente veio a ser notificada do auto ora combatido em 06.05.2008.

Cita parte de texto de autoria do professor Bernardo Ribeiro de Moraes (fl. 224), decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda contida nos Acórdãos 101-92.504, - DOU 26/05/99; 103-12.195, de 17/12/92 e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) contida no

REsp 101.407/SP, proferida em 07/04/2000, ficando decidido pela decadência do crédito tributário com aplicação do disposto no art. 150, § 4º do CTN, considerando que no caso o contribuinte antecipou o montante do tributo, a seu juízo, devido. A Fazenda Pública tinha cinco anos, a partir do fato gerador do imposto para homologar esse pagamento, expressa ou tacitamente (150, § 4º). Decorrido esse prazo, decaiu o direito de constituir o crédito tributário correspondente às diferenças, a seu ver, exigíveis.

Diz que no presente auto de infração, tal qual ocorrido no caso que ensejou a prolação do acórdão acima citado, a impugnante procedeu ao efetivo recolhimento do que entendia ser devido a título de ICMS. Requer que os créditos compreendidos entre janeiro a abril de 2003 sejam declarados não exigíveis, em vista da ocorrência da decadência.

No mérito, transcreve a infração (fl. 228) e diz que o entendimento da fiscalização é equivocado, haja vista que a Lei Complementar 87/96 (LC) prevê no art. 13, §4º, II que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Afirma que a falta de clareza e taxatividade do texto da Lei Complementar conduzem à conclusão de que seu conteúdo necessita de interpretação, uma vez que ao prescrever que a base de cálculo do ICMS nas transferências seria o custo da mercadoria produzida, o dispositivo apenas elencou exemplificativamente alguns elementos que poderiam compor esse custo.

Argumenta que do ponto de vista da Ciência Contábil, os elementos indicados no art. 13, §4º, II da LC 87/96 são apenas alguns dos elementos que compõem o custo de produção, de modo que precisa ser interpretado em consonância com seu fundamento contábil. Diz que para elucidar o alcance da regra mencionada o fisco paulista fez publicar a Decisão Normativa CAT 05/2005, determinando que a base de cálculo na operação em comento deve corresponder ao custo contábil de produção apurado pelo contribuinte, posto que a Lei Complementar 87/96, nesse quesito, é meramente exemplificativa, não exaurindo o conteúdo da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Salienta que nos termos do art. 99, CTN, tal decisão regulamentar tem objetivo de explicar a norma contida na lei e os procedimentos a serem realizados pelos contribuintes e isto coube a Secretaria da Fazenda do Estado de Paulo. A despeito da existência de metodologia desenvolvida pela contabilidade de custo para a apuração do custo industrial, não é possível extrair uma fórmula na qual se encaixe o universo dos contribuintes, em vista as peculiaridades de cada atividade econômica, não podendo simplesmente somar os custos de matéria-prima, secundária, mão-de-obra e acondicionamento como pretende a autoridade fiscal.

Reproduz texto de autoria de Eliseu Martins, em que o ilustre professor observa a dificuldade na definição do custo industrial a que se refere a LC 87/96 e da perfeita distinção dos elementos que compõem o custo de produção, mas que pode ser sintetizado que “são todos aqueles necessários para que o produto esteja pronto para a venda”. Cita trecho de um parecer da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, indicando que o artigo 13, §4º, II, LC 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, indicando que cabe ao próprio contribuinte apurar o custo da mercadoria produzida, em conformidade com os princípios e a metodologia da contabilidade de custos para definir a base de cálculo em tais transferências, cabendo ao fisco verificar a sua correção.

Alega que não poderia ser exigida da impugnante conduta diversa da adotada. Complementa que se tivesse destacado o ICMS com base na orientação contida na Decisão CAT no estabelecimento remetente e creditasse no estabelecimento destinatário valor a menos com base nos elementos indicados de forma incompleta na LC 87/96, implicaria em perdas financeiras, além de contrariar o

princípio da não-cumulatividade (art. 155, §2º, I da CF 88) que prevê a compensação no que for devido do montante do imposto cobrado nas operações anteriores.

Aduz que de acordo com a autoridade fiscal nesse Estado, sua conduta infringiu os dispositivos dos artigos 93, §5º, II; 97, VIII e 124, RICMS BA (transcrevendo-os à fl. 231), contudo, tais normas estariam inovando, ao contrário da DN CAT 05/2005, que apenas elucida obscuridade. Diz ainda que é a Lei Complementar, a teor do art. 146, III “a”, CF /88, que define fato gerador dos tributos e que a LC 87/96 não contempla diferencial de alíquota, não podendo assim o legislador estadual exigir o referido diferencial.

Ressalta que ainda que não se acate a argumentação exposta, deve ser retificada a infração em função da existência de erro material, visto que no momento da aplicação da alíquota para cálculo do imposto exigido, deveria ser aplicada alíquota de 7% prevista para as operações interestaduais e não de 17% como foi aplicado na autuação, que entende resultar em “valor muito maior do que aquele que tomou de crédito!”.

Conclui dizendo que face aos argumentos apresentados: operou-se a decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a maio/03; adotou a base de cálculo na forma prevista na DN CAT 05/2005 como única conduta possível, no ICMS destacado sobre os produtos transferidos de São Paulo para sua filial na Bahia, devendo ser anulada a exigência nos meses maio a dezembro 03 e no período anterior, caso não acolhida a decadência; por fim, que foi aplicada alíquota de 17%, ao invés de 7% ou 12% prevista para operações interestaduais.

Requer a improcedência da autuação, protesta por todos os tipos de provas admitidas em direito, em especial a juntada de documentos.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 259/290), repetem, inicialmente os termos da autuação, descrevendo os fatos e fundamentos jurídicos que a sustentaram, ressaltando que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao PAF.

Com relação à decadência, afirmam que, apesar de ainda não existir uma uniformização nas decisões dos tribunais superiores, está pacificado na jurisprudência administrativa que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I do CTN.

Citam e transcrevem os arts. 107-A e 107-B do COTEB (Código Tributário do Estado da Bahia), Lei nº 3.956/81, para assegurar a não prevalência da tese da decadência mensal (janeiro/abril de 2003) defendida pela impugnante.

Com relação à preliminar de que houve erro na aplicação da alíquota, rebatem dizendo que não tem o menor sentido, pois foi utilizado como parâmetro para o estorno o crédito do ICMS que foi tomado e registrado no livro de Apuração do imposto, utilizando a alíquota da unidade de origem – SERGIPE - (12%) ou de São Paulo (7%), conforme demonstrativos às fls. 11 a 122, onde consta no rodapé o esclarecimento de que foi incluído o valor do ICMS, á alíquota de origem, a exemplo do demonstrado à fl. 10.

Como exemplo, citam o registrado no auto de infração para o mês de fevereiro (fl. 05) – R\$ 3.031,26, que é o mesmo valor no demonstrativo de fl. 07 – R\$ 3.031,26. Ressaltam que a alíquota apontada no demonstrativo à fl. 07, trata de um ajuste ao programa interno da SEFAZ para fazer o cálculo do imposto, pois não prevê outra alíquota senão a de 17%.

No mérito, relativamente à alegação defensiva de que seguiu a orientação contida na DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo, ressaltam que a Decisão Normativa CAT é um ato normativo que se enquadra como norma complementar (art. 100 do CTN), não podendo inovar o que está na lei ou no regulamento. Afirmam a existência de impropriedades na DN CAT 05/2005, a iniciar por sua natureza jurídica de ato administrativo normativo, que se enquadra no rol das normas tributárias complementares, sendo estas, regras de conduta, subordinadas, expedidas pelo poder executivo e motivada pelo interesse de possibilitar o fiel cumprimento das leis.

Transcrevem parte do texto do professor Alexandre Freitas, publicação contida em endereço eletrônico (Jusnavigandi – [www.jus.com.br](http://www.jus.com.br)), no qual relata divergências entre a DN CAT 05/2005 e a LC 87/96, ressaltando a diferença entre a base de cálculo prescrita pelos dois instrumentos. Na decisão normativa “oficializa-se o entendimento fiscal de que o disposto na lei complementar é meramente exemplificativo, admitindo-se a adição, para fins de composição da base de cálculos, de outros elementos além daqueles enumerados de forma expressa na LC”.

Trazem a citação do professor acerca do julgamento do Recurso Extraordinário nº 419.619/DF, no STF, que acatou a tese da hierarquia das leis, entendendo como imperativa a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar tributária, “observado o âmbito material reservado pela constituição às leis complementares”.

Entendimento avalizado pelo STJ ao arrematar “pudesse a legislação infraconstitucional atropelar as normas estruturantes introduzidas por lei complementar – ignorando-as ou interpretando-as de tal modo a alterar substancialmente seu conteúdo, teríamos o completo esvaziamento do comando constitucional com a flexibilização das rígidas diretrizes fixadas pela Lei Maior para o sistema tributário”.

“A base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias deve se constituir dos elementos dispostos “*numerus clausus*” no artigo 13, § 4º, II, da LC no 87/96, sendo manifestamente ilegal e ofensiva à CF/88 a interpretação com força vinculante criada pela DN CAT nº 05/2005.”

No mérito, relativamente à alegação defensiva de que seguiu a orientação contida na DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo, ressaltam que a Decisão Normativa CAT é um ato normativo que se enquadra como norma complementar (art. 100 do CTN), não podendo inovar o que está na lei ou no regulamento. Afirmam a existência de impropriedades na DN CAT 05/2005, a iniciar por sua natureza jurídica de ato administrativo normativo, que se enquadra no rol das normas tributárias complementares, sendo estas, regras de conduta, subordinadas, expedidas pelo poder executivo e motivada pelo interesse de possibilitar o fiel cumprimento das leis.

Esclarecem sobre o papel da Lei Complementar, utilizando-se ainda do texto do professor Alexandre Freitas, afirmando que, no Brasil, em tema de tributação, o constituinte optou pelo fortalecimento de prerrogativas do poder central e isto já explica a força da lei geral. A competência legislativa em torno do ICMS é Estadual, mas a legislação tributária do Estado deve absoluta obediência às regras veiculadas em lei complementar. Nesta situação alegam que a LC 87/96 determina com precisão os elementos constitutivos para formar a base de cálculo nas operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação. Ressaltam que a LC estabelece regras em consonância com o que está prescrito expressamente na Constituição Federal art. 155, §2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”, ato contínuo, e art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Ressaltam que encontraram na Legislação Federal, normas semelhantes à adotada pela LC 87/96 (eleição do custo de produção – não custo total – para determinar aspectos de tributação), conforme transcrito à fl. 137, a exemplo da Portaria 607/2007 e Decreto 6008/2006, referentes ao ICMS/SUFRAMA e tributação do IPI.

No que tange a interpretação de normas de Direito Tributário, transcrevem parte de textos de autoria de diversos doutrinadores, a exemplo de Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro (fl. 272) para tentar demonstrar que na interpretação das normas, deve se definir o conteúdo e o alcance sem qualquer expansão ou ampliação, que não venha ser feita de modo expresse, com a modificação das normas, preservando a rigidez do limite de competência tributária.

Transcrevem à fl. 273, normas de contabilidade, com ênfase em custos, de diversos professores, a exemplo de Paulo H. Teixeira, George e Rodrigo Leone e Eliseu Martins, definindo os conceitos

básicos de custo industrial: materiais (matéria-prima, material secundário e de embalagem), mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, custo de produção, etc.

Descrevem os elementos de custos formadores da base de cálculo prevista no artigo art. 13, § 4º, II da LC 87/96, matéria-prima, matéria secundário, mão-de-obra e acondicionamento, observando que o item energia (elétrica, combustíveis) não está enquadrado em nenhum desses 4 elementos listados, inclusive em acorde com a Súmula 12 do Segundo Conselho de Contribuintes, publicado no DOU de 26/09/2007, nos seguintes termos “não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei 9.363/96, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário’.

Citam as consultas 090/2000 e 056/2002 formuladas à Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, cuja resposta após discorrer sobre a hierarquia das normas do ICMS, reconhece a supremacia da LC 87/96, concluindo que a enumeração dos itens que compõem o custo da mercadoria produzida é taxativa, ou seja, a soma do “custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” e que não cabe a legislação estadual interpretar de outra forma.

Transcrevem também, a decisão contida no AgR 590329-MG, no RE 361829-RJ, nos quais foi manifestado o entendimento de que a lista de serviços anexa à LC 56/87 é taxativa e não há incidência de ISS sobre serviços excluídos da mesma, além de outras decisões correlatas.

Citam ainda e transcrevem Decisões do Conselho de Contribuintes do Estado da Bahia – CONSEF, através dos Acórdãos CJF 0210-11/04, CJF 0340-11/06, definindo que a base de cálculo a ser adotada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa compreenderá o custo da produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário mão-de-obra e acondicionamento. Posição similar adotada pelo TJ RS, processo nº 70002778157 (junho 2007); STJ Resp. 707.635-RS (novembro 2005); STF Recurso Extraordinário 79452 / RS (de maio 1977).

Por fim, afirmam que tendo demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF, solicitam que julguem pela procedência total do Auto de Infração.

## **VOTO**

Cuida o presente Auto de Infração da exigência de ICMS por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.

Antes, cabe tecer comentário acerca da preliminar da decadência invocada pelo sujeito passivo:

Decadência é instituto aplicado ao sistema tributário como forma extintiva de direito subjetivo da Fazenda Pública, constante numa relação jurídico tributária. Nasce em razão da omissão do sujeito ativo em proceder ao lançamento tributário. O prazo de decadência existe para que o sujeito ativo constitua o crédito tributário, não sendo atingido pela perda do direito de lançar. Os dois comandos vinculados normalmente à temática geral da decadência tributária foram trazidos pelo sujeito passivo, o do art. 173, I e o outro do art. 150, § 4º, ambos do CTN (Código Tributário Nacional), que o invoca a seu favor.

A rigor, o dispositivo que trata de decadência se expressa no art. 173, I CTN e prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, por sua vez, trata do lançamento por homologação. Seu parágrafo 4º estabelece o prazo para a prática desse ato, que é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Advertindo para a circunstância de que, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado considera-se definitivo o lançamento.

Nos lançamentos por homologação, em que haja antecipação de pagamento do tributo, aplica-se

o exposto no art. 150, § 4º e o prazo para a decadência será de cinco anos a contar do fato gerador, exceto quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto (de ofício), previsto no art. 149, V, CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).

Noutras palavras, não há que se falar em homologação tácita ou expressa, no período de janeiro/abril de 2003, conforme defendido pelo autuado, tendo em vista que o que se homologa é a apuração feita pelo sujeito passivo com base na qual foi antecipado o respectivo pagamento e, no caso concreto, não houve antecipação, não havendo assim que homologar, dando azo ao lançamento de ofício, como se verificou.

Portanto, descabida a arguição de decadência por parte do autuado, uma vez que a decadência ocorrerá cinco anos contados do primeiro dia seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do artigo 173, I, CTN, no caso, em 01.01.2008.

Por sua vez o art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

*Art. 107-B*

*§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia também fixa prazo para homologação do lançamento do crédito tributário, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, além dos argumentos anteriormente discutidos. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2003, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/03 a 31/12/03 e só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/09.

Rejeito assim a preliminar de decadência suscitada. Superada tal questão analisaremos o mérito.

No mérito, o Auto de Infração acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar.

Saliento que na defesa apresentada o contribuinte não questionou os valores e quantidades levantados pela fiscalização, que culminou na base de cálculo apontada na infração. A discussão em lide trata da não ocorrência dos fatos geradores e da legalidade em relação ao direito de utilização do crédito fiscal pago no Estado de origem e também, de erro na aplicação da alíquota.

Alega o autuado que a redação do art. 13, § 4º, II da LC 87/96 é exemplo clássico de texto para o desenvolvimento de interpretação de uma regra jurídica. A falta de clareza e de taxatividade da norma deu margem para ambigüidades e interpretações conflitantes, em relação às operações de transferências interestaduais. Assim, com a pretensão de delimitar o alcance do dispositivo em questão, o fisco paulista fez publicar a Decisão Normativa CAT nº 05/2005, determinando que a base de cálculo nas indigitadas operações deveria corresponder ao custo contábil de produção apurado pelo contribuinte, posto que a Lei Complementar nº 87/96, neste quesito, seria meramente exemplificativa, não exaurindo o conteúdo da base de cálculo nas transferências interestaduais, de que devem ser acrescidas outras rubricas de elementos de custo de produção.

Esclareceu que seguiu a orientação da mencionada DN.

Os autuantes contestaram os argumentos defensivos afirmando que em obediência a hierarquia legal das leis, a CF 88 determina que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”), e que nas operações de transferências interestaduais de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo deve se restringir ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Esclareceram, que expurgaram da base de cálculo das operações de transferências interestaduais gastos com depreciação e custos fixos (manutenção, aluguéis, etc.), porque não se confundem com matéria-prima, nem material secundário, nem mão-de-obra ou acondicionamento.

Indicaram na informação fiscal, diversas decisões proferidas por Tribunais Administrativos (Conselhos) e de Tribunais Superiores (STJ), inclusive proferidas por este CONSEF, para reforçar o seu posicionamento na base de que nas operações em comento, a base de cálculo deve ficar adstrita à prevista literalmente na LC 87/96.

Da análise dos elementos contidos no processo, verifico que os autuantes:

- 1) Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA (anexos 01 e 02), fls. 09/122, cuja cópia foi fornecida ao autuado, conforme recibo juntado aos autos (fls. 10 e 122).
- 2) Foram identificadas cópias de notas emitidas pelo estabelecimento industrial localizado nos Estados de SERGIPE, PERNAMBUCO, SÃO PAULO e PARAIBA, de mercadorias transferidas para o estabelecimento do titular localizado no Estado da Bahia (fls. 128/148);
- 3) Acostaram às fls. 126 e 127; 205 a 214, intimações para que o autuado fizesse a entrega do custo de produção das unidades industriais; A não entrega desses elementos autorizou a realização do arbitramento da base de cálculo, nos termos da legislação vertente.
- 4) Cópia da declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ano calendário 2003, de onde se extraiu os custos industriais excluídos em ajustes para apuração da base de cálculo arbitrada.

Conforme já mencionado, a impugnante não questionou os valores apontados como devidos que foram apurados pela fiscalização, tendo questionado apenas a estrutura da composição dos custos das mercadorias produzidas que serviram de base de cálculo para a presente autuação, entendendo o sujeito passivo que está em desacordo com a legislação do ICMS.

O ponto central da lide é que a empresa efetuou transferências de estabelecimentos localizados no Estado de São Paulo para estabelecimento localizado no Estado da Bahia, utilizando como base de cálculo o custo de produção e a fiscalização entende que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, II da LC 87/96).

Com relação ao argumento defensivo de que nas transferências interestaduais seguiu a orientação contida na DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo não pode ser acatada, em primeiro lugar por se tratar de norma complementar, prevista no art. 100 do CTN e que permite, exclusivamente dentro do espaço de suas atribuições, às autoridades administrativas, expedir atos que ostentem caráter normativo. Tem tal Decisão Normativa competência unicamente para completar ou esclarecer o diploma legal a que se reporte, não podendo, em hipótese, introduzir inovações ou modificações quanto ao ordenamento contido na norma. Sua interpretação equivocada não tem o condão de interferir na obrigação tributária contida na Lei.

Soma-se a esse, o fato de que algumas das operações de transferência ora questionada pelo fisco do Estado da Bahia, vieram de Estados diferentes do que emanou a norma combatida; citam os Estados de Pernambuco, Paraíba, Sergipe e outros, sob as quais não pairam qualquer dúvida diferente da aplicação da regra contida no art. 13, § 4º da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei).

Ainda, com relação aos argumentos defensivos de que a constituição da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais obedece aos princípios, metodologia e das práticas contábeis, entendo acertada a interpretação manifestada na DN CAT-5/2005, do ponto de vista da Ciência Contábil, porque:

- a) Com base nos Princípios Contábeis e dos métodos desenvolvidos pela Contabilidade de Custos, cada estabelecimento industrial deve desenvolver um sistema de custos adequado ao seu processo produtivo;

- b) Uma vez apurado o custo de produção de um período, ao transferir unidades produzidas para outro estabelecimento do mesmo titular, do ponto de vista da Ciência Contábil, ocorre apenas um deslocamento de mercadorias, não gerando qualquer receita para se contrapor aos custos, logo, em tese, o valor atribuído às unidades transferidas, deve ser o mesmo que foi apurado no custo de produção;
- c) O momento de venda dos produtos é de confronto das receitas com os custos (produção, frete, armazenagem, comercialização, etc.) para apurar o resultado. Este resultado é o que interessa para a Contabilidade, tendo em vista que produz uma variação, seja positiva ou negativa, gerando acréscimo ou decréscimo patrimonial, que deve ser mensurado, para atingir a finalidade objetiva da Contabilidade.

Entretanto, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil. Por exemplo, uma vez apurado o resultado, o lucro ou prejuízo do período gera uma variação no Patrimônio da entidade, porém, a legislação do Imposto de Renda determina que o resultado apurado deve ser ajustado pelas adições e exclusões, para apurar a base de cálculo do imposto de acordo com as peculiaridades da legislação. Logo, do ponto de vista da Ciência Contábil o lucro ou prejuízo apurado no período implica em aumento ou diminuição da situação patrimonial da entidade, porém, não é esta variação patrimonial (+ ou -) apurada com base nos Princípios Contábeis que será submetida à incidência do Imposto de Renda. Esta base de cálculo será depurada, através dos ajustes determinados pela legislação do imposto de renda, para se obter o quantum dessa base será oferecido à tributação. Similar situação ocorre com a opção não cumulativa da contribuição para o PIS / COFINS (Leis n<sup>os</sup> 10.367/02 e 10.833/03).

A legislação tributária e os Princípios Contábeis têm objetos tão diversos que recente alteração feita à Lei n<sup>o</sup> 6.404/76 (Lei n<sup>o</sup> 11.638/2007) estabeleceu que as eventuais alterações oriundas da legislação tributária ou legislações especiais deverão ser mantidas em livros auxiliares, ou seja, não obedecem aos mesmos princípios que norteiam a escrituração contábil.

Existe uma benéfica associação entre ambas ciências com objetivo de aplicar e adaptar conceitos e princípios contábeis com a legislação tributária, de forma adequada, simultânea e integrada. Mas, são ciências diversas e autônomas. Enquanto a contabilidade cuida do patrimônio das entidades, o direito tributário regula relações entre o Estado e particulares, em relação à arrecadação e controle dos tributos.

São vários os exemplos que poderíamos citar na evidência dessa dicotomia entre a ciência contábil e a ciência do direito e a legislação tributária. Apesar da consagrada autonomia dos estabelecimentos, a rigor, a transferência de coisas corpóreas, inclusive mercadorias, não deveria ser fato gerador de, mas, é a própria Lei Complementar (art. 12, I) por razões de política tributária a estabelecer tal ocorrência nas saídas de mercadorias, a qualquer título, de um para outro estabelecimento do mesmo titular, inclusive se estiverem na mesma área ou contígua. Nesse caso igualmente inexistente a mutação patrimonial.

Por sua vez, a Constituição Federal/1988, no seu art. 146, determinou que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, ao contrário do que concluiu a mencionada DN CAT-05, a interpretação da regra estabelecida no art. 13, § 4<sup>o</sup>, da LC 87/96, reproduzidos no art. 17, § 8<sup>o</sup>, II, da Lei n<sup>o</sup> 7.014/96, na mensuração do custo, das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, na apuração da base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe:

Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:



§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

.....  
II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

Entendo que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.

Saliento ainda, que conforme decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar à LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente importaria em insegurança jurídica significativa.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatado que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo do Acórdão CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

Quanto à alegação defensiva de que agiu em conformidade com a DN CAT 05/2005 e que uma vez tendo se debitado do valor das saídas do estabelecimento remetente localizado em outro estado e se creditado em valor menor que o débito original, implicaria em quebra do princípio da não cumulatividade, além de lhe causar perdas financeiras, não pode ser acolhida, visto que, conforme anteriormente apreciado, há regra específica determinada pela LC 87/96, limitando a base de cálculo ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Logo, ao incluir outros componentes na base de cálculo que a não permitida pela Lei, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária e conseqüentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei. Neste caso, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na LC, respaldada na Constituição Federal, o autuado assumiu o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário ora exigido, bem como de suportar o ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria administração do Estado de São Paulo, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia, devida em razão da Lei, não pode uma interpretação equivocada amparar o prejuízo social ocasionado ou riscar a indisponibilidade de bens do Estado, representado pelo Crédito Tributário.

Com relação à alegação defensiva de que foi aplicada de forma incorreta a alíquota de 17% sobre a base de cálculo dos créditos glosados, ao invés das alíquotas de 7% e 12% incidentes sobre as operações interestaduais originárias de Estados localizados respectivamente na Região Sudeste e Nordeste, da análise dos elementos constantes dos autos verifico que, conforme foi ressaltado pelos autuantes na informação fiscal a utilização da alíquota de 17% é apenas de uso padrão do sistema, sem qualquer implicação no valor do imposto exigido. Assim, basta verificar que o valor do auto de infração total, constante do demonstrativo de débito de fl. 010, considerando as alíquotas diversas de 7% e 12% é o mesmo valor total constante no auto de infração de fl. 05 considerando a alíquota padrão de 17%.

Assim, restou comprovado que os valores indicados no levantamento fiscal foram apurados aplicando as alíquotas interestaduais corretas, após ter apurado mensalmente o valor do crédito utilizado a mais que o permitido pela legislação do ICMS, este valor foi transportado para o Auto

de Infração com indicação de base de cálculo equivalente a 17%. Concluo que não houve aplicação de alíquota prevista para operações internas de 17% e sim, compatibilização dos valores dos créditos fiscais apurados e utilizados indevidamente com a indicação da alíquota de 17%.

Constato ainda, que conforme explicitado pelos autuantes na informação fiscal, o levantamento fiscal, que serviu de base para a lavratura deste Auto de Infração sob o título “ESTORNO ICMS”, feito através de uma espécie de arbitramento com base na Declaração de Imposto de Renda, ano calendário 2002, após várias intimações feitas conforme constam das fls. 126 e 127; 205 a 214, sem êxito, para que a empresa apresentasse as planilhas de custos de produção no citado exercício.

Assim, tomando os dados constantes da declaração, discriminou as parcelas que representam gastos com manutenção, depreciação e que totalizaram o valor de R\$ 315.869.064,33 do custo total de fabricação, na ordem de R\$ 3.725.382.092,73. Desta forma, foi encontrado um percentual de 8,479%, percentual este que foi utilizado para a realização de estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração de ICMS.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, inclui valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4, II da LC 87/96, resultando numa base de cálculo maior que a prevista na lei e a conseqüente utilização de crédito fiscal a maior no estabelecimento destinatário, situado no Estado da Bahia, ocasionando um ônus financeiro inaceitável. Diante disso, considero correto o procedimento fiscal adotado pelos Auditores, no sentido de expurgar da base de cálculo das transferências, os valores relativos à manutenção, depreciação, depurando assim, o crédito fiscal indevido.

Tendo em vista que o autuado não apresentou, apesar de seguidamente intimado, a documentação necessária e deixou de prestar os esclarecimentos oportunos, o arbitramento foi corretamente levado à efeito. Portanto, verifico a procedência e considero válidos os dados utilizados a partir da DIPJ ano calendário 2003 em decorrência da não apresentação da planilha de custos à fiscalização.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Peço vênica para discordar do voto do nobre colega Relator deste PAF. Inobstante meu posicionamento, já manifestado em outras autuações, sobre a mesma matéria, ter sido pela procedência dos lançamentos fiscais, em casos de transferências interestaduais com base de cálculo superior à prevista na LC 87/96, resultando em utilização indevida de crédito fiscal, o presente caso possui uma peculiaridade que não me permite acompanhar a sua procedência.

É que os próprios autuantes, afirmam na informação fiscal, ratificando o procedimento que adotaram, que devido à não entrega do custo de produção das unidades industriais, pelo contribuinte, lançaram mão do arbitramento da base de cálculo, com base na declaração do IRPJ. Assim da cópia da declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica ano calendário de 2003, extraiu os custos industriais excluídos em ajustes para a apuração da base de cálculo arbitrada.

Portanto, apesar do procedimento adotado pelos autuantes, de realizarem o arbitramento da base de cálculo, verifico que a acusação fiscal refere-se à utilização indevida de crédito fiscal, e neste caso, entendo que há discrepância entre a acusação e o arbitramento efetuado pela fiscalização, que encontrou o percentual de 8,47%, referente a custos de manutenção e depreciação, obtidos na DIPJ.

Verifico que no demonstrativo de fl. 10, o autuante utilizou o percentual uniforme de 8,47%, mensal, para considerar como custos de manutenção e depreciação, obtidos na DIPJ, aplicando-o como utilização indevida de crédito fiscal. Mas, na verdade, arbitrou um percentual em cada documento fiscal, procedimento que reitero não encontrar amparo na legislação fiscal. É que o arbitramento da base de cálculo constitui-se em método de apuração de base de cálculo, previsto

no art. 937 do RICMS/97, cujos métodos estão disciplinados no art. 938 daquele diploma regulamentar. Observo que se tratando de estabelecimento industrial, o art. 938, discrimina o método no inciso IV, e em caso de estabelecimento comercial, a previsão está contida no inciso I, ambos não aplicados na presente situação.

Ora, o arbitramento tem por objetivo estimar a base de cálculo do ICMS quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto ou quando não for possível apurar a base de cálculo real, mas os preceitos regulamentares limitam a aplicação desta medida, o que não foi seguido, nesta ação fiscal.

Tratando-se de utilização indevida de crédito fiscal, e tendo como dispositivo legal infringido os arts. 93, § 5º, II, 97, inciso VIII do RICMS/BA, penso que os demonstrativos deveriam estar lastreados nos documentos fiscais, que individualmente indicassem os valores relativos aos custos de produção que não correspondessem aos custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, tal como previsto no art. 13 § 4º da LC 87/96, e não da maneira uniforme em que foi aplicado um percentual de 8,47%, o que se constituiu em arbitramento da base de cálculo.

Pelo exposto concluo que não houve legitimidade na aplicação do arbitramento para apuração da utilização indevida de crédito fiscal, nas transferências interestaduais, com base de cálculo superior à prevista, tal como consta na acusação fiscal, o que macula de nulidade o presente lançamento.

Voto pela NULIDADE do lançamento.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Com relação à nulidade suscitada pelo patrono do autuado, entendo que não deve ser acatado pelos seguintes motivos.

A empresa foi intimada para apresentar demonstrativo mensal de apuração do custo de produção em meio magnético ou físico, conforme documento juntado às fls. 126/127 em 15/08/2007. Conforme cópia de diversos emails cujas cópias foram juntadas às fls. 205 a 213, trocados entre a fiscalização e a empresa no período de 03/09/07 e 05/11/07, a fiscalização reiterou a intimação para que a empresa apresentasse a “composição dos custos de produção, contendo, no mínimo, MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL INDIRETO OU SECUNDÁRIO; MÃO-DE-OBRA; ACONDICIONAMENTO; ENERGIA; COMBUSTÍVEIS; DEPRECIAÇÃO, etc., por produto e mês a mês, com valores unitários e total, concernente ao período de 2002 a 2006” (fl. 210), tendo a empresa justificado (fl. 209) que “o período de 2002 estão apresentando inconsistências no sistema, as quais estamos buscando soluções para que possamos atender vossa solicitação no menor prazo possível”.

Dessa forma, restou comprovado que a empresa não apresentou à fiscalização, as planilhas de custo de produção com o detalhamento do custo unitário por produto, conforme consolidou nas suas Demonstrações Contábeis (a exemplo do Custo do Produto Vendido na Demonstração de Resultado do Exercício), depois de quatro meses do início da ação fiscal até o momento da lavratura do Auto de Infração.

A infração em questão trata de utilização de crédito a mais que o devido, por a fiscalização entender que a regra disposta no art. 13, §4º, II da LC 87/96 limita que na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Logo, ao não entregar a fiscalização, mediante intimações, a planilha com a indicação dos custos unitários, o Fisco Estadual ficou impossibilitado de aferir se a base de cálculo das operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular tinha sido apurada em conformidade com a LC 87/96.

Conforme disposto no art. 937, I do RICMS/BA, é justificável o arbitramento quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de

cálculo, pela falta de apresentação, ao fisco, dos livros fiscais ou da contabilidade geral e de documentos necessários à comprovação de registro ou lançamento em livro fiscal ou contábil.

Portanto, conforme apreciado anteriormente, o autuado não apresentou a fiscalização, planilhas de custo com indicação dos custos unitários dos produtos, o que impossibilitou averiguar se a base de cálculo das operações de transferências foi apurada de acordo com o que determina lei complementar.

No presente caso, entendo que não se aplica o método previsto no art. 938, IV do RICMS/BA, tendo em vista que aquela situação se aplica a todas as operações do estabelecimento industrial, num determinado período, tomando como base o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, acondicionamento, mão-de-obra e outros gastos de fabricação, agregando-se montante 20%, a título de margem de valor adicionado (MVA).

Na situação presente não houve sonegação de informações por parte do estabelecimento autuado que justificasse o arbitramento do ICMS devido pelo estabelecimento industrial, conforme previsto no mencionado dispositivo e diploma legal, e sim recebimento de mercadorias de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outro Estado, com base de cálculo superior a estabelecida em lei. Neste caso, entendo que foi aplicado o disposto no art. 938, I-B e §§ 5º, 6º e 7º conforme abaixo transcrito.

Art. 938. O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:

...

I-B - tomando-se o valor das operações consignadas em documentos fiscais coletados e/ou informações oriundas de fornecedores ou destinatários, com os quais o contribuinte mantenha relacionamento comercial, e projetando-o para o período considerado, com base na participação percentual sobre o total das operações regularmente escrituradas (Lei n.º 7.438/99);

...

§ 5º O arbitramento deverá limitar-se às operações, prestações ou períodos em que tiver ocorrido o fato que o motivou.

§ 6º O arbitramento poderá basear-se em documentos de informações econômico-fiscais do mesmo exercício ou de exercício anterior, bem como em outros dados apurados dos quais disponha a fiscalização estadual.

§ 7º Como embasamento para justificar a necessidade de aplicação do arbitramento, a fiscalização estadual poderá efetuar levantamento fiscal utilizando quaisquer meios indiciários, ou aplicando índices técnicos de produção, coeficientes médios de lucro bruto ou de valor acrescido e de preços unitários relativos a cada atividade, observada a localização e a categoria do estabelecimento.

Pelo exposto, entendo que o procedimento fiscal encontra amparo na legislação do ICMS, haja vista que ao não fazer entrega a fiscalização da planilha de custos com indicação dos valores unitários dos produtos transferidos, o Fisco Estadual ficou impossibilitado de aferir se a base de cálculo utilizada estava correta como determina a LC 87/96. Tendo a fiscalização, com base na informação contida na DIPJ do exercício de 2002 (fl. 201), apurado que os elementos de custo de “manutenção e reparo; depreciação, amortização e exaustão”, correspondem a 8,47% do CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA, projetou este percentual sobre o valor de cada produto recebido em transferência, consignado em nota fiscal, identificando o montante contido na base de cálculo que não configura “matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, conforme dispõe a LC 87/96.

Ressalto ainda que o arbitramento da base de cálculo procedido pela fiscalização limitou-se às operações de transferências interestaduais (§5º do art. 938 do RICMS/BA), relativo à acusação que motivou a exigência fiscal, ou seja, geração de crédito superior ao que o estabelecimento tinha direito, de acordo com o disposto LC 87/96, resultando em utilização indevida de crédito fiscal.

Convém salientar que o índice apurado pela fiscalização, baseou-se em documento de informação fiscal prestada pela própria empresa (DIPJ) e sendo ela detentora da apuração dos seus custos de produção, pode exercer o contraditório e ao recusar comprovar fato controverso

com elemento probatório que disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, conforme disposto no art. 142 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99).

Por tudo que foi exposto, diante dos fatos e dos elementos contidos no processo, concluo que o procedimento fiscal encontra amparo na legislação do ICMS, devendo ser mantido o lançamento.

Observo que no Auto de Infração foi indicado valores diferentes na coluna Valor Histórico e Valor em Real (fl. 05), sendo que a soma da primeira coluna totaliza R\$123.329,88 e a segunda R\$45.374,63. Pelo confronto dos valores relacionados no Auto de Infração com os demonstrativos acostados pelos autuantes à fl. 10, os valores corretos são os indicados na coluna Valor em Real, que também foi grafado corretamente no Demonstrativo de Débito à fl. 7. Como o contribuinte recebeu cópia de todos os demonstrativos acima mencionados, deve ser corrigido no sistema da SEFAZ, os valores indicados no Demonstrativo de Débito, que considero corretos, totalizando R\$45.374,63.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0012/08-3**, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 45.374,63**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA/VOTO DISCORDANTE