

**A. I. N°** - 206891.0017/08-5  
**AUTUADO** - UNILEVER BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 14.10.08

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0306-04/08

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE 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 tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não acatadas as preliminares de decadência e nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 16/06/08, para exigir ICMS no valor de R\$ 69.545,22 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. 96 a 135), inicialmente esclarecendo que é fabricante de bens de consumo e desenvolve atividades em todo o território nacional, sujeitando-se a uma gama de diversos tributos, inclusive do ICMS. Argumenta que sempre procedeu de forma idônea perante os órgãos da administração pública e que possui patrimônio suficiente para suportar eventuais dívidas decorrentes de tributos. Discorre sobre a infração apontada e diz que a mesma não pode prosperar, pelos argumentos que passou a expor.

Preliminarmente requer a nulidade do Auto de Infração, por entender que não atende o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e diz que o lançamento tributário é formado por cinco elementos estruturais, quais sejam: manifestação da vontade, motivo, objeto do ato, finalidade e forma.

Afirma que no Auto de Infração em comento, o lançamento efetuado é inválido, por vício material existente em seu objeto, ou seja, em seu conteúdo, “que engloba a declaração de ocorrência do fato jurídico tributário, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e a alíquota aplicável, com apuração do montante a pagar”. Destaca que somente a presença de todos esses elementos, corretamente apontados, é capaz de conferir exigibilidade ao crédito formalizado.

Com relação à decadência afirma que uma parte dos créditos lançados pelo agente fiscal é originária de fatos ocorridos há mais de cinco anos, portanto, fulminados pela decadência.

Diz que dos tipos de lançamentos tributários, o lançamento por declaração e o lançamento por homologação podem ser efetuados pelo sujeito passivo; o lançamento de ofício, somente pela autoridade administrativa. O ICMS é típico lançamento por homologação, conforme disposto no art. 150, CTN, que transcreve. Cita CLEIDE PREVITALI CAIS e HUGO DE BRITO MACHADO, anotando que se o tributo não for recolhido nas datas do vencimento surge imediatamente para a

Fazenda Nacional o direito de promover o respectivo lançamento, constituir o título executivo e cobrar judicialmente o mesmo. Assim, o ato homologatório do lançamento do crédito deve ser feito pelo sujeito ativo no prazo máximo de 05 anos, conforme art. 150, §4º, CTN. Tendo a intimação da impugnante ocorrido em 27.06.08, o crédito tributário anterior a tal data está extinto.

Cita o acórdão do TIT São Paulo, RESP 170.834/SP, pedindo declaração de decadência de parte dos créditos tributários.

Afirma que houve erro quanto à alíquota aplicada para cálculo do suposto ICMS creditado a maior. Argumenta que na operação questionada, transferência interestadual, aplica-se a alíquota de fato correspondente, de 7% ou 12% e no Auto de Infração foi aplicada alíquota de 17% que é prevista para operações internas e não operações interestaduais.

Destaca que a multa cobrada, não pode chegar perto do valor do tributo, sob pena de caracterizar-se a cobrança como verdadeiro confisco. Acerca da utilização de tributo, com efeito confiscatório, cita entendimento de VITTORIO CASSONE e LUIZ EMYDDIO F DA ROSA JUNIOR (fl. 106) para reforçar o seu posicionamento.

Salienta que na instituição de penalidade tributária, o parâmetro para a fixação da multa deve ser sempre o valor do imposto pago, criando-se uma relação de proporcionalidade da exação, enquanto a aplicação de multa de 60% configura confisco do tributo exigido, a exemplo do julgamento da ADIN 551-1/RJ, na qual foram questionados os §§ 2º e 3º do artigo 57 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, cuja decisão foi pela inconstitucionalidade dos mencionados dispositivos.

Argumenta que a doutrina constitucional moderna e o STF (Supremo Tribunal Federal) diz que não se deve analisar as leis somente sob a ótica do Princípio da reserva legal, mas da Reserva Legal proporcional, tendo como pressupostos não apenas a legitimidade dos meios e fins a serem alcançados, mas também a necessidade de utilizar o meio menos gravoso para alcançar o fim almejado. Assevera ainda que a imposição de multa abusiva, imposta de forma aleatória, é exorbitante e afronta diretamente o disposto nos artigos 920 e 924 do Código Civil (fl. 110).

No mérito, diz que foi acusada de creditar-se indevidamente de ICMS na entrada de mercadorias transferidas de outros estabelecimentos, supondo-se que diversos componentes de custos dos seus produtos, não estão contemplados na LC 87/96, art. 13, §4º, II, sendo glosados alguns valores declinados sob as seguintes rubricas de custo: manutenção, depreciação, amortização e outros.

Afirma que tal entendimento não pode prevalecer, já que os valores apontados pela fiscalização, no seu entendimento, efetivamente compõem custo de produção do produto devendo, pois, integrar o custo de transferência. Destaca que o art. 13, §4º, II da LC 87/96 estabelece que nas transferências interestaduais, para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do ICMS é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Argumenta que os componentes considerados na estrutura de custo dos produtos recebidos por transferências, estão diretamente ligados ao processo industrial, em conformidade com a legislação vigente que regula tais operações, integrando, portanto, o conceito de custo. Diz que dado a sua imprescindibilidade, os componentes citados devem ser considerados insumos e integrantes do “preço do custo para transferência das mercadorias”, que justifica o creditamento do imposto quando da entrada das mercadorias transferidas.

Enfatiza que é inegável a indispensabilidade de tais componentes para que a impugnante viabilize sua atividade-fim representada por todo o processo de industrialização e, portanto, todos os custos nele incluídos. Discorre acerca do entendimento do doutrinador ALIOMAR BALEEIRO (fl. 102), diz que o conceito de insumo transcende a simples rubrica “matéria-prima”, vindo a constituir-se algo mais amplo, isto é, todos os materiais indispensáveis ao processo produtivo e que são empregados ou consumidos direta ou indiretamente, no respectivo processo.

Explica que o ativo objeto de depreciação, independentemente de sua vida útil, tem importante função no processo produtivo e comercial e está efetivamente agregado na atividade-fim do

contribuinte e, se esses bens se agregam ao produto, a depreciação deles devem ser asseguradoamente considerada como custo da mercadoria. O mesmo ocorre com os valores computados no custo a título de amortização.

Em relação aos itens de reparo e manutenção, destaca que as máquinas, veículos, equipamentos e instrumentos utilizados no estabelecimento da impugnante, configuram elementos indispensáveis ao processo de comercialização e produção, visto que tais bens são empregados no processo industrial e comercial dela e, para seus convenientes funcionamentos necessitam ser reparados e mantidos pela impugnante, cujos gastos respectivos se agregam ao produto final.

No que tange a outras despesas, que podem ser fixas, semi-variáveis e variáveis, gastos gerais de fabricação, incluem-se nestes conceitos os gastos da impugnante com bens diretamente relacionados ao seu produto final, e por isso imprescindíveis para a elaboração e comercialização dos produtos, são materiais intermediários que fazem parte da base de cálculo do ICMS.

Destaca que a Constituição Federal atribuiu à Lei Complementar 87/96 a responsabilidade de disciplinar o regime de compensação do imposto, cujo art. 21, dispõe sobre as situações em que o contribuinte está sujeito ao estorno do imposto e as únicas formas exonerativas previstas no sistema tributário brasileiro são: isenção, imunidade, não incidência e alíquota zero.

Exemplifica que nas operações de transferências do Estado de São Paulo para Minas Gerais, há destaque do ICMS a 12% e se revendida para o Ceará, fica reduzida para 7% e que neste sentido, não pode haver qualquer restrição aos créditos fiscais na forma prevista em lei, devendo ser obedecida a sua hierarquia, com base no princípio da reserva legal.

Salienta a não-cumulatividade prevista na instituição do ICMS, cita o art. 155, II, §2º da CF/88 e diz que a Carta Magna esgotou a equação deste princípio, não havendo espaço para reduções operadas pela legislação infra-constitucional. Transcreve parte de textos de autoria dos professores ROQUE CARRAZZA, GERALDO ATALIBA, AIRES FERNANDINO BARRETO, AROLD GOMES DE MATOS E JÚLIO DE CASTILHOS FERREIRA (fls. 122 a 126) relativo ao direito ao crédito de ICMS, da não cumulatividade do imposto, afirmando que sendo o crédito regra, não há que impor interpretações restritivas, exigindo-se estornos de créditos tomados em razão deste ou daquele item na composição do preço de transferências das mercadorias. Em face desse princípio não pode haver restrição ao aproveitamento do crédito do ICMS destacado nos documentos fiscais, que deve ser deduzido dos valores do imposto gerado nas operações subseqüentes que praticar.

Insiste que a característica principal do ICMS é a não cumulatividade e assim, o aproveitamento integral dos créditos oriundos das operações anteriores é respeitar o preceito constitucional.

Ressalta que as únicas exceções que restringem o direito ao aproveitamento dos créditos ou obrigação de estorno, decorrem da ausência de tributação, ante a não incidência ou isenção tributária.

Salienta que “o atual texto Constitucional, quanto ao princípio da não cumulatividade, valeu-se do conceito de ‘crédito financeiro’, em substituição ao conceito do crédito físico”, em decorrência da interpretação sistematizada do texto anterior, sendo aprimorada para adaptar-se ao paradigma do IVA “que possibilita ao contribuinte o aproveitamento pleno e irrestrito do crédito do imposto anteriormente pago, para sua compensação com o imposto por ele devido”. Afirma que o texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final. Transcreve novamente textos de autoria de diversos doutrinadores (HAMILTON DIAS DE SOUZA, ROQUE CARRAZA, MISABEL ABREU MACHADO E SACHA CALMON NAVARRO COELHO), para reforçar o seu entendimento de que pelo texto constitucional, nem a lei complementar, nem a lei ordinária estadual possuem competência para estabelecer quais operações geram e não geram crédito e sim que é assegurado o direito de compensar o crédito do ICMS em todos os casos que a operação subseqüente foi tributada pelo imposto.

Conclui esta linha de raciocínio, defendendo que qualquer limitação ao crédito estabelecida em legislação infraconstitucional, quer seja através de lei complementar, ordinária, federal ou estadual, fere o princípio da não cumulatividade do ICMS e é inconstitucional.

Relativamente à possibilidade de análise da matéria de cunho constitucional em sede administrativa, diz que não há de se falar em impossibilidade de discussão e julgamento dos argumentos aduzidos pela impugnante na presente defesa, sob a alegação de tratar-se de matéria constitucional de competência exclusiva do poder judiciário. Neste sentido, transcreve à fl. 132, parte do voto proferido pelo Juiz LUIZ FERNANDO DE CARVALHO ACCACIO do E. Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, nos autos do Processo DRT-5 nº 2293/91, para definir que os órgãos julgadores administrativos não flutuam ao largo da constituição, mas lhe devem obediência. Acerca do assunto, faz outras citações (fl. 133), inclusive voto do conselheiro ANTÔNIO DA SILVA CABRAL, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao relatar o Acórdão nº CSRF/01-0866, DOU 12/06/90, aduzindo que: “É comum, nos meios fazendários, confundir-se declaração jurisdicional de inconstitucionalidade da lei, que é apanágio do Poder Judiciário, com aplicação do princípio constitucional, que nada mais é do que aplicação dos princípios da legalidade ao caso concreto”.

Destaca a boa-fé da impugnante, que incluiu na base de cálculo do imposto os valores efetivamente gastos com o processo produtivo, recolhendo regularmente o imposto no Estado de origem e creditando-se apenas e tão somente dos valores destacados nas notas fiscais. Requer a nulidade do Auto de Infração e se não acatada, a sua improcedência.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 153 a 200), ressaltam que objetiva essa peça identificar e quantificar a base de cálculo na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da federação, de modo que se compreenda a controvérsia ora instalada.

Transcrevem o art. 155, §2º, XII, “i” e 146, III, “a”, ambos da CF/88, que se referem ao valor tributável e delegação à lei complementar para fixar base de cálculo e estabelecer normas gerais pertinentes à matéria tributária do ICMS.

Ressaltam que a Lei Complementar 87/96, em seu art. 13, §4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, 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”.

Salientam que a mesma regra foi incorporada no art. 17, §7º, II da Lei nº 7.014/96 e art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que respaldam a exigência do crédito fiscal ora exigido, tomando como parâmetro para a definição da base de cálculo, o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na LC 87/96.

Destacam a necessidade da real compreensão e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II, CTN, sobretudo para os que operam em mais de um Estado, evitando destacar e recolher valor maior ao Estado de origem, enfrentando, em seguida, problemas no Estado destinatário, tendo em vista a correta partilha do ICMS entre os entes da federação, nas operações de transferências interestaduais.

Transcrevem os termos da autuação, os acórdãos 0210-11/04 e 0349-11/06 do CONSEF sobre o assunto das transferências interestaduais com base de cálculo superior, decisão do TJ RS (processo 70002778157), decisão transitada em julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do REsp nº 707.635-RS (2004/0171307-1), no qual foi decidido que a definição da base de cálculo do ICMS é reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF) e não pode ser modificado por regra estadual. Naquela decisão, o STJ manifestou-se pelo entendimento que na operação de transferência do produto enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte localizado em outro estado, a base de cálculo era o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da

matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Nesta mesma linha de raciocínio, transcrevem posicionamento do STF (RE 79.452 / RS) acerca da interpretação restritiva para elementos de custo definidos no art. 13, §4º, II da LC 87/96, respeitando medida de política tributária ao fazer com que o Estado consumidor abocanhe uma maior fatia do imposto nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados.

Informam que conforme planilha de custo de produção apresentada pelo estabelecimento autuado à fl. 82, fez exclusão dos valores computados a título de “depreciação, outros custos e outras despesas”, que não são considerados matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Em relação à defesa apresentada, registram que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente PAF.

Afirmam que as alegações apresentadas pela defesa acerca da decadência, da nulidade e do cerceamento do direito de defesa, além do caráter confiscatório das multas são desprovidas de fundamentos, haja vista que o presente PAF atendeu às prescrições legais.

Sobre a decadência, dizem que está por demais 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. Trazem artigo publicado no SITE [www.jus.com.br](http://www.jus.com.br) no qual defende seu autor que o lançamento e a homologação desse lançamento são direitos potestativos da Fazenda Pública, mas são distintos. Sendo assim, possuem regras também distintas. A regra da decadência está contida no artigo 173; a de homologar, no art.150, § 4º, CTN, esta regra, portanto, trata tão somente da decadência do direito subjetivo de homologar. Tal homologação diz respeito à ocorrência do fato jurídico tributário previsto na hipótese legal, para os tributos em que o contribuinte tem a obrigação de antecipar o correspondente pagamento antes de qualquer intervenção do fisco. Em relação a tais tributos, o contribuinte quita, paga parte dele ou não paga nada. Pagando-o integralmente, extingue, por consequência lógica, o direito subjetivo do fisco de efetuar qualquer lançamento em razão da inexistência de crédito tributário a ser constituído. Verificando-se pagamento apenas parcial ou ausência de pagamento, não se extingue o direito do fisco de efetuar o lançamento, seja por inexatidão, seja por omissão e, nesse caso, o lançamento não mais se enquadra na modalidade por homologação, mas feito de ofício, por regra contida no art. 149, V, CTN. “*sempre que se comprove omissão ou inexatidão por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere, o lançamento é feito de ofício*”. Completa tal entendimento com síntese do professor Luciano Amaro que ensina “*o lançamento por homologação não é atingido pela decadência*”.

Explica ainda o mencionado artigo que “em se verificando o pagamento integral do tributo, permanece apenas a faculdade do fisco de homologar a atividade praticada pelo contribuinte. O prazo para que a Fazenda Pública faça expressamente essa homologação é de cinco anos a contar da ocorrência do fato jurídico tributário. Transcorrido o prazo sem a homologação expressa dá-se a homologação tácita em relação ao pagamento efetuado. Lição do art. 150, § 4º, CTN.”

Com relação ao argumento apresentado pela defesa acerca de erro na alíquota, dizem que não tem o menor sentido, pois foi utilizado como parâmetro para o estorno o crédito do ICMS registrado na DMA e livro de Apuração do imposto que foi tomado utilizando a alíquota da unidade de origem de 0,7%, conforme demonstrativos à fl. 11 (CD), combinado com fls. 13 a 26. Explicam que para certificar-se dessa assertiva, basta verificar os itens de débito consignados no demonstrativo à fl. 08, para se constatar que são os mesmos valores registrados no demonstrativo de fl. 11, com o título de “ICMS a Estornar”.

Salientam que a alíquota indicada no demonstrativo à fl. 08, nada tem a ver com a que foi utilizada para apurar o valor do estorno, portanto, trata-se 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, contestam a alegação do autuado de que tem o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, com a inclusão de todos os valores que compõem o custo de produção, por entender que são imprescindíveis para se chegar ao custo do produto final. Afirmam que o impugnante deveria obedecer, o que está prescrito expressamente na Constituição Federal artigo 155 §2º XII “i”, art. 146, III, “a” e, por consequência, o art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Destacam, que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Esclarecem que o frete, por exemplo, contratado com cláusula CIF, não se aplica às transferências, face não constituir um elemento do custo de produção e sim uma despesa operacional. Não se percebe as figuras do remetente/vendedor e destinatário/comprador (pessoas jurídicas distintas).

Transcrevem novamente à fl. 167, ementa do julgamento do RE 707.635-RS do STJ-RS, que decidiu que a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimento do mesmo titular é o valor da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Transcreve também, parte do artigo publicado em <http://jus2uol.com.br>, também do professor ALEXANDRE FREITAS. Nos dois textos, fundamenta-se de forma clara a intenção do legislador em eliminar conflitos de competência de diversas legislações tributárias estaduais, com a definição estabelecida na LC 87/96 em relação à base de cálculo nas operações interestaduais das transferências realizadas por estabelecimentos de um mesmo titular, evitando que cada ente federativo estabelecesse normas para regular a matéria ao sabor dos seus interesses.

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. 151, 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 (fls. 172 a 173) 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 às fls. 154 a 157, normas de contabilidade, com ênfase em custos, de diversos professores, a exemplo de PAULO H. TEIXEIRA, GEORGE E RODRIGO LEONE E ELISEU MARTINS, LEONE E LEONE; CRESO COTRIM, 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, frete, despesas gerais etc.

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.

Informam os Auditores, que na legislação do Estado de Minas Gerais surge a figura da “mão de obra tecnológica” que incrementa a base de cálculo de ICMS ao arripio da interpretação restritiva do artigo 13, §4º, II da LC 87/96. Em São Paulo, editou-se DN CAT 05/2005, um ato administrativo que se enquadra no rol das normas complementares tributárias, nos termos do artigo 100, CTN.

Por outro lado, listam decisões dos Conselhos de Contribuintes em diversos Estados (fls. 191/193), decidindo pela literalidade ou taxatividade dos elementos contidos na norma em discussão, além do tribunal de justiça do Rio Grande do Sul (fl. 192), decisões do STJ (fl. 194) e do STF (fls. 194/95), todas nesse sentido.

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 das preliminares invocadas pelo sujeito passivo:

I – 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 falar em homologação tácita ou expressa, no período de janeiro/março 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 o que homologar, dando azo ao lançamento de ofício, como se verificou.

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, tendo a legislação tributária do Estado da Bahia também fixado prazo para homologação do lançamento do crédito tributário, não pode ser argüido o prazo do comando homologatório estabelecido no art. 150, § 4º do CTN, que somente se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação, conforme reprodução do texto.

### *Art. 150*

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se*

*homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

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. 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.

II – Nulidade por falta de elementos estruturais: manifestação de vontade, motivo, objeto do ato e forma. Pugna o sujeito passivo pela nulidade do auto de infração tendo em vista o alegado equívoco na motivação da lavratura do Auto de Infração. Constato, no entanto, a existência dos elementos fundamentais na constituição do presente lançamento tributário, exatamente o oposto da reclamação defensiva. A infração questionada no Auto de Infração encontra suporte nas concretas transferências de produtos do Centro Distribuidor do autuado em São Paulo para outro estabelecimento localizado no Estado da Bahia e não no acórdão discutido do STJ (Superior Tribunal de Justiça). Portanto, ao contrário do que afirmou, os elementos constantes do processo demonstram a motivação da autuação. Além do mais, o Auto de Infração preenche os requisitos dos artigos 38 e 39, RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia) e o pedido não encontra amparo nas situações previstas no art. 18 do mesmo diploma.

Rejeito igualmente a preliminar de nulidade.

III – Erro na aplicação da alíquota, tendo sido aplicada alíquota de 17%, quando deveria ser 7%. Esta questão estará esclarecida melhor quando da apreciação de mérito. De toda sorte, não houve qualquer erro na aplicação das alíquotas, mas uma compatibilização dos valores dos créditos fiscais apurados, utilizados indevidamente com a mudança do mesmo valor do débito para o equivalente à alíquota de 17%, padrão no sistema da emissão de Auto de Infração na SEFAZ BA.

IV – Aplicação de multa desproporcional com caráter de confisco. A alegação de que a proporção da multa aplicada evidencia caráter de confisco, vedada em conformidade com o art. 150, VI CF 88, não pode ser acatada, uma vez que a multa indicada no presente Auto de Infração é legal, com previsão na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42. Além disso, não se inclui na competência deste órgão julgador declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167, I, RPAF BA) ou mesmo apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, a teor do art. 159, RPAF BA. No entanto, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 06), se atendida as condições estabelecidas no art. 45-A da Lei nº 7.014/96, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%.

No caso em comento, a ação do Fisco foi dirigida à glosa de determinados valores que foram utilizados ao arripio da legislação que rege o ICMS e que, portanto, não podem ser apropriados a título de crédito. Assim, tal questão foi abordada pelo autuado como em ofensa ao princípio da não cumulatividade e será apreciada mais adiante por se tratar de mérito.

Superadas as preliminares invocadas, passamos as discussões de mérito.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal decorrente de operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.

Na defesa apresentada, o impugnante alegou resumidamente o que segue:

- 1) Os valores glosados a título de manutenção, depreciação, amortização e outros, compõem custo de produção e entende o autuado que deve integrar o custo de transferência, por serem imprescindíveis ao processo produtivo;
- 2) O regime de compensação do imposto não cumulativo (art. 21 da LC 87/96), só estabelece restrição de créditos em decorrência de operações com não incidência ou isenção tributária



(art. 155, §4º, II, CF 88). Qualquer outra limitação estabelecida em legislação infraconstitucional fere o princípio da não cumulatividade do ICMS. Defende o autuado que quaisquer materiais incluídos na estrutura de custo dos produtos transferidos, não poderiam ter vedado o crédito fiscal sob pena de ofensa ao princípio constitucional em questão, que permite ao contribuinte manter e aproveitar todo e qualquer crédito do ICMS, tal como concebido na constituição.

O cerne da questão é que a empresa efetuou transferências de estabelecimentos localizados no Estado de São Paulo para estabelecimento localizado na 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).

Para aferir qual a base de cálculo utilizada nas operações de transferências do estabelecimento autuado, a fiscalização intimou a empresa para apresentar a composição dos custos de produção (fls. 32 a 34) e conforme cópia de e-mails juntados às fls. 87 a 90, tendo sido entregue a composição de custos referente ao exercício fiscalizado (2003), a fiscalização adotou os seguintes procedimentos:

- a) Tomou como base os valores consignados nas notas fiscais de transferências relacionadas nos demonstrativos às fls. 13 a 25, apurou os custos unitários de cada produto consignado nas notas fiscais e procedeu as exclusões dos valores relativos a “outros custos, outras despesas e depreciação”;
- b) Em seguida, aplicou a alíquota interestadual prevista de 7% sobre os valores que foram excluídos acima, apurando o montante dos créditos utilizados em cada mês pelo estabelecimento destinatário, considerado como utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem em decorrência de ter incluído na base de cálculo das transferências os valores dos “outros custos, outras despesas e depreciação”.

Pelo exposto, partindo-se do princípio que os custos de manutenção e depreciação, não integram a base de cálculo das transferências, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pela interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado.

Ponto relevante na lide é o entendimento do autuado de que tanto a depreciação como a amortização, por suas importâncias no processo produtivo, além de comercial, estão efetivamente agregados na atividade-fim do contribuinte e devem ser considerados custos da mercadoria. Os itens de reparo e manutenção, máquinas, veículos, equipamentos e instrumentos utilizados no estabelecimento da impugnante, configuram também elementos indispensáveis ao processo produtivo e de comercialização, cujos gastos respectivos se agregam ao produto final. De igual sorte, outras despesas ou gastos gerais de fabricação, são materiais intermediários e que devem fazer parte da base de cálculo do ICMS.

Defende o sujeito passivo que dada a sua imprescindibilidade, os componentes citados devem ser considerados insumos e integrantes do “preço do custo para transferência das mercadorias”, o que justifica o creditamento do imposto quando da entrada das mercadorias transferidas. E assim é a própria Constituição Federal que atribuiu à Lei Complementar 87/96 a responsabilidade de disciplinar o regime de compensação do imposto. As únicas possibilidades de estornos previstas no sistema tributário nacional ocorrem através das figuras da isenção, imunidade, não incidência e alíquota zero.

Diz enfim, que o atual texto Constitucional tendo em vista o princípio da não cumulatividade, possibilita ao contribuinte o aproveitamento pleno e irrestrito do crédito do imposto anteriormente pago, para sua compensação com o imposto por ele devido, descabendo ao fisco estadual fazer qualquer tipo de vedação ao crédito do ICMS. Insistindo ainda que esse mesmo texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final.

Vejamos tais assertivas.

O ICMS é, por certo, não cumulativo, conforme mandamento constitucional, *"compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal"* (artigo 155, § 2º, I, da CF /88).

Não obstante a plena eficácia da norma constitucional a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, "c"). Coube então à Lei Complementar 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

Portanto, o princípio da não cumulatividade outorga ao sujeito passivo o direito subjetivo de pagar ICMS relativo à diferença apurada no encerramento do período, entre seus créditos e seus débitos, na forma "imposto contra imposto". Isto é, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens será compensado com o devido nas operações de saídas.

Alguns doutrinadores, ao invés de perceber no modelo não cumulativo um princípio, preferem tratar como uma técnica de compensação de impostos, justamente porque o princípio se efetiva através da técnica contábil do débito e crédito, além de não integrar a estrutura do ICMS, eis que sua aplicação ocorre posteriormente à configuração do débito tributário, o que também o afasta da noção de base de cálculo, tendo em vista que a compensação dos débitos com os créditos é elemento estranho à quantificação do tributo. Vale então salientar que a técnica da não cumulatividade, a rigor, ocorre em momento posterior à constituição do débito tributário. Acerca de tal questão o doutrinador José Eduardo Soares de Melo, na obra ICMS Teoria e Prática, 9ª. Edição, Ed Dialética, 2006, p. 235, consigna o seguinte: "(...) Trata-se, débito e crédito, de distintas categorias jurídicas, que desencadeiam relações jurídicas diferentes e independentes, nas quais credor e devedor se alternam".

Ainda mais imperioso registrar que a constituição não autoriza que o ICMS seja onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte nas vendas que promova, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao Estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores. Como, aliás, compreende o próprio autuado ao afirmar antes que "esse mesmo texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final".

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio invocado pelo autuado encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação. Assim, é também a própria Lei Complementar 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS BA).

Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Com relação ao questionamento defensivo de que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular devem ser incluídos na base de cálculo quaisquer materiais incluídos na estrutura de custo, inclusive valores relativos à manutenção e depreciação, não o acatamos em função da existência de regras específicas determinadas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Nessa hipótese, deve a base de

cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Logo, ao incluir outros componentes na base de cálculo que o não permitido pela Lei, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária e consequentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei.

A discussão aqui está centralizada na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 13/25.

A base imponible constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber 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”).

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 antes o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência a unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

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:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

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

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Assim, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de São Paulo, seja de Minas Gerais ou da Bahia. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo.

Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar.

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como sabemos, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o conseqüente 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 deve ser preservada.

Nesse norte, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do ICMS corresponderá a uma das três opções previstas no art. 13, § 4º, da Lei Complementar do ICMS.

No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre o Estabelecimento Fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, e não o custo total, como insiste o autuado, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supra citada. Tal regra de tributação não pede ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativo, caso isto se admita, estaria descaracteriza toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, tais transferências, são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência tanto o estabelecimento de origem com também para o estabelecimento de destino.

A partir de então fácil é o entendimento: desconsiderada a *circulação* na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC 87/97, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade). Mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Tal não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros.

Assim é que a Lei Complementar a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de calculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, no caso em tela, 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.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constato 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 Portaria 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

Ressalto que, conforme apreciado no início deste voto, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167 do RPAF/BA).

Por tudo que foi exposto, concluo que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular não podem ser incluídos na base de cálculo quaisquer materiais que façam parte da estrutura de custo, em função da existência de regras específicas determinadas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Na hipótese, deve a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Não vislumbro também ofensa ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, uma vez que o próprio princípio encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não significa alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação, estabelecendo igualmente os critérios como ocorrerão as transferências interestaduais, de sorte que não se amesquinhe a sistemática do ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, Lei nº 7.014/96 legislação na qual se fundamentou toda a ação fiscal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0017/08-5**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 69.545,22**, 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, 09 de outubro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTE REIS – JULGADOR