

PROCESSO	- A. I. Nº 207103 .0002/12-5
RECORRENTE	- BRASKEM PETROQUÍMICA S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0031-02/14
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
INTERNET	- 12/06/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0139-11/15

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. SERVIÇO DE TRANSPORTE. OPERAÇÃO ISENTA. MERCADORIA NÃO ENTRADA NO ESTABELECIMENTO. FALTA DE ESTORNO. MERCADORIAS SINISTRADAS. Não apresentado qualquer fato novo ou argumento de direito capaz de modificar a Decisão recorrida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Comprovado nos autos que se trata de aquisições de materiais destinados a uso do estabelecimento. Mantida a Decisão. 3. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. Apura em conformidade com o disposto na legislação do imposto (custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento). Infração mantida. 4. ZONA FRANCA DE MANAUS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DOS PRODUTOS PELA SUFRAMA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Demonstrada através de prova documental que parte das mercadorias ingressaram na área de exceção fiscal administrativa da SUFRAMA, com validação pela SEFAZ/AM. Reformada a Decisão de Procedente para Procedente em Parte. Afastada a nulidade suscitada. Recurso Voluntário **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime quanto às infrações 2, 8, 10, 11 e 2. Decisão por maioria em relação às infrações 4, 6 e 7.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo (fls. 1480/1536), com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 2ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 26/12/12, para exigir ICMS no valor de R\$692.792,05, relativo ao cometimento de doze infrações, tendo que o contribuinte reconhecido as infrações 1, 3, 5 e 9. Portanto, o Recurso interposto refere-se às infrações 2, 4, 6, 7, 8, 10, 11 e 12 julgadas procedentes que acusam:

2. *Deixou de recolher ICMS, na devolução de mercadorias tributáveis, cuja entrada foi escriturada com utilização de crédito, e a respectiva saída se deu com documento fiscal sem destaque de imposto (maio/08 - fls.47 a 56) - R\$17.500,00.*
4. *Deixou de recolher ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento (2008 e 2009 - fls. 210 a 242) - R\$49.470,41.*
6. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (2008 e 2009 - fls. 245 a 327) - R\$16.160,71.*
7. *Efetuou saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da federação,*

pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção (2008 - fls.328 a 338) - R\$38.338,47.

8. Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS, relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço foi efetuada por transportadora ou autônomo (2008 - fls. 329 a 371) - R\$15.219,51.

10. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$444.071,82, em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA, nos meses janeiro, março, maio a julho, setembro a novembro de 2008, conforme documentos às fls.1.032 a 1.043.

11. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado (fls. 1.044 a 1.061) - R\$22.581,72.

12. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS, relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente sinistradas (junho/08 - fls. 1.062 a 1.072) - R\$23.727,46.

Na Decisão proferida a 2^a JJF (fls. 1438 a 1467), inicialmente apreciou que o processo está revestido das formalidades legais, com apuração do débito tributário, natureza das infrações, com aplicação das multas pertinentes, acompanhado de demonstrativos, com indicação do enquadramento, inexistindo vícios formais, rejeitando as preliminares de nulidade requeridas, por não encontrar amparo em nenhum nos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/99.

No mérito, ressaltou que a empresa reconheceu o débito das infrações 1, 3, 5 e 9 e recolheu os valores correspondentes exigidos optando pelos beneficiar fiscais da Lei nº 12.903/2013.

Com relação às demais infrações fundamentou que:

Infração 02 – 02.01.05 - DEIXOU DE RECOLHER ICMS NA DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA TRIBUTÁVEL

Acusa a falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 17.500,00, na devolução de mercadorias tributáveis, cuja entrada foi escriturada com utilização de crédito no mês de abril de 2008, e a respectiva saída se deu com documento fiscal sem destaque de imposto, no mês de maio de 2008, conforme documentos às fls. 47 a 56.

O autuado não negou que tivesse se creditado, no livro Registro de Entradas, do imposto objeto da autuação, destacado na Nota Fiscal nº 159.575, a qual, tem como natureza da operação “2152 - transferência para comercialização”, tudo conforme documentos às fls. 49 e 55 dos autos.

De acordo com o artigo 93, I, “a”, do RICMS/96, constitui crédito fiscal o valor do imposto anteriormente cobrado de mercadorias para comercialização.

Ocorre, no caso presente, que o autuado alegou que a operação é de transferência de bem do ativo imobilizado (Vídeo Jet, uma impressora, ou codificador industrial), situação comprovada pela fiscalização através da Nota fiscal nº 15.161, na fl. 18 do livro Registro de Saída, cópia acostada ao PAF, fl. 51, sob o CFOP 6.552 – transferência de bem do ativo imobilizado, inclusive sem qualquer débito do imposto.

Ora, restando comprovado que de fato a operação se trata de transferência de bem do ativo imobilizado, apesar de constar no documento fiscal que se refere a transferência para comercialização, não poderia o autuado ter se creditado do imposto de uma só vez, pois conforme § 17, I, do artigo 93, do RICMS/97, a apropriação do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento.

Quanto ao argumento de que a ação fiscal teria incorrido no erro ao enquadrar os dispositivos legais contidos nos artigos 651 e 652 do RICMS/BA aprovado pelo Dec. 6.284/97, não merece acolhimento tal argumento, pois pelo acima alinhado a operação se refere a uma devolução, que ficou caracterizada com os documentos fiscais acostados ao PAF, fls. 47 a 56.

Também não assiste razão ao defendente de que a fiscalização deveria ter exigido o estorno de crédito fiscal. Restando comprovado que a mercadoria não teve fins comerciais, porquanto se trata de bem do ativo imobilizado, a apropriação deveria ter sido feita à razão de 1/48. Se, por outro lado, for considerada a mercadoria para comercialização, o que não ocorreu, haja vista que ao ser devolvida não foi debitado o imposto de forma a anular a operação, ou seja, foi feito o lançamento sem destaque do ICMS, conforme cópia do livro Registro de Saída, anexa ao PAF, fl. 51. Sendo assim, descebe a pretensão do autuado no sentido de se exigir o imposto sobre a operação de transferência, e com redução de base de cálculo.

Mantido o lançamento.

Infração 04 – 06.02.01 - DEIXOU DE RECOLHER ICMS DECORRENTE DA DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS, NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE

OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO E DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO

Trata-se de exigência de ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

A diferença entre a alíquota interna do ICMS do Estado destinatário e a alíquota interestadual aplicável na operação conhecida como DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, será exigida nas aquisições interestaduais de mercadoria destinada a compor o ativo imobilizado ou para serem utilizadas como material de uso ou consumo do contribuinte adquirente (art. 2º, IV combinado com artigo 4º, XV, da Lei nº 7.014/96), norma regulamentada pelo Decreto 6.284/97 (1º, § 2º, IV do RICMS /BA).

Cabível lembrar que tal exigência encontra seu fundamento de validade na própria Constituição Federal (art. 155, § 2º, incisos VII e VIII).

No caso concreto, verifico que os valores exigidos estão demonstrados no levantamento fiscal constante às fls.219 a 242, no qual consta o rol das mercadorias, tidas como de uso de consumo. Vê-se, pelo rol citado, tratar-se principalmente dos seguintes produtos: Elemento Filtrante Filtro Circular e Tela de Aço Inox, dentre outros.

Analisando as questões pontuadas na impugnação constato o seguinte.

Quanto a alegação de que a fiscalização apurou no mês de novembro de 2008 o valor de R\$3.735,51, e que lançou no RAICMS o valor de R\$ 3.387,64, concordo com o esclarecimento prestado pelos autuantes na informação fiscal, pois consta no Demonstrativo da DIFAL apresentado pelo autuado, fl. 225 do PAF, os seguintes equívocos: I – nf 50.358 o autuado apurou somente R\$32,30, do item calça, com 05 unids, quando a difal era de R\$ 47,10, pois existiam na nf, mais 04 unids de camisa, apresentando diferença de R\$14,80. II – nf 50.359 o autuado apurou somente R\$ 55,50, do item camisa tamanho 5, com 05 unids, quando a difal era de R\$ 92,50, pois existiam na nf, mais 10 unids de camisa tamanho 4, apresentando diferença de R\$37,00. III – nf 9.856 o autuado não lançou esta nf no demonstrativo do difal, nem apurou o difal, com 02 canetas dosimétricas, difal R\$227,27. IV – nf 10.038 o autuado não lançou esta nf no demonstrativo do difal, nem apurou o difal, 01 cx de ficha de inventário, difal R\$53,76. V – nf 204.470 o autuado apurou somente R\$85,40, quando o valor correto é de R\$ 100,46, com 06 unids de solução de limpeza, mais 12 unids solvente para impressora, apresentando diferença de difal R\$15,06. Totalizando a diferença de alíquota cobrada pela ação fiscal em novembro de 2008, R\$347,87.

Portanto, de fato a diferença no total de R\$347,87 lançada no referido mês, corresponde com a diferença entre os Demonstrativos de Difal apresentado pelo autuado à fl. 225, e o Demonstrativo de Débito Difal elaborado pela ação fiscal, fls. 212 e 213 do PAF.

Sobre a alegação de que não foram considerados todos os valores lançados a título de DIFAL no livro RAICMS no período fiscalizado, o autuado não indicou objetivamente quais os valores que não foram consignados no levantamento fiscal.

Também foi alegado pelo autuado que no mês de janeiro de 2008, de acordo com o demonstrativo apresentado pela ação fiscal, não teria lançado qualquer valor a título de DIFAL no livro RAICMS, pois consta no livro RAICMS o lançamento de R\$4.618,73, valor superior ao apresentado pela ação fiscal, valor esse, desconsiderado pelos autuantes.

Do exame dos esclarecimentos prestados pelos autuantes, inclusive quanto aos demais meses de 2008 e 2009, constato como verídica a informação dos mesmos, de que não assiste razão ao defendente, tendo em vista que nos meses de janeiro/08; fevereiro/08; março/08; maio/08; agosto/08; outubro/08; dezembro/08; janeiro/09; fevereiro/09; junho/09; julho/09; agosto/09; setembro/09; novembro/09 e dezembro/09 em que o autuado elaborou tabela, fl. 1.090 do PAF, apresentando valor zero, de fato houve equívoco de sua parte, visto que no Demonstrativo de Débito do Difal apresentado pela ação fiscal, fls 210 a 214 do PAF, foram relacionadas apenas as nfs que não constavam dos demonstrativos de Difal elaborados e apresentados pelo autuado, fls 217 a 242 do PAF, referentes aos meses acima citados. Por isso houve diferença de alíquota a cobrar. As nfs lançadas nos Demonstrativos de Difal apresentados pelo autuado foram apuradas e lançadas nos livros de RAICMS. Faltaram nos Demonstrativos de Difal elaborados pelo autuado as nfs elencadas nos Demonstrativos de Débitos da Difal elaborados pela ação fiscal.

No que tange ao mês de setembro de 2008, acolho a informação dos autuantes de que o autuado apurou o ICMS da Difal mediante relação de notas fiscais constantes do Demonstrativo de Difal por ela elaborado, fl. 223 do PAF, e apurou R\$ 10.403,81, e não lançou no livro de RAICMS, por consequência não apurou a Difal junto aos demais valores do ICMS constantes no livro. Já a ação fiscal, elaborou o Demonstrativo de Débito de Difal, fls.210, 211 e 212 do PAF, acrescentando às notas fiscais relacionadas pelo autuado, que totalizaram R\$ 10.403,81 outras notas fiscais de aquisições de materiais de uso e consumo, totalizando Difal de R\$ 32.836,50 em setembro de 2008.

Quanto às diferenças de alíquotas apuradas nos meses, relacionados no parágrafo acima, observo que o autuado não apresentou defesa referentes aos materiais considerados como de uso e consumo, concentrando sua impugnação aos produtos Elemento Filtrante Filtro Circular, e Tela de Aço Inox, sob o entendimento de serem produtos intermediários.

Passo agora a analisar a alegação de que parte dos materiais objetos da cobrança de diferença de alíquota (Elemento Filtrante Filtro Circular, e Tela de Aço Inox) está diretamente integrado ao processo produtivo, por serem produtos intermediários.

Em processos que tratam desta mesma matéria (material de uso e consumo), sempre existe uma controvérsia entre o autuado, que sempre afirma que os materiais em questão são produtos intermediários empregados no seu processo produtivo, e o entendimento da fiscalização que sustenta que se tratam de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

No caso, a controvérsia entre o entendimento da autuação para os argumentos defensivos, reside fundamentalmente em determinar-se qual a real utilização dos materiais (Elemento Filtrante Filtro Circular, e Tela de Aço Inox) no processo de produção do estabelecimento, de modo que seja possível considerá-los ou material de uso e consumo ou como produtos intermediários.

O entendimento do CONSEF, através de reiteradas decisões, é de que para que uma mercadoria seja definida como produto intermediário (insumos e matéria prima), gerando o direito ao crédito fiscal, exige-se que, ou integre o produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo.

Ressalto que, se forem consideradas as mercadorias como material de uso e consumo, de acordo com a legislação que rege a espécie, notadamente, o artigo 93, inciso V, alínea "b", do RICMS/BA vigente à época, somente constitui crédito fiscal do estabelecimento, o valor do imposto por ocasião da entrada da mercadoria no estabelecimento, de bens ou materiais destinados, a partir de 01/01/2020, ao uso ou consumo, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a industrialização, por não integrarem o produto final como elemento indispensável ou necessário à sua produção. Portanto, somente existe previsão para crédito fiscal de materiais de uso e consumo a partir de 01/01/2010.

Se, por outro lado, forem considerados como produtos intermediários para emprego em processo de industrialização, o direito ao crédito fiscal está assegurado no artigo 93, I, "b" e "c", do RICMS/97.

Portanto, a questão se resume exclusivamente na identificação da real utilização dos bens e materiais no processo industrial.

Não propus a conversão do processo para realização de diligência para verificar a real utilização dos materiais no processo produtivo do estabelecimento, pois no levantamento fiscal estão especificadas as mercadorias, e o autuado na defesa prestou os esclarecimentos necessários, permitindo se saber qual a real utilização dos materiais no processo produtivo do estabelecimento, e portanto, estão presentes nos autos todos os elementos necessários para o meu convencimento sobre a lide, não persistindo qualquer dúvida sobre a utilidade/função dos materiais questionados, quais sejam:

Elemento Filtrante Filtro Circular é usado na extrusora, e que ao entrar em contato com o produto final, retém impurezas e evita contaminação do produto. Tendo função vital no processo produtivo, e necessita constantemente ser reposto ao longo do processo produtivo, pois perde as características, terminando imprestável para novo uso após o seu consumo.

Tela de Aço Inox também usada como elemento filtrante do 44F12, que este serve para a filtração de água de recirculação em circuito fechado, e retém partículas geradas no sistema de corte do grão do polipropileno. Também precisa ser constantemente reposta, sendo substituída em função do desgaste, não sendo reaproveitada.

Pela descrição acima, no caso do Elemento Filtrante e do Filtro Circular, nota-se que tal mercadoria/produto somente participa do processo produtivo após o produto final está concluído, e tem com função reter impurezas e evitar contaminações.

Desta forma, por se tratar de parte ou peça da extrusora, não há como ser acolhido o entendimento do autuado, visto que, se trata de material sólido, não são consumidos no processo a cada participação, mas sim, se desgasta continuamente, até que sejam repostos, e fixados no cabeçote da extrusora. Não se desgastam a cada participação no processo produtivo, e segundo informação do autuante tem vida útil de aproximadamente um ano.

Quanto à Tela de Aço Inox, verifico que tem função idêntica ao Filtro Circular, diferenciando-se deste apenas, pois, enquanto o Filtro impede que impurezas contaminem o produto, a Tela, descrição acima, filtra a água da recirculação em circuito fechado, não entrando em contato com o produto, sendo reposta periodicamente, e não a cada batelada, não estando intrinsecamente envolvida ao processo produtivo, sendo, por isso, caracterizada

como peças de reposição do equipamento, ao qual estão acopladas.

Assim, tendo em vista que pela descrição dos materiais acima é possível identificar qual a sua utilização no processo de fabricação, concluo que nenhum deles se enquadra no conceito de insumos e/ou produtos intermediários, muito pelo contrário, evidenciam tratar-se de bens de uso e consumo. Neste caso, entendo que esses materiais não ensejam o direito ao crédito fiscal, tendo em vista que não participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final, indispensáveis à sua composição.

Mantenho integralmente o lançamento deste item, por restar caracterizado que as mercadorias foram adquiridas para uso e consumo do estabelecimento, sendo devido o ICMS, a título de diferença de alíquotas, calculado sobre a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições dos produtos anteriormente referidos, conforme determinam os artigos 1º, § 2º, inciso IV e 5º, inciso I, do RICMS/97.

Infração 06 – 01.02.02 - UTILIZOU INDEVIDAMENTE CRÉDITO FISCAL DE ICMS NAS AQUISIÇÕES DE ÁGUA POTÁVEL E AR DE SERVIÇO

Trata de glosa de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, relativamente a “água potável” e “ar de serviço”.

O lançamento foi impugnado com base na alegação de que a exigência fiscal se refere apenas a “ar de serviço”.

Não merece acolhimento esta alegação, pois consta no levantamento fiscal, nos meses de Março/2008 e Setembro/2009 valores de “ar de serviço”, e nos meses de Setembro/2008, e Março/2009, constam tanto ar de serviço, quanto água potável, em conjunto, conforme demonstrativo de débito elaborado pela ação fiscal, fls. 245 e 246 do PAF.

Cumpre observar que, conforme ressaltou o autuante, o próprio autuado adotava em sua escrita fiscal, ao lançar as NF 376.900 de setembro/2008, e a NF 18.769 de setembro/2009, aquisições de ar de serviço, atribuindo para as operações o CFOP 1.556, ou seja, compra de material para uso e consumo. Igualmente, no caso da NF 366.377 de Março/2008; a NF 376.902 de Setembro/2008; as NFs 5.197 e 7.265 de Março/2009; e a NF 18.768 de Setembro/2009, de aquisições de água potável, todas também foram recepcionadas na fiscal, com o CFOP 1.556 (uso e consumo).

O autuado na impugnação se refere apenas ao “ar de serviço”. Isto posto, cabe agora analisar a alegação defensiva de que o “ar de serviço” adquirido, e cujo crédito fiscal foi indevidamente glosado pela ação fiscal, está diretamente integrado o seu processo produtivo sendo produto intermediário.

Segundo informação do autuado, não contestada pelos autuantes, o ar de serviço é empregado no processo industrial do estabelecimento, como força motriz para os equipamentos que operam na planta industrial, e também utilizado para transportar os pallets, quando do envases destes nas embalagens.

Sobre a alegação defensiva de que tem direito ao crédito fiscal em obediência ao princípio da não cumulatividade, não resta dúvida sobre isto, porém, o contribuinte deve obediência às legislações complementares sobre vedação a apropriação do crédito fiscal de produtos não classificados como produto secundário ou intermediário utilizado no processo industrial.

Analizando o Laudo Técnico, apresentado pelo próprio autuado, em que pese constar descrições sobre a utilização do ar de serviço no estabelecimento, no sentido de que o ar de serviço é empregado como força motriz de equipamentos existentes na planta industrial, constato que, como bem ressaltou o autuante, que não foram indicados quais os equipamentos que necessitam do ar de serviço para serem movimentados, postos para funcionar, e onde estão localizados na planta industrial tais equipamentos.

Sobre a alegação de que o ar de serviço serve para transportar pallets quando do envase dos materiais nas embalagens, verifico na própria informação do autuado, que o mesmo serve para deslocar o produto final para que seja embalado, etapa essa, que não participa do processo como elemento integrante do produto final.

Pelo acima alinhado, conluso que a pretensão do autuado em utilizar os créditos fiscais dos produtos não encontra amparo no artigo 93, do RICMS/97.

Infração 07 – 05.02.02 - EFETUOU SAÍDAS DE PRODUTOS EM TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRA UF COM PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO

Versa sobre saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção.

Verifico que o levantamento fiscal às fls.328 a 338, foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art.13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma não ser admitido nenhum outro tipo de custo, a exemplo

de energia, depreciação, etc.

Cumpre registrar que o sujeito passivo em momento algum de sua impugnação nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal, ou seja, que remeteu em transferência para outro estabelecimento as mercadorias objeto da autuação, nem apontou erros nos números consignados no levantamento fiscal, inclusive anexou ao PAF, os docs. 08 e 09, fls. 1.185 a 1.195, referente a demonstração das composições dos custos dos produtos transferidos, valores estes que são exatamente iguais aos elaborados pela ação fiscal, anexos às fls. 330 a 337 do PAF.

Na defesa fiscal o autuado defende duas teses: a) que não ocorreu o fato gerador do ICMS, pois não houve circulação econômica ou jurídica do bem, e por isso, que a transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro, pertencentes ao mesmo contribuinte não constitui fato imponível do ICMS; b) que foi embutido o valor do ICMS no custo de produção, em afronta ao artigo 97 do CTN.

Quanto a primeira tese, de acordo com a legislação tributária, o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), e sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar nº 87/96.

Está previsto na LC 87/96 que é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular, e que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída da mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Sendo assim, não acelho o entendimento defensivo, de que não existe fato gerador nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa. Além do mais, a exigência fiscal diz respeito a recolhimento a menor do ICMS efetuado pelo contribuinte.

Relativamente ao argumento que na ação fiscal há incongruência ao ter sido embutido o valor do ICMS no custo de produção, em afronta ao artigo 97 do CTN, ou seja, que a divergência entre os trabalhos desenvolvidos na ação fiscal, e apresentados pelo autuado, reside na inclusão do ICMS na composição dos preços das mercadorias transferidas, embutido o valor do ICMS no custo de produção, em afronta ao artigo 97 do CTN, comungo com os autuantes de que no plano contábil, o custo de produção, composto por matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, não contempla o ICMS.

Desta forma, é incontrovertido que o ICMS compõe sua própria base de cálculo, ou seja, está embutido no valor da operação, inclusive o Supremo Tribunal Federal já possui entendimento pacificado no sentido da legalidade e da constitucionalidade da base de cálculo integrada pelo montante do próprio imposto, nos termos do artigo 13, § 1º, I, da Lei Complementar 87/96.

Concluo que a fiscalização agiu corretamente, nos termos do artigo 56 do RICMS/97, pois na composição da base de cálculo, levou em conta os elementos nela contidos, razão, porque mantendo o lançamento deste item da autuação.

Infração 08 – 01.02.81 - UTILIZOU INDEVIDAMENTE NA CONDIÇÃO DE REMETENTE DA MERCADORIA CRÉDITO FISCAL DE ICMS RELATIVO AO FRETE DE MERCADORIAS EM SAÍDAS ISENTAS E NÃO TRIBUTADAS

Diz respeito a utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, de crédito fiscal de ICMS, relativo a frete de mercadorias em saídas isenta e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo.

Como bem ressaltaram os autuantes, o sujeito passivo não contestou os números consignados no levantamento fiscal às fls.329 a 371, porém, discordou do entendimento da fiscalização sob o argumento de que apesar do frete objeto da autuação se equiparam às operações que destinam mercadorias vendidas para a Zona Franca de Manaus, com as exportações propriamente ditas, tem direito ao crédito fiscal nos termos do artigo 106 combinado com o artigo 103 do RICMS/97.

Consoante o disposto no artigo 29, combinado com os artigos 581, 582, 583, são isentas do ICMS as operações com produtos industrializados de origem nacional, nas saídas para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

A questão objeto da lide se resume se no caso do imposto sobre o frete das mercadorias remetidas para Zona Franca de Manaus ensejam o direito a apropriação do crédito fiscal.

Não merece prosperar o entendimento do autuado, visto que de acordo com o disposto no inciso II do artigo 95, do RICMS/97, as operações isentas ou não-tributadas não ensejam o direito ao creditamento do imposto, não havendo como se referir às operações de exportações, já que estas são amparadas pela não incidência.

Além do mais, como acima alinhado, a operação de venda para ZFM é Isenta ou Não Tributada, e nas respectivas prestações de serviços de transportes não haverá a utilização de crédito fiscal, nos termos do artigo 95, inc. II combinado com o artigo 8º, inc. V todos do RICMS/BA, aprovado Dec. 6.284/97. Portanto, não há porque cogitar hipótese de estorno de crédito conforme arguido na defesa.

Mantido o lançamento.

Infração 10 – 14.01.03 - DEIXOU DE RECOLHER O ICMS DEVIDO EM VIRTUDE DE SAÍDA DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS COM BENEFÍCIO DO ICMS SEM A COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO POR PARTE DA SUFRAMA

A acusação fiscal diz respeito à falta de recolhimento do ICMS, cujo feito fiscal refere-se à descaracterização da isenção prevista no artigo art. 29, III, do RICMS/BA, face à constatação de emissão de notas fiscais de saída com destino à Zona Franca de Manaus sem a devida comprovação dos respectivos internamentos das mercadorias pela SUFRAMA, e evidenciando que as mercadorias foram entregues a destinatários diversos daqueles consignados nos documentos fiscais.

O levantamento das notas fiscais envolvidas na autuação encontra-se às fls. 1.032 a 1.043.

O artigo 29 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado através do Decreto nº 6.284/1997, reza que são isentas do ICMS as operações com produtos industrializados de origem nacional, nas saídas para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, porém, tal isenção é condicionada, e, por conseguinte, não atendida tal condição não cabe a aludida isenção. A condição prevista no aludido dispositivo, que reproduz uma exigência prevista em Convênio, está atrelada a comprovação da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento destinatário.

Tratando-se de dispositivo regulamentar que outorgam isenção e considerando-se o disposto no art. 111, II, do CTN, sua interpretação deve ser literal, o contribuinte só fará jus a isenção se cumprir as obrigações acessórias através da comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário, mediante formalização do internamento. Portanto, trata-se de isenção condicionada.

Desta forma, o autuado, remetente dos produtos para as áreas incentivadas, tem direito à isenção condicionada prevista no dispositivo acima citado, relativamente à saída de produtos industrializados de origem nacional com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos municípios pertencentes à Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio.

Como dito acima, a isenção concedida nas vendas de produtos industrializados para comercialização ou industrialização para a ZFM, fica condicionada às obrigações impostas ao remetente contidas no artigo 597, 598 do RICMS/BA, e no Conv 36/97 (Parágrafo único da Cláusula Primeira, § 1º, 2º e 3º da Cláusula Terceira, e Cláusula Quarta).

Portanto, dentre os vários requisitos a serem cumpridos para a fruição da isenção em foco, destaca-se pela pertinência ao caso dos autos, o requisito que condiciona a isenção à comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário, mediante a formalização do internamento.

Ou seja, a constatação do ingresso das mercadorias nas áreas incentivadas far-se-á mediante realização de sua vistoria física pela SUFRAMA e pela SEFAZ do Estado destinatário, e será disponibilizada pela SUFRAMA por meio de declaração, via internet.

Pelos termos da defesa, noto que o autuado tem o perfeito conhecimento de que a isenção prevista no artigo 29 do RICMS/BA está condicionada à comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário situado na ZFM.

Observo que o autuado, fl. 1.118 do PAF confessa que: "... a despeito da falta de cumprimento da obrigação acessória acima transcrita, atinente ao registro das operações na SUFRAMA – obrigação esta que, ressalte-se, é do transportador, e não do remetente das mercadorias – o fato é que o produto vendido pela impugnante efetivamente ingressou na Zona Franca de Manaus, pelo que faz jus ao benefício da isenção do ICMS".

Saliento que o autuado, no curso da ação fiscal, não conseguiu comprovar pela forma determinada nas normas regulamentares que, como frisado anteriormente devem ser cumpridas para a fruição do benefício, que as mercadorias constantes das notas fiscais arroladas pela fiscalização efetivamente ingressaram nas áreas incentivadas, uma vez que não apresentou os documentos comprobatórios exigidos.

Confirme a informação dos autuantes, no sentido de que em relação às validações das notas fiscais extraídas do site da SEFAZ/AM, com as notas fiscais relacionadas no Demonstrativo de Débito elaborado pela ação fiscal, anexos ao PAF, fls. 1.032 a 1.034, o autuado não anexou as validações referentes às notas fiscais nº 14.870, 14.871, 14.872, 14.873, 14.874, 14.875, 14.876, 14.877, 14.878, 14.879, 14.880, 14.881, 14.882 e 14.883 de maio de 2008, fl. 1.033 do PAF, conclusão essa, após o confronto com as validações anexadas pelo autuado, fls. 1.217 a 1.277 do PAF.

Verifico ainda que o autuado não elidiu a informação dos autuantes de que não foram anexados na peça defensiva os CTRCs que estariam vinculados às operações de vendas das mercadorias para a ZFM, que acobertaram as mercadorias transportadas, apesar de ter a oportunidade de fazê-lo conforme intimações (02/08/2012, fls. 17 e 18; 15/08/2008, fl. 30; 10/09/2008, fl. 33; 26/09/2008, fl.38 do PAF), inclusive não apresentou os documentos exigidos na legislação que comprovassem os internamentos das mercadorias

vendidas para ZFM.

No entanto, em sua peça defensiva, para elidir a autuação, e para comprovar que as operações objetos da ação fiscal realmente destinaram mercadorias à ZFM, junta documentação visando demonstrar que efetivamente as mercadorias objeto da autuação entraram fisicamente no estabelecimento dos destinatários na ZFM, tudo conforme documentos às fls. 1.196 a 1.216.

Analisando tais documentos, constato que se tratam de cópias do livro Registro de Entradas dos destinatários, onde constam a escrituração das notas fiscais das mercadorias destinadas à ORION, VIDEOLAR e SALDANHA RODRIGUES.

Sendo assim, entendo que apenas os documentos apresentados na defesa representados por cópias do livro Registro de Entradas dos destinatários estabelecidos em Manaus não são suficientes para comprovar que ocorreram os internamentos das mercadorias na ZFM, pois não atendem à legislação tributária acima comentada, por não ter ocorrido pela transportadora comunicação à SUFRAMA para que esta ou a SEFAZ/AM realizasse(m) a VISTORIA FÍSICA do ingresso da mercadoria. Ressalto a responsabilidade do transportador prevista no artigo 913 do RICMS/97, para atender a legislação tributária referente ao internamento na ZFM.

Concluo que não merece acolhimento das provas apresentados pelo autuado, visto que, não comprovam pela forma determinada nas normas regulamentares acima citadas, que, como frisado anteriormente devem ser cumpridas para a fruição do benefício, que as mercadorias constantes das notas fiscais arroladas pela fiscalização efetivamente ingressaram nas áreas incentivadas, uma vez que não apresentou os documentos comprobatórios exigidos.

Mantido o lançamento.

Infração 11 – 01.02.10 - UTILIZOU INDEVIDAMENTE CRÉDITO FISCAL DE ICMS POR NÃO HAVER ENTRADO A MERCADORIA NO ESTABELECIMENTO

Versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$22.581,72, através de notas fiscais de devolução de mercadorias sem a devida comprovação documental das referidas devoluções.

Consta no levantamento fiscal às fls. 1.044 a 1.061, que as notas fiscais objeto da autuação são as de números 42, 51, 52, 54, 55 e 10.618, e se referem às notas fiscais de vendas nº 13809, 14.715/14.716; 14.725/14.726 e 13.373.

O artigo 636, inciso II, alínea “a” combinado com o § 1º artigo 654 do RICMS/BA estabelece os documentos necessários para comprovar as hipóteses de devolução de mercadorias, a saber:

Art. 636. Nas hipóteses de devolução ou de retorno de mercadorias ou bens:

I - a documentação fiscal relativa à devolução da carga será emitida de acordo com os arts. 651 a 653;

II - no retorno de carga que por qualquer motivo não tiver sido entregue ao destinatário:

a) o Conhecimento de Transporte originário poderá servir para acobertar a prestação de retorno ao remetente, desde que, antes de se iniciar o retorno, seja feita observação dessa circunstância nas 1ªs vias dos documentos relativos à carga e à prestação do serviço (Conv. SINIEF 06/89 e Ajuste SINIEF 01/89);

b) a mercadoria retornará acobertada pela Nota Fiscal originária, atendido o disposto no § 1º do art. 654.

Art. 654. O estabelecimento que receber, em retorno, mercadoria que por qualquer motivo não tiver sido entregue ao destinatário deverá:

§ 1º O transporte da mercadoria em retorno será acompanhado pela própria Nota Fiscal originária, em cuja 1ª via deverá ser feita observação, antes de se iniciar o retorno, pela pessoa indicada como destinatária ou pelo transportador, quanto ao motivo de não ter sido entregue a mercadoria: recusa de recebimento, falta de localização do endereço, mercadoria fora das especificações, estabelecimento fechado ou inacessível, ou outro qualquer, devendo a mencionada observação ser feita, sempre que possível, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", ou, não havendo espaço suficiente, no quadro "Dados do Produto".

O autuado na impugnação argumenta que para fazer jus ao crédito do ICMS não é necessária a comprovação da circulação física da mercadoria devolvida, por força do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

No caso das notas fiscais objeto da autuação, o autuado fez referência apenas à operação que foi acobertada com a nota fiscal de devolução nº 42, e tendo como nota fiscal de venda a de nº 13.809, constante do Doc. 16, fl. 1.286B do PAF.

Verificando tais documentos, constato que na nota fiscal de venda constam os carimbos dos Postos Fiscais

localizados nos Estados da Bahia (10/03/2008), Espírito Santo (15/03/2008 e 18/03/2008, e Bahia (18/03/2008), e os carimbos dessas repartições se repetem duas vezes, porém com datas distintas. Contudo, não acolho o entendimento do autuado no sentido de que a nota fiscal de venda, também serviu para dar trânsito na operação de devolução, pois este procedimento não encontra amparo nos dispositivos regulamentares acima transcritos.

Quanto às demais notas fiscais, o próprio autuado declarou à fl. 1.130 do PAF que: “Embora a impugnante ainda não tenha localizado os demais documentos que respaldam o seu lídimo direito de creditar-se em relação ao ICMS destacado nas nfs nº 51, 52, 54, 55 e 10.618, pelo que ainda persiste na sua busca, juntando-os aos autos tão logo deles estiver de posse, não obstante o quanto já expandido”.

Desta forma, não há como acolher as notas fiscais de devolução para legitimar as supostas operações de devolução, pois foram emitidas pelo próprio autuado, sem apresentar vinculação a qualquer CTRC, sem afixação de carimbos de prepostos fiscais de repartições fazendárias no trajeto de circulação de retorno da mercadoria.

Restando caracterizada a infração, subsiste o reclamo fiscal.

Infração 12 – 01.05.12 - DEIXOU DE EFETUAR ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS RELATIVO ÀS MERCADORIAS ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO E POSTERIORMENTE SINISTRADAS

Acusa a falta de estorno de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$23.727,46, relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e posteriormente sinistradas, referente ao mês de junho de 2008.

O autuado não negou a existência das mercadorias que foram sinistradas e descritas nas notas fiscais e relacionadas conforme documentos às fls. 1.062 a 1.072, limitando-se a que somente é cabível estorno de créditos decorrentes das entradas das mercadorias ou serviços quando a operação subsequente com o produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto. No caso de perecimento, deterioração ou extravio de mercadorias, diz que estas não podem ser consideradas como saídas isentas ou não tributadas.

Não merece acolhimento o argumento defensivo, uma vez que de acordo com o art. 100, inc. V do RICMS/BA, in verbis:

Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

V - perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração;

Logo, foi correto o procedimento da fiscalização em exigir o estorno de crédito na forma determinada no dispositivo acima transscrito.

Sobre a alegação de não configuração das hipóteses constitucionalmente previstas para a exigência de estorno de créditos fiscais, por entender que o legislador infraconstitucional não pode restringir a apropriação do crédito, abstenho-me de apreciar tal alegação diante da regra prevista no artigo 167, I, do RPAF/99.

Mantido o lançamento.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 1480 a 1536), o recorrente ressalta que se referem às infrações 2, 4, 6, 7, 8, 10, 11 e 12, faz um breve comentário sobre as mesmas e razões expendidas na impugnação inicial que não logrou êxito diante do Acórdão JJF 0031-02/14.

No tocante à infração 2, comenta a acusação de falta de recolhimento do ICMS na devolução da mercadoria, cuja entrada foi escriturada sem débito, descreve os fatos ocorridos e indicação do enquadramento nos artigos 124, 651 e 652 do RICMS/BA (transcrito).

Afirma que requereu a nulidade da infração (por insegurança) por ficar configurado que os dispositivos infringidos tratam de devolução de mercadorias, enquanto a operação que ensejou a infração foi o retorno à origem de bem do ativo imobilizado, havendo contradição ao acusar os dispositivos que tratam de devolução de mercadoria e não de estorno do crédito fiscal.

Comenta o julgamento pela procedência da infração, mesmo reconhecendo que se trata de operação de transferência e não de devolução, cujo tratamento de créditos fiscais são diferentes (art. 93, V, “a” e “b” do RICMS/97), visto que o (i) retorno do ativo ao estabelecimento teve o ICMS destacado no documento fiscal (ii) a NF de 06/04/08 indicava CFOP 6152 (mercadoria destinada à

comercialização) (iii) a carta de correção é de 17/04/08 e (iv) o não aproveitamento do crédito fiscal configura ofensa ao princípio da não cumulatividade.

Afirma que caberia a exigência do imposto que deixou de ser debitado na operação anterior de transferência e em se tratando de transferência de bem do ativo com menos de um ano (entrada em 06/04/08 e saída em 21/05/08), deveria ser contemplado com redução de base de cálculo, em 95%, conforme previsto no art. 83, I do RICMS/97.

Conclui afirmando que caberia a exigência estorno do crédito, apropriado nos meses de abril e maio/08 (2/48) e não de falta de recolhimento do imposto. Requer a nulidade ou improcedência.

No tocante à infração 4, afirma que foi acusado de não recolher a diferença de alíquota relativa a aquisição de material de uso ou consumo, sem levar em consideração os valores lançados a título de DIFAL no livro RAICMS no período fiscalizado (fls. 210 a 214). Afirma que a fiscalização relaciona notas fiscais que não constam nos seus demonstrativos (fls. 217 a 242), pois se trata de produtos intermediários (elemento filtrante filtro circular e tela de aço inox) que participam do processo produtivo após o produto final estar concluído, retendo impurezas para evitar contaminações e não gera incidência da diferença de alíquota, conforme Laudo Técnico (fls. 1180 a 1184), indicando a função dos elementos filtrantes e da tela de aço inox.

Apresenta um quadro demonstrativo (fl. 1493), comparativo do valor lançado de DIFAL no livro RAICMS (fls. 1157 a 1179) e o apurado pela fiscalização. Questiona se o autuante não deveria listar todas as notas fiscais de aquisição que ensejaram recolhimento da diferença de alíquota, que foram desconsiderados do débito lançado no livro RAICMS.

Relativamente à infração 6, reapresenta tabelas às fls. 1497 a 1498, na qual indica os valores exigidos de apropriação de crédito indevido nas aquisições de ar de serviço e água potável.

Afirma que na realidade foi estornado os créditos relativos a ar de serviço adquirido, que segundo o Laudo Técnico (fl. 1.184) é empregado no processo industrial (i) como força motriz para os equipamentos que operam na planta industrial, e (ii) para transportar os pellets, quando do envases destes nas embalagens.

Argumenta que o ar de serviço é utilizado no desenvolvimento dos trabalhos diários da planta industrial e sendo empregado na produção fabril, é assegurado o crédito fiscal por se tratar de produto secundário ou intermediário, ao teor do art. 93, I, "b", e não se inclui na vedação expressa no art. 97, tudo RICMS/BA.

Quanto à infração 7 (transferência de mercadorias para estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, por preço inferior ao custo de produção) argumenta que:

- a) Houve apenas a circulação física das mercadorias, não ocorrendo o fato gerador do ICMS, pois não houve circulação econômica ou jurídica do bem (art.155 da CF), conforme tem se posicionado o STF e STJ. Conclui dizendo que a transferência de mercadorias não constitui fato imponível do ICMS;
- b) Discorre sobre a metodologia adotada e argumenta que na foi embutido o valor do ICMS no custo de produção, situação que não é prevista no art. 56, do RICMS/97, cuja base de cálculo é composta por matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra. Cita também o CTN, artigo 97, e o RICMS no mesmo fito, combater a inclusão do ICMS na base de cálculo das mercadorias em transferências interestaduais;
- c) Ressalta que anexou demonstrativo (fls. 1.185 a 1.195), referente à demonstração das composições dos custos dos produtos transferidos, valores estes que são exatamente iguais aos elaborados pela ação fiscal, conforme anexos às fls. 330 a 337.

No que se refere à infração 8, que acusa utilização indevida de crédito fiscal relativo a prestação de serviço de transportes nas saídas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus, ressalta que a 2ª JJF fundamentou que as operações isentas ou não tributadas não ensejam direito de crédito

fiscal (art. 95, II do RICMS/97), o que entende estar equivocada.

Alega que o art. 4º do DL nº 288/67, equipara operações de vendas para a ZFM com as exportações, conforme jurisprudência do STF e a STJ (RE 70441/PE; RE 89.413/RJ; RE 91481/SP), cujo art. 40 das ADCT da CF manteve suas características de área de livre comércio e de exportações.

Transcreve os artigos 95, II, 103 e 106, do RICMS/97, que trata da utilização de crédito fiscal de serviço de transporte cuja vedação recai sobre as operações isentas ou não tributadas, alegando que não se pode glosar os créditos apropriados de operações com mercadorias destinadas a ZFM, por serem equiparadas a operações de exportações, cujo crédito fiscal é assegurado.

Ressalta que o art. 21, da LC 87/96 (redação da LC 120/2005), prevê o não estorno de créditos de mercadorias e serviços de operações ou prestações destinadas ao exterior.

Com relação à infração 10 (falta de comprovação de internamento de mercadorias comercializadas para a Zona Franca de Manaus), ressalta que na Decisão recorrida foi fundamentado que as cópias dos LRE dos destinatários estabelecidos na ZFM não eram suficientes para comprovar o seu internamento, visto que a transportadora não efetuou comunicação a SUFRAMA, para que pudesse confirmar o ingresso da mercadoria (art. 913 do RICMS/97).

Ressalta que o art. 29 do RICMS/97 prevê a isenção, condicionando à comprovação da efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário situado na ZFM, e o art. 597 do RICMS/BA (Convênio ICMS 36/97), estabelece cumprimento de obrigações acessórias, determinando que o transportador proceda ao internamento junto à SUFRAMA, enviando os dados dos documentos fiscais àquela repartição fiscal (art. 597, §5º) em consonância com o art. 7º da Portaria nº 205/02 da SUFRAMA, que atribui ao transportador às mesmas obrigações.

Entende que o cumprimento da obrigação acessória “é *do transportador, e não do remetente das mercadorias*”, visto que o produto vendido efetivamente ingressou na ZFM, fazendo jus ao benefício da isenção, conforme demonstrativos das notas fiscais destinadas a: ORION, VIDEOLAR e SALDANHA RODRIGUES, cujas notas fiscais foram acostadas às fls. 1.196 a 1.205; fls. 1.206 a 1.213 e fls. 1.214 a 1.216, juntamente com as cópias do livro RE das citadas empresas onde estão lançadas todas as notas fiscais, comprovando o internamento das mercadorias na ZFM.

Transcreve julgados do CONSEF sobre a matéria (AI 00567248/94; CJF 131/12/07; CJF 0185-11/05), além de Decisão de Tribunal de Justiça (fl. 1525), validando internações de notas fiscais na ZFM.

Ressalta que anexou às fls. 1.217 a 1.277, cópias das Declarações de Validação de notas fiscais, obtidas no site da SEFAZ/AM, atestando a entrada física das mercadorias em referência na ZFM.

Destaca que o Convênio ICMS 36/97 prevê nas Cláusulas 3ª e 4ª, o ingresso e vistoria física na SUFRAMA e SEFAZ/AM, que disponibilizará declaração por meio da internet, tendo a SEFAZ/AM vistoriado as mercadorias que ingressaram na zona incentivada.

Quanto à infração 11 (utilização indevida de crédito fiscal relativo à refaturamento de mercadorias que não retornaram ao estabelecimento), reafirma que o procedimento adotado está correto, “nos casos em que ocorre a devolução das mercadorias, não se devendo cogitar da necessidade de comprovação da circulação física”.

Aduz que a 2ª JJF ignorou a argumentação jurídica, considerando apenas a referência a nota fiscal nº 42, emitiu a nota fiscal de venda (fls. 1.278 a 1.282), relativo às notas fiscais de saídas, relacionadas pela fiscalização (fl. 1.044), as notas fiscais de devolução (fls. 1.283 a 1.286), destacando os ICMS, cujos créditos fiscais foram escriturados em conformidade com o disposto no art. 654 do RICMS/97, que transcreveu.

Afirma que a devolução pela nota fiscal 42, relativo à venda pela NF 13.809 (fl. 1.286B), constam carimbos dos Postos Fiscais localizados nos Estados da Bahia (10/03/2008), Espírito Santo (15/03/2008 e 18/03/2008) e Bahia (18/03/2008), que se repetem duas vezes, com datas distintas, servindo para dar trânsito a operação de devolução, emitindo a nota fiscal de devolução depois.

Ressalta que o mesmo procedimento ocorreu com as outras notas fiscais (doc. 14 e 15 da defesa) o que não foi analisado na Decisão proferida na Primeira Instância.

Relativamente à infração 12, (estorno de crédito relativo à mercadoria sinistrada), afirma que de forma equivocada a 2ª JJF fundamentou que foi correto à exigência do estorno referente a mercadorias sinistradas, com a interpretação do art. 10, V do RICMS/97.

Discorre sobre art. 155, §2º, II da CF, que trata da limitação de utilização de créditos fiscais em decorrência de operações com isenção ou não incidência, e que não há possibilidade de exigência de estorno de crédito do imposto em outras situações, dado ao princípio da não-cumulatividade.

Afirma que as disciplinas infraconstitucionais, a exemplo da limitação prevista no art. 21, V da LC 87/96 e art. 100, V do RICMS/97, que regra aplicação de estorno em decorrência de sinistro, não pode de forma alguma mitigar ou tolher o citado princípio da não cumulatividade.

Transcreve texto de doutrinadores para reforçar o seu posicionamento de que o legislador não pode restringir a apropriação de crédito fiscal e requer a improcedência desta infração.

Conclui, requerendo o provimento do Recurso Voluntário, bem como a realização de diligências fiscais e contábeis, nos termos dos artigos 123 e 145 do RPAF/BA, para atestar o quanto defendido.

A PGE/PROFIS exarou Parecer às fls. 1569/1574, comenta a acusação, infrações que são objeto do Recurso e diz que com relação à infração 2, não merece acolhimento do apelo, visto que se trata de estorno de crédito por ter lançado o valor integral ao invés de 1/48 avos, bem como a devolução do ativo ocorreu sem destaque do imposto.

Com relação à infração 4, afirma que os produtos filtro e tela de aço não se caracterizam como produto intermediários, por não serem consumidos no processo produtivo.

No tocante à infração 6, aduz que tanto o ar serviço como a água potável configuram material de uso ou consumo, conforme CFOP 1556 indicado nas notas fiscais. E mesmo que o ar de serviço seja utilizado como força motriz de equipamentos industriais, é feito fora do processo produtivo.

Com relação à infração 7, assevera que a LC 87/96 (art. 13, §1º, I) prevê a incidência do ICMS sobre as operações de transferências o que possibilita sua inserção na base de cálculo.

Quanto à infração 8, diz que a prestação de serviço de transporte vinculadas a operações isentas e não tributadas pelo ICMS, não autoriza a utilização do crédito fiscal (art. 95, II cc art. 8º, V do RICMS/97), ou seja, se não há incidência do imposto na venda, não há aproveitamento de crédito.

Relativamente à infração 10, ressalta que o CONSEF tem admitido outras provas para acatar o internamento das mercadorias na ZFM (SUFRAMA), por se tratar de isenção condicionada, mas que na situação em apreço tais provas não foram carreadas ao processo, sendo que a cópia do livro REM de empresas situadas na ZFM, não é suficiente para comprovar o internamento.

No tocante à infração 12, afirma que não tem base lógica a manutenção de crédito fiscal relativo a mercadorias que foram sinistradas, por não serem objeto de mercancia (não incidência).

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

O recorrente peticionou em 12/02/15, juntada de comprovante de pagamento dos valores relativos a apropriação de crédito fiscal relativo à aquisição de água potável (infração 6), no valor do principal de R\$7.529,42 com os devidos acréscimos legais (fls. 1576/1580).

A Secretaria do CONSEF acostou às fls. 1583 a 1587 detalhes dos pagamentos efetuados relativos às infrações 1, 3, 5, 9 e parte dos valores exigidos na infração 6.

VOTO

Ressalto, inicialmente, que o Recurso Voluntário se refere às infrações 2, 4, 6, 7, 8, 10, 11 e 12.

O sujeito passivo suscitou a nulidade da infração 2, sob alegação de configurar insegurança,

afirmando que os dispositivos infringidos tratam de devolução de mercadorias e o fato ocorrido foi o retorno à origem de bem do ativo imobilizado.

Constatou que embora tenha sido indicado os artigos 124 (prazo de recolhimento), 651 e 652 (devolução de mercadorias), tudo do RICMS/97, na infração foi descrito que foi escriturado crédito fiscal relativo à entrada da mercadoria, cuja “*saída se deu com documento fiscal sem destaque do imposto*”. Em seguida foi detalhado com indicação da nota fiscal de recebimento em transferência de uma impressora, indicando como mercadoria destinada a comercialização; carta de correção para CFOP de ativo imobilizado; saída por transferência sem débito; recebimento em transferência. Por fim concluiu que foi apropriado o crédito do imposto pela entrada sem que houvesse débito pela saída, o que culminou em acúmulo de crédito fiscal.

Pelo exposto, embora os dispositivos indicados não se coadunem com a acusação, o detalhamento na descrição dos fatos demonstra clareza, com indicação dos números das notas fiscais, registros nos livros fiscais do estabelecimento autuado, para caracterizar a infração cometida à legislação do ICMS. O contribuinte entendeu do que foi acusado, tanto que se defendeu apresentando razões para tentar descharacterizar a infração de que foi acusado. Portanto, entendo que o lançamento em questão atingiu a sua finalidade, possibilitou o exercício do direito de defesa por parte do contribuinte, e da mesma forma apreciação da lide na Decisão proferida na primeira instância. Por isso, fica rejeitada a nulidade suscitada e passo a apreciação das razões de mérito.

No tocante à infração 2, o recorrente argumenta que mesmo reconhecendo que se trata de operação de transferência e não de devolução, a 2ª JJF manteve a exigência do imposto, mas que (i) caberia a exigência estorno do crédito e não de falta de recolhimento do imposto (ii) e se tratando de transferência de bem do ativo com menos de um ano, deveria contemplar redução de base de cálculo de 95%, conforme previsto no art. 83, I do RICMS/97.

Conforme fundamentado na Decisão proferida pela primeira instância, a empresa recebeu por transferência consignado na Nota Fiscal nº 15.161 de 06/04/08 (fl. 55) uma impressora (Video Jet) e escriturou no livro REM com o CFOP 2152 (mercadoria adquirida para comercialização), cujo CFOP foi corrigido por meio de carta de correção para o CFOP 6552 (transferência de bem do ativo imobilizado - fl. 56), apropriando de uma vez só o crédito fiscal de R\$17.500,00.

Em seguida emitiu Nota Fiscal de Saída de nº 15161 que foi escriturada no livro RSM (maio/08 - fl. 51), indicando o CFOP 6.552, sem débito do imposto.

Pelo exposto, considero correta a fundamentação da Decisão de que em se tratando de transferência de bem do ativo imobilizado o autuado não poderia ter se creditado do imposto de uma só vez (art. 93, § 17, I, RICMS/97) e sim em 48 parcelas, mesmo porque a devolução do mesmo bem (fls. 47 a 56) não foi tributada.

Da mesma forma, não merece reparo à Decisão quanto ao argumento de que não deveria ter exigido estorno de crédito fiscal e sim saída de mercadoria com redução de base de cálculo.

Ou seja, conforme fundamentado, se a apropriação do crédito fiscal foi feita de uma só vez e a legislação do imposto prevê que deve ser à razão de 1/48, restou caracterizado a utilização indevida do crédito fiscal. Mesmo porque, o mesmo bem foi devolvido sem debitá-lo o imposto, que caso tivesse sido tributado, neutralizaria o crédito escriturado indevidamente.

Também não pode ser acolhida a tese recursal de que se configurado o estorno de crédito, deveria ser exigido apenas a glosa de crédito fiscal de 2/48 avos relativo aos meses de abril e maio/08, relativo ao período em que o bem esteve incorporado ao seu ativo imobilizado, visto que o crédito fiscal foi apropriado integralmente no mês da entrada do bem (R\$17.500,00/abril) e não foi debitado qualquer valor na saída no mês subsequente (maio/08). Caso acolhido tal tese, o Estado da Bahia suportaria o ônus de um crédito fiscal de 46/48 avos, sem que o bem tivesse sido empregado no processo produtivo. Fica mantida a Decisão pela procedência desta infração.

Relativamente à infração 4 (diferença de alíquota/uso ou consumo), o sujeito passivo alega que:

- a) Não foi levado em consideração os valores lançados a título de DIFAL no livro RAICMS;
- b) Foram relacionadas notas fiscais que não constam nos seus demonstrativos (fls. 217 a 242) e que se trata se de produtos intermediários (filtro e tela) que não incide o imposto.

Com relação ao mês de janeiro/08, verifico que conforme apreciado na Decisão recorrida com base na informação fiscal o demonstrativo à fl. 210 indica valor exigido de R\$1.817,35 e recolhimento zero, mas de fato, a empresa lançou no livro RAICMS valor de R\$4.618,73.

Ocorre que, pelo confronto do demonstrativo elaborado pela empresa (fl. 217) com o elaborado pela fiscalização (fl. 210), as Notas Fiscais relacionadas pela fiscalização (nºs 48808, 48810, 48861, 49016, 9363 e 16327), não constam na planilha elaborada pela empresa.

Logo, apesar de ter havido um equívoco por parte da fiscalização ao indicar valor zero no mês, mas efetivamente os valores exigidos referem-se à aquisições de bens de uso ou consumo (tela, elemento filtrante, relé e chaveador), que não foi objeto de apuração e escrituração do ICMS da diferença de alíquota por parte do estabelecimento autuado. Portanto, devido os valores exigidos.

Ressalte-se que o sujeito passivo foi cientificado da informação fiscal (fl. 1331) e se manifestou (fl. 1334 e 1347), nos termos do art. 18, §1º do RPAF/BA.

Quanto ao argumento de que os produtos relacionados pela fiscalização, não constam nos seus demonstrativos e se trata se de produtos intermediários, verifico que conforme apreciado na Decisão ora recorrida, são utilizados no processo produtivo:

Elemento Filtrante Filtro Circular é usado na extrusora, e que ao entrar em contato com o produto final, retém impurezas e evita contaminação do produto. Tendo função vital no processo produtivo, e necessita constantemente ser reposto ao longo do processo produtivo, pois perde as características, terminando imprestável para novo uso após o seu consumo.

Tela de Aço Inox também usada como elemento filtrante do 44F12, que este serve para a filtração de água de recirculação em circuito fechado, e retém partículas geradas no sistema de corte do grão do polipropileno. Também precisa ser constantemente reposta, sendo substituída em função do desgaste, não sendo reaproveitada.

Assim sendo, conforme apreciado pela 2ª JJF, o Elemento Filtrante e do Filtro Circular e a Tela de Aço Inox (fls. 1181/1183), somente participam do processo produtivo após o produto final estar concluído, e tem com função reter impurezas, evitando contaminações e filtração da água da recirculação em circuito fechado. Logo, não são consumidos no processo a cada participação, desgastando-se continuamente até que sejam repostos, caracterizada como peças de reposição do equipamento, ou seja, material de uso ou consumo e não de produtos intermediários, como alegado.

Portanto, não merece qualquer reparo a Decisão proferida, ficando mantida a exigência fiscal.

Quanto à infração 6, no Recurso Voluntário apresentado (fls. 1497 a 1504), a empresa contestou a exigência em relação ao crédito indevido nas aquisições de ar de serviço e água potável.

Posteriormente, o sujeito passivo juntou comprovante de pagamento dos valores exigidos relativos à aquisição de água potável, com os devidos acréscimos legais (fls. 1576/1580). Consequentemente, fica prejudicada a apreciação das razões recursivas com relação ao produto água potável, dado a extinção pelo pagamento (art. 122, IV do RPAF/BA; art. 156, I do CTN).

Resta apreciação sobre o ar de serviço, que conforme Laudo Técnico (fl. 1.184) é empregado (i) como força motriz para os equipamentos que operam na planta industrial, e (ii) para transportar os pellets, quando dos envases destes nas embalagens específicas para o fornecimento.

Conforme apreciado na Decisão recorrida, embora o ar de serviço seja empregado nos trabalhos diários realizados na planta industrial, é consumido no maquinário e transporte de pellets, logo não integra o produto final, na condição de elemento indispensável, nem se desgasta diretamente em contato com a matéria prima, conforme disposto no art. 93, V, "b" e §1º do RICMS/97. Fica mantida a Decisão pela procedência desta infração.

Relativamente à infração 7 (transferência/preço inferior ao custo), a empresa argumenta que:

- a) Houve apenas circulação física das mercadorias, não ocorrendo o fato gerador do ICMS;
- b) Foi integrado o ICMS no custo de produção, situação não prevista no art. 56, do RICMS/97;
- c) Os demonstrativos apresentados de composições dos custos dos produtos transferidos (fls. 1185 a 1195) são exatamente iguais aos elaborados pela ação fiscal (fls. 330 a 337).

Quanto ao primeiro argumento, conforme apreciado na Decisão recorrida, o art. 12, I da LC 87/96 prevê que considera se ocorrido o fato gerador do imposto a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 4º, I da Lei nº 7.014/96). Logo, considerando o princípio de autonomia dos estabelecimentos e partilha do ICMS entre os estados membros da Federação, há incidência do imposto sobre as operações interestaduais de transferência de mercadorias.

No que se refere aos argumentos de que a base das operações de transferências é o custo de produção, mas não há previsão da inclusão do ICMS na base de cálculo. Verifico que conforme apreciado pela 2ª JJJ, no momento da aquisição da matéria prima, material secundário e acondicionamento, que compõe o custo de produção (além da mão de obra) é computado nos estoques o valor dos insumos, sem o ICMS que é registrado numa conta do circulante (a recuperar), para ser compensado com o débito gerado nas operações de saídas do produto final.

Como na operação de transferência, na base de cálculo não há agregação de valor (lucro), o ICMS deve ser integrado a sua própria base de cálculo (art. 13, § 1º, I da LC 87/96).

Pelo exposto, não merece qualquer reparo a Decisão fundamentando que está pacificado o entendimento no sentido da legalidade e da constitucionalidade de que a base de cálculo integra o montante do próprio imposto (STF) e que a fiscalização agiu corretamente, “nos termos do art. 56 do RICMS/97, pois na composição da base de cálculo, levou em conta os elementos nela contidos”. Fica mantida a Decisão pela procedência da infração 7.

Relativamente à infração 8 (utilização indevida de crédito fiscal/serviço de transportes para a ZFM), o sujeito passivo argumenta que as vendas para a Zona Franca de Manaus (ZFM) se equiparam a exportações, cuja manutenção do crédito fiscal é assegurada (art. 21, da LC 87/96), conforme jurisprudência do STF e a STJ. E que os artigos 95, II, 103 e 106 do RICMS/97 tratam de vedação sobre operações isentas ou não tributadas.

Conforme fundamentado na Decisão recorrida, são isentas do ICMS as operações com produtos industrializados de origem nacional, nas saídas para comercialização ou industrialização na ZFM. Logo, em se tratando de operações com cláusulas CIF o art. 95, II do RICMS/97 estabelece que:

Art. 95. Nas operações efetuadas a preço CIF (art. 646), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras:

...
II - tratando-se de operação isenta ou não-tributada ou com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação, não haverá utilização de crédito fiscal, salvo disposição em contrário, inclusive na hipótese da alínea "b" do inciso anterior.

Portanto, apesar de o art. 4º do DL 288/67 prevê que as operações com mercadorias destinadas a contribuintes localizados na ZFM se equiparem a exportação, a CF 88 no seu art. 155, § 2º, II, “a” e “b”, estabeleceu que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação (a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; ou (b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Pelo exposto, em se tratando prestação de serviço de transporte vinculada a saída de mercadorias contempladas com isenção do ICMS, há expressa vedação da utilização do crédito fiscal, motivo pelo qual fica mantida a Decisão pela procedência da infração 8.

No tocante à infração 10 (falta de comprovação de internamento de mercadorias/ZFM) o recorrente alega que para tentar comprovar o internamento na ZFM, juntou a defesa cópias:

- a) LRE dos destinatários/ZFM com a escrituração das notas fiscais (fls. 1196/1216);
- b) Declarações de Validação de notas fiscais, obtidas no site da SEFAZ/AM, atestando a entrada física das mercadorias na ZFM (fls. 1.217 a 1.277).

O autuante na informação fiscal prestada (fls. 1311/1316) contestou afirmando que:

- A) Os documentos juntados eram insuficientes para comprovar a internação das mercadorias na ZFM, diante do disposto no art. 597 do RICMS/BA (Convênio ICMS 36/97);
- B) Não foram juntadas as Declarações de Validações relativas o mês de maio/08;

Na Decisão proferida pela 2^a JJF foi fundamentado que a cópia dos LRE e Declarações de Validações da SEFAZ/AM não constituíam provas suficientes para comprovar que as mercadorias constantes das notas fiscais objeto da autuação, tenham efetivamente ingressado nas áreas incentivadas da ZFM.

Observo que nas diversas decisões sobre a mesma matéria, a exemplo dos Acórdãos CJF 02-11/06; CJF 504-11/06; CJF 131/12/07; CJF 0185-11/05, CJF 301-12/12 e CJF 235-11/14, a comprovação do ingresso das mercadorias nas áreas incentivadas mediante realização de vistoria física pela SUFRAMA e SEFAZ/AM, bem como sua disponibilização por meio de declaração via internet, tem se revelado uma operacionalização dificultosa por parte dos estabelecimentos remetentes, em cumprimento das regras dispostas no Convênio ICMS 36/97, em especial os controles exercidos pela SUFRAMA.

Conforme apreciado na Decisão proferida pela Primeira Instância, a isenção condiciona obrigações impostas ao remetente de acordo com as regras contidas nos artigo 597 e 598 do RICMS/97, com suporte nas Cláusulas Primeira, § 1º, 2º e 3º da Cláusula Terceira, e Cláusula Quarta do Convênio ICMS 36/97, mediante realização de vistoria física pela SUFRAMA e pela SEFAZ/AM e será disponibilizada pela SUFRAMA por meio de declaração, via internet.

Na situação presente, o estabelecimento autuado juntou cópias do LRE (fls. 1196 a 1216) dos destinatários (ORION INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS LTDA, VIDEOLAR S.A. e SALDANHA RODRIGUES LTDA), onde consta a escrituração das notas fiscais das mercadorias que lhes foram destinadas. Considero correta a fundamentação da 2^a JJF de que a simples escrituração das notas fiscais não constitui prova suficiente de internação das mercadorias na ZFM.

Entretanto, o sujeito passivo juntou com a impugnação, cópia espelho de consultas realizadas no site da SEFAZ/AM, no qual constam os dados das notas fiscais cadastradas naquela instituição. Tomando como exemplo a primeira Nota Fiscal de nº 12777 emitida em 18/01/08 (fl. 1032), além de comprovar a escrituração no livro da ORION (fl. 1196), a mesma consta como validada no site da SEFAZ/AM (fl. 1217), destinada a citada empresa, apresentada em 07/02/08 com aposição do Selo Fiscal nº 12853.616 do mesmo dia, cujo transportador foi à empresa Aliança Navegação e Logística Ltda.

O mesmo procedimento ocorreu com a maioria das notas fiscais que foram escrituradas no LRE dos destinatários, que foram validadas pela SEFAZ/AM, conforme documentos juntados às fls. 1218 a 1277.

Pelo exposto, considerando que as cláusulas 3^a, 4^a, 5^a e 6^a do Convênio ICMS 36/97 estabelece que a comprovação de ingresso de mercadorias nas áreas incentivadas é feita mediante vistoria física pela SUFRAMA e pela SAFAZ/AM, “*de forma simultânea ou separadamente*” considero que a vistoria procedida pela Secretaria da Fazenda e disponibilização da validação das notas fiscais pela internet, em conjunto com a apresentação dos LRE com escrituração das mesmas pelos destinatários das mercadorias, constitui, neste caso específico, prova suficiente de internalização das mercadorias na Zona Franca de Manaus.

Relativamente às Notas Fiscais de nºs 14.870, 14.871, 14.872, 14.873, 14.874, 14.875, 14.876, 14.877,

14.878, 14.879, 14.880, 14.881, 14.882 e 14.883, constantes do demonstrativo elaborado pela fiscalização relativo ao mês de maio de 2008 (fl. 1033), constato que na informação fiscal, os autuantes alegaram que não foram juntadas validações do site da SEFAZ/AM, tendo a empresa sido cientificada e na sua manifestação não apresentou qualquer prova em contrário. Por sua vez, a 2^a JJF fundamentou na sua Decisão a não comprovação da validação daquelas notas fiscais e no Recurso Voluntário interposto, o recorrente também não apresentou outras provas.

Pelo exposto, considero que não foram comprovadas a internalização das mercadorias, consignadas nas notas fiscais acima indicadas, na ZFM. Tomo como base o demonstrativo à fl. 1033 e considero devido o valor exigido no mês de maio/08, com data de vencimento em 09/06/08, remanescendo valor devido de R\$21.343,85. Fica reformada a Decisão de Procedente para Procedente em parte a infração 10.

Com relação à infração 11 (utilização indevida de crédito fiscal relativo à refaturamento de mercadorias que não retornaram ao estabelecimento), a empresa alega que tendo ocorrido à devolução, não se deve cogitar “*a necessidade de comprovação da circulação física*”.

Conforme apreciado na Decisão proferida pela Primeira Instância, o demonstrativo às fl. 1044 e cópias das Notas Fiscais relacionadas às fls. 1045/1061, de n^{os} 42, 51, 52, 54, 55 e 10.618, e se referem às Notas Fiscais de Vendas n^{os} 13809, 14.715/14.716; 14.725/14.726 e 13.373.

Tomando por exemplo à nota fiscal nº 13809 (fl. 1046), foi emitida em 10/03/08 contra a empresa Euro Matic situada no Estado de São Paulo, a qual consta carimbos indicativos de passagem por postos fiscais entre os dias 15 e 18/03/08. Já a Nota Fiscal nº 42 (fl. 1045), foi emitida pelo estabelecimento autuado em 24/03/08 com indicação de que não houve entrega da mercadoria ao destinatário consignado na Nota Fiscal nº 13089. O mesmo procedimento ocorre com outras NFs.

Conforme apreciado na Decisão recorrida, o art. 636, II, “a” cc o § 1º artigo 654 do RICMS/97, estabelece que para comprovar as hipóteses de devolução de mercadorias, o transporte da mercadoria em retorno será acompanhado pela própria nota fiscal originária, em cuja 1^a via deverá ser feita observação, antes de se iniciar o retorno, pela pessoa indicada como destinatária ou pelo transportador, quanto ao “*motivo de não ter sido entregue a mercadoria: recusa de recebimento, falta de localização do endereço, mercadoria fora das especificações, estabelecimento fechado ou inacessível, ou outro qualquer, devendo a mencionada observação ser feita, sempre que possível, no quadro "Dados Adicionais" (Informações Complementares)*

Na situação presente há indicação na nota fiscal que a mercadoria não foi entregue, sem indicar o motivo, e foi indicado que o serviço de transporte é de responsabilidade do tomador/remetente.

Logo, se a mercadoria deu saída no dia 10/03/08, houve uma prestação de serviço de transporte de Salvador (emitente) para São Paulo (destinatário) e tendo retornado no dia 24/03/08, deveria ser indicado o motivo da devolução, bem como emissão de um Conhecimento de Transporte do retorno da mercadoria (São Paulo → Salvador). Como houve apenas emissão de nota fiscal de entrada, entendo que não ficou comprovado a efetividade da devolução da mercadoria, seja pela emissão de nota fiscal por parte do destinatário em devolução das mercadorias, seja pela emissão de um Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga (retorno).

Constato que as Notas Fiscais de n^{os} 14716 e 14726 (fls. 1282/v e 1283/v) indicam no verso que as mercadorias foram devolvidas pelo fato de “não termos espaço para armazenagem”, porém não há comprovação de que houve retorno físico das mercadorias do estabelecimento localizado no Estado de São Paulo para o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia. Ressalte se que a fiscalização intimou o sujeito passivo para comprovar o refaturamento da mercadoria (para o mesmo ou outro contribuinte), e a empresa não comprovou ter ocorrido tal fato.

Assim sendo, fica mantido o não acolhimento das notas fiscais de devolução emitidas pelo próprio autuado, visto que não constitui prova suficiente da devolução das mercadorias.

Quanto à infração 12, (estorno de crédito/mercadoria sinistrada), o sujeito passivo argumenta que

o art. 155, §2º, II da CF, prevê vedação ou anulação do crédito relativo a operações contempladas com “isenção ou não incidência”, mas que em obediência ao princípio da não-cumulatividade, não se exige o estorno de crédito fiscal, relativo a mercadorias cujas saídas são isentas.

Na Decisão proferida pela 2ª JJF, foi fundamentado que o art. 100, V do RICMS/97, prevê que “*o contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas*” quando as mercadorias forem sinistradas.

Conforme citado pelo próprio contribuinte, o art. 21, V da LC 87/96 (art. 30, IV da Lei nº 7014/96) prevê o estorno de crédito quando as mercadorias forem sinistradas, ou seja, em obediência ao princípio da não cumulatividade, o crédito fiscal corresponde ao ICMS pago na fase anterior, para compensar o imposto da fase posterior. E, sendo o ICMS um imposto de circulação de mercadorias, o sinistro não configura uma operação de mercancia, logo, o valor que foi pago na fase antecedente não tem débito correspondente e deve ser estornado.

No que se refere à interpretação restritiva de que a Constituição Federal prevê anulação do imposto apenas nas operações contempladas com isenção ou não incidência e inconstitucionalidade da legislação infraconstitucional, cabe relembrar que o sinistro não configura uma operação no sentido de mercantilização, bem como, a exigência regulamentar do estorno do crédito é prevista na Lei Estadual (7.014/96) e Federal (87/96), portanto é legal. Saliento que em conformidade com o disposto no art. 167, I do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Fica mantida a Decisão pela procedência da infração 12.

Por tudo que foi exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, com redução do débito da infração 10 de R\$444.071,82 para R\$21.343,85.

VOTO DIVERGENTE (Quanto às infrações 4, 6 e 7)

Em que pese o sempre embasado voto do n. Conselheiro Relator, peço *venia* para discordar do seu entendimento em relação as infrações 4, 6 e 7.

O motivo das infrações é a glosa de créditos sobre as aquisições de produtos considerados pela fiscalização como destinados ao de uso e consumo do estabelecimento (infração 6), bem assim o ICMS correspondente ao diferencial de alíquota interestadual nas aquisições destes produtos advindo de outras unidades da Federação (infração 4).

Portanto, a questão posta em discussão nestas infrações PAF diz respeito, fundamentalmente, à classificação destes produtos. No entender do n. Relator e dos Julgadores de piso, todos os produtos relacionados aos mencionados lançamentos (Elemento Filtrante Filtro Circular e Tela de Aço Inox) são produtos de uso e consumo do estabelecimento e, nesta condição, as respectivas aquisições não asseguram o direito ao crédito do imposto, a teor do quanto previsto no artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA vigente à época dos fatos, bem como impõem o recolhimento do diferencial de alíquotas.

Pela sua importância, transcrevemos as citadas normas, *in verbis*:

Art. 93. (...)

V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:

(...)

b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação;

Em sentido oposto, sustenta o Recorrente que ditos produtos se constituem em elementos indispensáveis à consecução de seu processo fabril e, porquanto, preenchem os requisitos que os excluem do conceito previsto no mencionado dispositivo legal.

Como cediço, o direito à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada a seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, encontra fundamento legal nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e 29 da Lei nº 7.014/96.

Entendeu por bem legislador complementar, todavia, estabelecer um prazo a partir do qual o direito ao crédito relativo às aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento poderia começar a ser usufruído pelos contribuintes.

Nos referidos diplomas legais, não há definição acerca do que deve se entender como material destinado a uso ou consumo do estabelecimento para fins de apropriação dos créditos de ICMS, tendo ficado esta tarefa, portanto, a cargo do Poder Executivo.

Neste sentido, assim dispunha o artigo 93, inciso I e seu parágrafo 1º, do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I – o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

(...)

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;

(...)

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso;

(grifo nosso)

Da análise dos dispositivos legais reproduzidos é possível concluir que o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa “ou”, logo após a alínea “b” do inciso I do §1º, estabeleceu que para que haja direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem se faz necessário que uma das condições ali elencadas seja atendida, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização; deve ser consumida no mencionado processo ou deve integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário.

Nada mais lógico e sistemático!

Como se sabe, nem todas as mercadorias adquiridas para consecução de tais atividades se incorporam ao produto final. Este papel cabe tão somente às matérias primas, que, segundo Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, se constituem em toda substância corpórea, procedente da natureza, utilizada para produzir, pela transformação, outro artigo ou outro produto, isto é, uma espécie nova.

Neste passo, considerando que tanto a matéria prima quanto o produto intermediário, em regra, se constituem em substâncias corpóreas que advém da natureza, é intuitivo inferir que a distinção entre ambos é determinada pelo fato de que, no processo de industrialização, o produto intermediário não integra o produto final, apesar de que, como a matéria-prima, participa e afigura-se essencial à consecução da atividade fabril.

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se referem as alíneas “a” e “b” destina-se a abranger os produtos intermediários, o material de embalagem, **bem assim as demais mercadorias que, embora não participem diretamente do processo fabril, estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos**, tal como estabelecido pelo comando emanado da alínea “a”.

Por outro lado, com o objetivo de traduzir o limite temporal estabelecido pela Lei Complementar nº 87/96 no que concerne ao direito ao crédito do ICMS, relativamente às aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, novamente colacionamos o que dispunha o inciso V do artigo 93, aqui analisado:

Art. 93. (...)

V – o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:

(...)

b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. *(grifos meus)*

Como se constata, através do texto legal acima reproduzido, a norma regulamentar define o que se deve entender como mercadoria destinada ao uso e consumo do estabelecimento, utilizando, para tanto, o advérbio **não** para expressar o conceito pretendido pela negação.

Tal metodologia é provida de extrema razoabilidade na medida em que não seria possível ao legislador, neste caso, prever todas as situações a que a norma de exceção ali estabelecida deve ser aplicada, em vista da diversidade de atividades fabris, comerciais e de prestação de serviços a que ela se destina. Não podemos perder de vista que certos produtos que numa atividade fabril se caracterizam como matérias primas, noutro podem ser tidos como material de consumo e vice e versa.

Nestes termos, para que chegue a adequada exegese da norma ora estudada necessário se torna proceder à interpretação sistemática do artigo 93, com vistas a integrar as regras contidas no artigo no §1º, que são afirmativas e que traduzem os requisitos necessários ao gozo do direito ao crédito do imposto até o ano de 2020, com as suas disposições que são lhe fazem oposição, porquanto, negativas.

Adotado tal procedimento, será possível inferir com clareza hialina que na atividade industrial a aquisição de mercadoria, matéria prima, produto intermediário, realizada em observância a quaisquer das condições previstas no §1º, garante ao adquirente o direito a crédito do imposto destacado no respectivo documento fiscal, exceto se este produto não for efetivamente consumido no processo fabril na condição de elemento indispensável ou necessário à sua consecução. Nesta hipótese, e apenas nesta, será considerado como não destinado à industrialização se subsumindo, por conseguinte, ao conceito de material de uso e consumo traçado pelas alíneas “a” e “b” do inciso V do artigo 93.

Entretanto, para o deslinde do feito cabe-me aplicar o quanto disposto na legislação de regência à situação fática dos autos com objetivo de concluir acerca da procedência ou não do lançamento de ofício. É o que passo a fazer:

Da análise do conjunto probatório dos autos, verifica-se que não há controvérsia no que concerne à função desempenhada por cada um dos produtos no processo industrial do Recorrente.

Vale trazer novamente à colação as definições de como tais elementos são utilizados no processo produtivo da empresa:

Elemento Filtrante Filtro Circular é usado na extrusora, e que ao entrar em contato com o produto final, retém impurezas e evita contaminação do produto. Tendo função vital no processo produtivo, e necessita constantemente ser reposto ao longo do processo produtivo, pois perde as características, terminando imprestável para novo uso após o seu consumo.

Tela de Aço Inox também usada como elemento filtrante do 44F12, que este serve para a filtração de água de recirculação em circuito fechado, e retém partículas geradas no sistema de corte do grão do polipropileno. Também precisa ser constantemente reposta, sendo substituída em função do desgaste, não sendo reaproveitada.

Visto isto, passo a analisar se os mencionados produtos atendem às exigências prescritas no § 1º do artigo 93 do RICMS/BA.

Pois bem! Matérias primas, definitivamente, não são, uma vez que não integram o produto final.

Por outro lado, notório é que a aplicação de todos os produtos aqui tratados está vinculada ao processo fabril do Recorrente, porque a ele encontra-se, de forma inegável e intrinsecamente relacionada, bem assim que são nele consumidos na condição de elementos indispensáveis ou necessários à sua consecução.

Ademais, conforme entendimento respaldado nas próprias decisões do STJ, como também no moderno entendimento do que é um produto intermediário, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos não se subsumem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto na alínea “b” do inciso V do artigo 93, do vigente RICMS/BA-97, devendo, assim, SER GARANTIDO AO RECORRENTE O DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO NOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS DE AQUISIÇÃO, BEM COMO DISPENSADO O RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E INTERESTADUAL.

Portanto, as infrações 4 e 6 são parcialmente subsistentes.

No que tange a infração 7, novamente peço venia para discordar do entendimento do nobre Relator quanto à situação em que transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular e a aplicação da Súmula nº 166 do STJ.

Compulsando os autos, vejo que infração 7 está lançada diante da transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou seja, entre unidades de uma mesma empresa, situadas em outros Estados da Federação e a Bahia.

Nessa esteira, como bem apontado no Recurso Voluntário, existem Pareceres de inúmeros juristas, diversos Acórdãos prolatados por Tribunais de Justiça Estaduais, inclusive pelo próprio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia e, sobretudo, do Superior Tribunal de Justiça, que resultaram na edição da sua Súmula nº 166, que entende não existir fato gerador de ICMS quando houver mera transferência física de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo proprietário, pois não ocorre o ato jurídico de aquisição da mercadoria, ou seja, não houve mudança de titularidade, o que corresponde a circulação jurídica do bem.

Tenho como certo que, neste caso, não pode haver a cobrança do ICMS, haja vista que a exação se condiciona à circulação da mercadoria, o que não se subsume a ocorrência apenas e tão-somente da circulação física.

Com efeito, é cediço que a atividade tributária do Estado se condiciona, por força da capacidade contributiva, a gravar situações que revelem riqueza, ou seja, dirige-se apenas aos signos presuntivos de riqueza. Nesse sentido, o ICMS só pode incidir quando haja signo presuntivo de riqueza indicativo de circulação da mercadoria que, evidentemente, não pode ser a circulação física, mas a circulação econômica que, naturalmente, resulte de uma circulação jurídica, refletindo a capacidade contributiva do adquirente.

A circulação jurídica de mercadoria decorre de operações que envolvam a translação da propriedade da mercadoria, o que não ocorre se há mera circulação de um estabelecimento para outro da mesma sociedade empresarial.

Portanto, alinho-me com esta vertente jurídica, que encontra eco no entendimento do Superior

Tribunal de Justiça, consubstanciado na Súmula nº 166, segundo a qual o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui-se fato gerador do ICMS. Transcrevo a seguir a íntegra do seu teor

“Súmula 166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte(...).”

Apenas com a mudança de titularidade pode-se conceber a circulação para efeitos jurídicos capaz de ensejar o fator gerador do ICMS. Tal entendimento ainda se mantém firme nos julgados mais recentes, mesmo após a edição da Lei Kandir, como se vislumbra abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ.

DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783.

Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008) 2. “Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ).

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;” 4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

5. “Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

(...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais.” (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10^a ed., Ed. Malheiros, p.36/37) 6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica do recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

(Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994)

7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a Decisão.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(*REsp 1125133/SP, Rel. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010*)

Portanto, acolho o solicitado pelo Recorrente em sua peça recursal, devendo ser excluídos todos os valores referentes às transferências entre os estabelecimentos comerciais, pertencentes ao mesmo grupo empresarial.

Infração 7 improcedente.

Por tudo que foi exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para que sejam consideradas parcialmente subsistentes as infrações 4 e 6 e insubstancial a infração 7.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto às infrações 4, 6 e 7, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207103.0002/12-5**, lavrado contra **BRASKEM PETROQUÍMICA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$270.064,08**, acrescido das multas de 60% sobre R\$195.720,58 e 150% sobre R\$74.343,50, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f”, V, alíneas “a” e “b” e VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao mérito das infrações 4, 6 e 7) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Quanto ao mérito das infrações 4, 6 e 7) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de maio de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE
(Quanto ao mérito das infrações 4, 6 e 7)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS