

PROCESSO - A I Nº 206891.0015/14-7
RECORRENTE - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF Nº 0187-03/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 01/10/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0296-12/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para utilização de créditos nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, na hipótese em que o remetente é fabricante, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de perícia. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário contra a Decisão contida no Acórdão 3ª JJF Nº 0187-03/14, que julgou procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 28/04/2014 para exigir crédito tributário na cifra de R\$ 945.105,77, sob a acusação de utilização indevida de crédito nas operações interestaduais de transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade (mercadorias fabricadas pelo remetente), com base de cálculo fixada no Estado de origem, superior à estabelecida na Lei Complementar 87/1996.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 20/08/2014 (fls. 223 a 233) e decidiu pela procedência por unanimidade, nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO

O presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

De acordo com a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso II).

O autuado apresentou o entendimento de que há necessidade da realização de perícia e diligência. Fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Não foi constatada a necessidade de realização de diligência ou perícia, e se trata de fato vinculado à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do autuado, cuja prova poderia ter sido acostada aos autos.

Observo que o convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas, e a deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem necessárias à convicção dos julgadores, podendo ser indeferida quando for desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos.

Vale salientar que o indeferimento do pedido de diligência ou perícia não pode ser considerado como cerceamento ao direito de defesa, haja vista que o entendimento doutrinário é o de que o deferimento dessas providências deve obedecer a uma série de requisitos estabelecidos na legislação e o não atendimento

desses requisitos é causa de rejeição do pedido sem que isso signifique cerceamento de defesa. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi apresentada pelo defendanté qualquer prova que suscitasse dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência e perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

Em relação ao mérito, o defendanté comentou sobre o termo “custo da mercadoria produzida” constante do inciso II, § 4º, art. 13, da LC 87/96. Alegou que o preço de transferência utilizado nas suas remessas efetuadas do Estado de Sergipe para o Estado da Bahia foi composto exclusivamente pelos custos efetivamente no processo produtivo de suas mercadorias, de modo que se afigura completamente ilegal a glosa de créditos de ICMS que ensejou a Autuação.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96:

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

(...)

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

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

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

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

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filiais localizadas neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido, e o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

O defendanté que também alegou que os valores que compõem os cálculos apresentados pelo Fisco, não foram em sua totalidade discriminados. Questiona a origem dos valores expostos, afirmando que diante da análise interna da Empresa, juntamente com a tabela de abertura de custos, demonstrativos de cálculos, e relação de custo de transferências de fábrica, tem algumas divergências quanto aos valores utilizados pelo Fisco. Entretanto, não foram indicadas as divergências alegadas.

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os itens do custo de produção. A partir desses dados, foi efetuado o expurgo das parcelas relativas aos seguintes itens, por não serem parte integrante nem de matéria prima; nem de mão-de-obra; nem de material secundário; tampouco de acondicionamento: depreciação e/ou amortização, manutenção, energia (elétrica, térmica etc.), outros custos de produção, conforme descrição dos fatos, constante deste Auto de Infração. Foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 14 a 28) e CD à fl. 10, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

Entendo que não assiste razão ao defendanté quanto ao argumento de que se deve aplicar no presente processo o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo por meio da Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, haja vista que se trata de um ato normativo, considerado como norma complementar, nos termos do art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional – CTN.

Como as normas complementares e a legislação tributária estadual devem estrita obediência às regras estabelecidas na Constituição Federal e à Lei Complementar (LC 87/96) e, considerando que são taxativos os elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, previstos na mencionada Lei Complementar, os Estados e o contribuinte não podem deixar de aplicar o que foi estabelecido na referida lei. Neste caso, a Decisão Normativa CAT-5, citada pelo defendanté, não se aplica à situação em exame. Trata-se de norma infraconstitucional, e não se pode ignorar a Lei Complementar, alterando o seu conteúdo no sentido de flexibilizar a sua aplicação.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por

transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:

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

Vale salientar, que no caso de o remetente destacar o ICMS em valor superior ao devido, o adquirente deve utilizar o imposto calculado corretamente, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legalmente estabelecido, conforme prevê o art. 93, § 5º, inciso II, e art. 97, VII do RICMS/97, vigente à época dos fatos.

Entendo que não se pode dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Entretanto, no caso em exame, para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, a legislação estabelece uma base de cálculo própria, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, cabendo, devendo-se calcular o imposto sobre estas parcelas nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

Ressalto que a matéria discutida neste Auto de Infração já foi objeto de algumas decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0351-12/13, CJF Nº 0404-11/13, CJF Nº 0493-13/13 e CJF Nº 0231-12/12. Assim, tomo como parâmetro as decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nas quais foi apresentada a conclusão de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Quanto à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso VII, alínea "a" da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração".

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto 7.629/1999 (RPAF/BA), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 244 a 272, no qual inicia sintetizando a acusação, aduzindo a tempestividade da peça e afirmando que os fundamentos da Decisão de primeiro grau não são subsistentes.

Em seguida, alega que não utilizou créditos além daqueles permitidos pela LC 87/1996 (Lei Complementar), e que o procedimento adotado por si se enquadra no art. 13, § 4º, II da referida LC e no art. 56, V, "b" do RICMS/BA (Regulamento do ICMS da Bahia). Entretanto, no parágrafo seguinte, salienta que o seu processo fabril é complexo, e que por conta disso devem ser consideradas diversas variáveis no preço de custo, o qual, na sua concepção, não está adstrito apenas às rubricas matéria prima, material secundário, mão de obra e material de acondicionamento.

Com lastro no art. 110 do CTN, no Regulamento do Imposto de Renda, em normas do IBRACON, em decisão administrativa (CAT 05/2005 - SP) e em jurisprudência do STF, apresenta conceitos de custo de produção - extraídos do Direito Privado e das Ciências da Contabilidade e da Economia - para fundamentar o seu entendimento de que o mesmo (custo de produção) envolve todos os gastos envolvidos no processo, não podendo ser restrinido pela Administração Tributária.

Posteriormente, transcrevendo Voto Discordante proclamado neste Conselho (Acórdão CJF 0082-12/12), reclama da guerra fiscal e da insegurança jurídica existentes no Brasil e pede a realização de diligência, a qual teria o objetivo de apurar eventual possibilidade de aproveitamento de crédito.

Em tópico específico, mostra-se inconformado com os estornos concernentes às rubricas energia elétrica, depreciação ou amortização, manutenção e outros custos de produção, sob o argumento de serem essenciais para a industrialização.

Às fls. 269/270, diz que, em uma análise interna, ao cotejar as informações constantes do trabalho dos auditores com as suas, encontrou inconsistências, pelo que questiona os valores expostos, o que reforçaria a necessidade de realização de perícia técnica.

Pedindo redução ou cancelamento, assegura que a multa é exorbitante e que tem o caráter de confisco, protesta pela produção de provas através de todos os meios admitidos, requer a intimação do advogado para a sessão de julgamento e conclui pleiteando o acolhimento das razões do Recurso.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 291 a 296, após opinar pelo indeferimento da perícia, ressalta que a natureza supostamente abusiva da multa não pode ser julgada neste foro (art. 167, I, RPAF/1999) e informa que o processo atende a todos os requisitos do art. 39 do mesmo Regulamento.

Assinala que o sujeito passivo repetiu os argumentos defensivos, os quais foram exaustivamente examinados na Decisão de primeira instância.

Quanto ao pedido de redução do percentual da multa, solicita que seja dirigido à Câmara Superior do CONSEF/BA.

No mérito, conclui que o recorrente não trouxe argumentos capazes de alterar o Acórdão de primeiro grau, pois a base de cálculo nas operações em enfoque deve ser constituída de acordo com o art. 13, § 4º, II, LC 87/1996 c/c art. 17, § 8º, II, Lei 7.014/1996.

A autuação está fundamentada nas planilhas de custo de transferência de fls. 14 a 27, nas quais restam discriminados os itens objeto do expurgo: energia elétrica, depreciação ou amortização, manutenção e outros custos de produção.

Transcreve os artigos 93, § 5º, II e 97, VIII do RICMS/BA e registra que, para a apuração do imposto, os autuantes utilizaram os dados fornecidos pela sociedade empresária fiscalizada.

Por fim, assevera que o cerne da autuação não reside na essencialidade das rubricas auditadas, mas no fato de as mesmas não estarem contempladas nos dispositivos legais acima mencionados.

Em decorrência desses fatos, opina pelo não provimento do apelo.

Na assentada de julgamento de 11/05/2015, o ilustre representante da PGE/PROFIS informou aos membros desta Câmara que aquele órgão havia formado um grupo de estudos e trabalhos, com o objetivo de analisar a jurisprudência pátria relativa a uma série de assuntos, entre os quais o da incidência ou não do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Por isso, o processo foi convertido em diligência, para que, terminados os referidos trabalhos e estudos, fosse emitido Parecer conclusivo.

Entretanto, à fl. 304, a Procuradoria do Estado informa que a matéria em enfoque não foi incluída entre os temas analisados pelo mencionado grupo, em função de que ratifica o opinativo de fls. 291 a 296.

VOTO

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo e da Decisão recorrida, que analisou todas as questões suscitadas na impugnação, os auditores fiscais e os julgadores de primeira instância expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram a acusação, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados e cálculos, assim como apontando o embasamento jurídico, que se mostra preciso e compreensível.

Não foi identificada violação ao princípio da busca da verdade material, do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º, Decreto nº 7.629/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação e no Recurso.

Rejeitada a preliminar de nulidade, direta ou indiretamente suscitada.

Tomo como fundamento o art. 147, I, “a” do Decreto 7.629/1999 (RPAF/BA) para negar o pedido de diligência ou perícia, pois todos os elementos necessários e suficientes para formar a convicção dos membros deste órgão estão presentes no processo.

Com respeito à multa, a constitucionalidade ou o caráter supostamente abusivo, consoante o que foi dito no Parecer da Procuradoria do Estado, não podem ser julgados por este Conselho (art. 167, I, RPAF/BA). Esta Câmara também não possui atribuição legal para reduzir ou cancelar penalidades por descumprimento de obrigações principais.

No mérito, de acordo com o que passarei a expor, não é legítimo o crédito lançado pelo recorrente e glosado pela Fiscalização.

Primeiramente, não existe, no caso em análise, violação ao art. 110 do CTN (Código Tributário Nacional). Foi a própria Lei Complementar 87/1996 - de igual hierarquia e posterior ao Código, que definiu os elementos de custos a serem creditados nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, na hipótese em que o remetente é industrial (art. 13, § 4º, II).

O levantamento de auditoria baseou-se em dados contidos nos documentos fornecidos pelo fiscalizado (planilhas de custo de transferência de fls. 14 a 27), nos quais estão especificados os números das notas, datas, bases de calculo utilizadas, bases de cálculo conforme a LC 87/1996, método de calculo do estorno, valor devido etc., razão por que não acato a tese de que os fiscais efetuaram arbitramento.

Na petição de Recurso, não foram indicadas de forma específica quaisquer inconsistências na apuração do imposto. Ao contrário, sem apontar qual, o sujeito passivo, de forma pouco clara, limitou-se a afirmar que, ao comparar as informações constantes do trabalho dos auditores com as suas, encontrou inconsistências, motivo pelo qual questionou os valores exigidos. Tal situação reclama a eficácia do art. 143, RPAF/1999.

De fato, a essencialidade da rubrica não legitima o direito pretendido pelo recorrente, mas o fato de estar contemplada no art. 13, § 4º, II, LC 87/1996 c/c art. 17, § 8º, II, Lei 7.014/1996, o que não ocorre com energia elétrica, depreciação ou amortização, manutenção e outros custos de produção. Para utilização de créditos nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE(quanto as transferências)

Com a devida vénia vou divergir do Nobre Colega Relator.

A referida infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de fev/2009 a janeiro de 2011.

Inicialmente cumpre ressaltar que nenhum imposto seria devido na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de titularidade do mesmo contribuinte.

Entendo que a transferência de mercadorias, entre estabelecimentos do mesmo titular é mera movimentação de bens de um estabelecimento para outro, sendo uma circulação física, onde não há circulação jurídica ou econômica do bem, não constituindo, portanto, fato gerador do ICMS.

Não há hipótese de incidência do ICMS se não ocorre a mudança de titularidade do proprietário da mercadoria, o que, de fato, não ocorreu no presente caso, pois se trata da transferência de mercadoria destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do seu centro de distribuição para uma de suas filiais.

A Súmula 166 do STJ já pacificou entendimento no sentido que “não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Veja que a súmula não faz menção a mesma unidade federativa ou à destinação do bem, pelo contrário, ela é utilizada justamente nos casos em que ocorre transferência interestadual de mercadoria, de um mesmo titular, senão vejamos:

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: [...]*
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 da 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 1125133 SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010).*

O entendimento também é consolidado no Supremo Tribunal Federal:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP. AGRAVO CONHECIDO PARA NEGAR SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL. DECISÃO.

(...) In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo immobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-selhe 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).

De fato, entendo que a tributação pelo imposto referido tão somente ocorre quando houver mudança de titularidade da mercadoria. Desimportando, no caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, que estes estejam situados em Estados diferentes." (AREsp 069931.Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS. Data da Publicação .21/11/2011)

O STF em outros recentes julgados confirmou sua posição e foi além. De fato, em um julgado proferido em 30.05.2014 pela Primeira Turma do STF se verifica que a Corte Suprema “tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas” (ARE 756636 AgR, Relator: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, publicado em 30/05/2014).

Um mês depois da publicação do julgado mencionado, o STF, agora pela Segunda Turma, decidiu que na transferência de bem entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mesmo quando há agregação de valor à mercadoria ou sua transformação, não incide o ICMS, pois não ocorre a transferência de titularidade (AgReg. no Recurso Extraordinário nº 765486, AgR, Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, Publicado em 04/06/2014).

Vale dizer, o Supremo Tribunal Federal entende que não incide ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias, bem como naquelas transferências de mercadorias que sofreram processo de nova industrialização.

O Tribunal de Justiça do Estado da Bahia também já se posicionou sobre o tema. Veja-se da decisão recente proferida pela 3ª Câmara Cível, em 16 de setembro de 2012:

EMENTA: APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166 STJ. 1. Não incide ICMS sobre o deslocamento de mercadorias de um estabelecimento de uma mesma empresa, mesmo que entre estados diferentes da federação, vez que não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação física, ou seja, não há a transferência da titularidade jurídica do bem, inteligência do art. 155, II, da CF/88. Precedentes do STF e STJ. Apelação improvida e sentença mantida, inclusive, em reexame necessário.

O Estado não pode engessar seus entendimentos a aplicabilidade ou não de dispositivo de legais, ainda mais em se tratando de legislação de 1996, quando os Tribunais Superiores já se posicionaram exaustivamente sobre o tema.

As súmulas são cristalização das jurisprudências, elas não vinculam na esfera administrativa, todavia sinalizam o caminho que deve ser adotado no judiciário. Assim, a resistência do Estado em flexibilizar sua posição poderá e certamente trará prejuízo ao erário, em uma possível condenação em honorários sucumbenciais, os quais, provavelmente, ocorreriam em uma demanda no âmbito da Justiça.

Não podemos nos acomodar à mera aplicação da lei estadual, uma vez que a mesma tem que se coadunar com o CTN e a própria Constituição Federal. Se assim não for, estaremos sempre beneficiando o mau legislador, em detrimento do contribuinte, imputando-lhe um ônus desnecessário, de ter que fazer seu direito ser respeitado na esfera judicial.

O papel do processo administrativo é possibilitar à Administração rever seus próprios atos quando eivados de erro, e assim devemos agir.

E tal situação apenas foi pacificada pelas recentes decisões exaradas pelas duas turmas do STF.

O que mais é necessário para se reconhecer que a transferência não é fato gerador do ICMS? Existem reiteradas decisões de Tribunais Superiores, Súmula do STJ, Decisão do STJ em sede de Recurso Repetitivo, Decisões das duas turmas do STF. A insistência em se buscar fundamentações das mais diversas para se negar a aplicação das referidas decisões acaba sendo um fato prejudicial ao Estado, que permanecerá arcando com a sucumbência judicial.

Outrossim, mesmo que entendêssemos ser tributável a operação de transferência, entendo que no caso concreto assistiria parcial razão ao Recorrente.

Foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do imposto nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso II).

Foram expurgadas as seguintes rubricas: energia elétrica, depreciação, outros custos (manutenção, por ex.), outras despesas (material de limpeza, por ex), por entender a fiscalização não serem parte integrante nem de matéria prima; nem de mão-de-obra; nem de material secundário; tampouco acondicionamento.

A fiscalização se baseia no art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, abaixo transcrito:

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

(...)

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

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

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

De plano, cura salientar que o inciso II do citado art. 13 é aplicado quando o remetente da mercadoria é um estabelecimento industrial e o I é utilizado quando a mercadoria provém de um Centro de Distribuição. Essa diferença é essencial para o correto lançamento do tributo.

No caso em tela, o imposto foi apurado com base no inciso II, uma vez que as mercadorias que entraram no estabelecimento situado no estado da Bahia e deram azo a presente autuação foram remetidas de estabelecimentos industriais, produtores das mercadorias, situados em outros estados da Federação.

Pois bem.

Tecidas essas considerações, observo que os demonstrativos acostados ao processo provam que os autuantes apenas consideraram os custos expressamente previstos no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Entendo que a interpretação da base de cálculo prevista no 13, §4º, II deve ser literal e restritiva, visto que o ICMS é um imposto Estadual, esquadrinhado na Constituição Federal de forma minuciosa, no intuito de se afastar conflitos interestaduais preocupantes. Além disso, entendo que a redação do mencionado art. 13 está suficientemente clara quanto ao seu alcance e quanto aos elementos albergados, erigidos para abranger tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao

processo de produção industrial.

Com esse norte, percebo que foi corretamente apurada a base de cálculo do imposto lançado pela fiscalização quanto às referidas despesas.

O Recorrente por sua vez, apenas alegou de forma genérica que as referidas despesas se enquadravam nos conceitos da LC sem, no entanto, descrever concretamente de forma se enquadrariam nos conceitos de matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Outrossim, nos termos do art. 143 do RPAF a mera negativa do cometimento da infração não elide a presunção de legalidade do lançamento.

Ademais, conforme as fls. 13 a 26 do presente PAF, depreendo que, após verificar as planilhas apresentadas à fiscalização pelo próprio Recorrente, os auditores glosaram do custo de produção os montantes não contemplados no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96 para compor a base de cálculo do imposto.

Logo, os argumentos recursais pertinentes à falta de previsão legal para a glosa de créditos não merecem acolhimento, pois o direito à apropriação de crédito fiscal possui limites claros previstos na Lei Complementar para que não haja nenhum desequilíbrio entre os membros da Federação.

Assim, entendo ser subsistente o presente lançamento quanto ao estorno dos créditos tomados a sobre despesas de depreciação, outros custos indiretos e manutenção.

Entretanto, entendo assistir razão ao Recorrente no que se refere ao direito de creditamento quanto à energia elétrica, em que pese reconheça que o posicionamento majoritário deste CONSEF e, até mesmo desta CJF seja em sentido contrário.

Não podemos, no entanto, deixar de evoluir pensamentos, argumentações e debates quando necessários.

O Recorrente sustenta que a energia elétrica se constitui em elemento indispensável à consecução de seu processo fabril e, nesta condição, preenche os requisitos que a exclui do conceito previsto no mencionado dispositivo legal, qual seja, o artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA.

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 7.014/96.

Nesta esteira, importa salientar que o artigo 93 do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, dispunha que:

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;

Restou incontrovertido no curso do presente processo administrativo que a função desempenhada pela energia elétrica processo industrial, e nesta condição deve ser tratada, ou seja, como matéria-prima ou como insumo indispensável face à participação direta do custo de produção, sendo totalmente consumida, a despeito de não integrar fisicamente o produto em fabricação, o que é uma verdade, como o é o fato de que sem a sua participação sequer pode ser iniciado e menos ainda concluído o processo fabril, dada a sua total essencialidade, necessidade, fundamentalidade como fonte de energia que é e que por isso mesmo adentra inafastavelmente o custo de produção.

A Lei Kandir é inespecífica nesse sentido, a falta de conceitos em lei nacional dá margem para que cada um dos Estados afirme-se apto para legislar sobre a matéria, com base nos arts. 24, I, e 155, II da Constituição Federal, e regulamentar a matéria por meio de atos infralegais, inclusive decretos.

Consequentemente, é comum que cada Estado fixe aqueles conceitos segundo os interesses econômicos dos entes federativos que integram: por um lado, nos denominados “estados produtores”, busca-se conferir-lhes um maior alcance, com o efeito de ampliar a base de cálculo do ICMS e elevar a arrecadação do tributo nas saídas interestaduais; por outro, nos “estados consumidores” a interpretação é restritiva, com resultado na redução do crédito fiscal transferido e aumento nas respectivas receitas.

Na maior parte dos casos, o dissenso no tratamento legislativo do tema envolve o alcance do “custo da mercadoria produzida” e a definição de cada um dos elementos – matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento – que servem para delimitá-lo.

Um exemplo interessante dessa diferença de perspectiva é constatado na comparação entre o conceito de material secundário adotado pelo Estado da Bahia, conforme Instrução Normativa nº 052/2013, e pelo Estado de Minas Gerais, nos termos da Consulta de Contribuinte nº 147/98:

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 052/2013

1. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada pela própria empresa, destinada a outro estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

1.1. considera-se como matéria-prima ou material secundário aquilo que se integra, de forma física ou química, ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, não se integrando a este conceito, regra geral, a energia elétrica e os combustíveis;

Consulta de Contribuinte nº 147/98, PTA nº 16.00010849-05.

ASSUNTO: TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS - BASE DE CÁLCULO - Nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, em operações interestaduais, a base de cálculo do ICMS é "o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento" apurado de acordo com as normas contábeis vigentes.

[...]

Assim, a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria, em virtude de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, é "o valor corresponden-

te à entrada mais recente da mercadoria" ou "o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento".

Tratando da base de cálculo na transferência interestadual por estabelecimento industrial, esta Diretoria em resposta à Consulta nº 124/98, especificou os componentes do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento da seguinte forma:

- de matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluído os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;

- de material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;

[...]

Por conseguinte, nas transferências interestaduais realizadas pelos estabelecimentos industriais, tendo observado todos os elementos do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de acordo com as normas contábeis vigentes estará correta a base de cálculo.

Em relação ao crédito do imposto, a legislação tributária somente admite o valor "corretamente" destacado no documento fiscal.

A partir destas divergências, chega-se ao ponto de Estados destinatários questionarem o valor do ICMS apropriado pelos Contribuintes, sob o argumento de que a base de cálculo do imposto se encontra indevidamente majorada, porque formada por elementos que na sua concepção não deveriam integrá-la.

Na prática, todo problema surge pela superposição de ordens jurídicas com prescrições conflitantes – no mínimo entre a legislação e normas complementares vigente no local do estabelecimento produtor e aquelas em vigor no estabelecimento que recebe as mercadorias em transferência – quando a matéria deve ser regulada, **apenas**, por Lei Nacional, nos termos do art. 146, I e II, da CF.

Mesmo assim, de uma análise sistemática da legislação estadual, entendo restar assegurado o direito de crédito do contribuinte, senão vejamos, a este respeito versa o artigo 1º, § 4º do RICMS/BA;

"Art. 1º...

(...)

§ 4º Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes e energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento." (grifos não originais)

Extrai-se, ainda, que o artigo 93, II, "a", 1, 2, 3, §1º, I, "a", "b" e "c" desse mesmo Regulamento adiante transcrito, concede o direito de crédito de cada estabelecimento, para compensação com o ICMS também quanto à energia elétrica consumida no processo fabril como insumo. Eis o texto legal :

"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:

(...)

II - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento (Lei nº 7710/00);

a) a partir de 1º de novembro de 1996;

I - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

2 - quando consumida no processo de industrialização;

3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

(...)

Não há lógica em sustentar que o Estado da Bahia concede o crédito fiscal da energia elétrica em sendo consumida no processo produtivo, entretanto não aceita clasificá-la como custo direto na fabricação do produto nas transferências interestaduais.

Outrossim, o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa “ou”, subsequente à alínea “b” do inciso I, concedeu o direito ao crédito do ICMS atendidas uma daquelas condições, qual seja, que a mercadoria adquirida deva ser vinculada à industrialização **e** deva ser consumida no processo fabril **ou** que integre o produto final como elemento indispensável ou necessário.

A análise da questão presente, como visto, relaciona-se à conceituação dos denominados produtos intermediários para fins de apropriação de créditos do ICMS, por inexistir critérios normativos que os identifiquem precisamente, o que provoca julgamentos incorretos ao inseri-los no tratamento jurídico pertinente aos materiais qualificados como de uso e consumo.

A normatização do Estado de São Paulo contida na Decisão Normativa CAT nº 1, de 2001, que por sua vez segue na mesma esteira da Decisão CAT nº 2, de 1982, ainda em vigor, se constituiindo em importante paradigma porque traz consigo um histórico legislativo e jurisprudencial precioso a respeito da origem da expressão produtos secundários que ensejou, e ainda enseja, tanta divergência de interpretação por parte dos contribuintes, do Fisco e também dos Tribunais.

Segundo relata a referida Decisão CAT, no que diz respeito à legislação, a origem deste problema teria surgido quando da edição da Lei do Imposto Sobre o Consumo - Lei Federal nº 4.502/64 e atual reguladora do IPI, que, diferentemente da lei anterior - Lei Federal nº 4.153/62, não fez mais referência àquela expressão, na medida em que passou a utilizar a que se consagrou até os dias atuais, qual seja, produtos intermediários.

Cabe ressaltar que, embora esta Decisão CAT nº 2/82 esteja suportada em fundamentos relacionados ao antigo Imposto sobre o Consumo, atual IPI, o fato é que as definições ali constantes foram acolhidas por aquele Órgão Estadual para justificar limitações semelhantes no âmbito da legislação do então ICM, atual ICMS e, especialmente, no que diz respeito à apropriação dos respectivos créditos.

Pode-se dizer, portanto, que no âmbito estadual paulista, a Secretaria de Fazenda definiu as categorias de produtos para fins da apropriação ou não de créditos nestes termos tem-se que:

- a) *Se há a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), com a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de matéria-prima;*
- b) *Se há a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), sem a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de produto intermediário; neste caso, analisando-se um dos exemplos citados na Decisão CAT, como é o caso do pneu no automóvel, verifica-se que o fenômeno da integração dá-se pela soma das características dos produtos integrados; assim, o pneu é somado ao chassi que, por sua vez é somado à roda, etc., para, sem perder as respectivas características, dar ensejo a um novo produto que é o automóvel;*
- c) *Se não há integração de um produto ao outro, mas apenas o seu consumo no processo de fabricação, ainda que com perda de suas características ou qualidades, tem-se a definição de produto secundário.*

A mencionada Decisão CAT nº 1, de 2001, cuidou de abordar sobre o termo insumo:

"(...)

3 - Diante das normas legais e regulamentares atrás citadas, dão direito ao crédito do valor imposto as seguintes mercadorias entradas ou adquiridas ou os serviços tomados pelo contribuinte :

3.1 - insumos.

A expressão "insumo" consoante o insigne doutrinador Aliomar Baleeiro "é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...). "Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214).

Nessa linha, como têm-se a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros, ou empregados na atividade de prestação de serviços.

Desta análise extrai-se que há a equiparação dos conceitos de produto intermediário e de produto secundário, distinguidos pela Decisão CAT nº 2/82, bem como a expressa admissão de que produtos consumidos no respectivo processo industrial também devem gerar o crédito do ICMS, porque pertencem àquela categoria de fatores produtivos necessários para a fabricação do produto final.

Outrossim, cumpre ressaltar que não pode o contribuinte ficar ao livre arbítrio de uma verdadeira guerra fiscal, veja que no presente voto foram citados posicionamentos dos Estados de Minas Gerais e de São Paulo (também estados originários das operações lançadas no presente auto de infração) que são diametralmente opostas ao entendimento que quer fazer valer o Fisco Estadual.

Sendo assim, pode-se concluir com firmeza, que a apropriação de créditos de ICMS, relacionados aos denominados produtos intermediários, pode ser realizada desde que os respectivos produtos adquiridos atendam aos seguintes critérios:

- a) sejam produtos essenciais ao processo de fabricação; a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial; se a falta deste produto implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial;
- b) sejam produtos específicos ao produto fabricado; a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o produto fabricado; se o produto fabricado somente se todo obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico;
- c) sejam produtos empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não na condição de partes e peças de máquinas e equipamentos, haja vista que, em relação a estes, o entendimento jurisprudencial é o de que não se dá o consumo no processo de fabricação, mas apenas o desgaste própria da atividade fabril.

Outrossim, cumpre assinalar que o posicionamento deste Relator, embora minoritário quanto às decisões deste CONSEF, não é isolado, a exemplo dos votos vencidos nos Acórdão 5ª JJF nº 0047-05/10, Acórdão 1ª JJF nº 0177-01/10, Acórdão 1ª CJF Nº 0097-11/14 e Acórdão 2ª CJF Nº 0432-12/11 de Relatoria do Nobre Conselheiro antecessor a este Relator, o Sr. Carlos Gantois, como também é embasado em posicionamento de firme doutrina.

Por derradeiro, com esta exegese sistemática dessas disposições legais, entendo assistir razão ao Recorrente neste aspecto, por considerar a energia elétrica vinculada ao processo fabril, que se

constitui como elemento a ele essencial e indispensável na condição de produto secundário, inexistindo ofensa ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 que o inclua na base de cálculo das transferências, resultando no direito ao crédito do ICMS destacado na documentação de aquisição.

Entretanto, tendo em vista que a não incidência do ICMS nas transferências macula todo o lançamento, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário por entender ser IMPROCEDENTE o lançamento tributário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida, que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0015/14-7**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$945.105,77**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros: Fernando Antônio Brito de Araújo, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Paulo Danilo Reis Lopes

VOTO DIVERGENTE: Conselheiros: Daniel Ribeiro Silva, Leonardo Nunes Campos e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de setembro de 2015

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

DANIEL RIBEIRO SILVA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR. – REPR. DA PGE/PROFIS