

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0028/14-1
RECORRENTE - SADIA S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0011-03/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28/10/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0324-12/15

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. Rejeitadas a preliminar de nulidade e a prejudicial de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão contida no Acórdão 3ª JJF Nº 0011-03/15, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 04/08/2014 para exigir crédito tributário na cifra de R\$ 1.473.814,11, sob a acusação de utilização indevida de crédito nas operações interestaduais de transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade (produtos fabricados pelo remetente), com base de cálculo fixada no Estado de origem, superior à estabelecida na Lei Complementar 87/1996.

Consta que a autuação foi baseada na planilha de custos de produção do contribuinte, na qual restaram discriminadas as rubricas matérias primas, materiais secundários, mão de obra, embalagens, depreciação, manutenção, energia e outros. Assim senho, em obediência à LC 87/1996, os autuantes expurgaram da base de calculo nas transferências os itens de depreciação, manutenção, energia e outros.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 14/01/2015 (fls. 1.803 a 1.819) e decidiu pela Procedência por unanimidade, nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO

O lançamento de ofício, ora impugnado, trata de 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.

Inicialmente cabe ser enfrentada a preliminar de nulidade suscitada pelo impugnante sob o fundamento de que o lançamento foi realizado com base em enquadramento legal genérico e sem demonstração dos cálculos da apuração da diferença de crédito glosada e sem especificar de forma concreta a infração cometida. Afasto a preliminar de nulidade, haja vista que os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveram a infração, fundamentando com a indicação dos documentos, demonstrativos e relatórios respectivos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicam o supedâneo jurídico. Ademais, de acordo com expressa previsão do art. 19 do RPAF-BA/99, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade provável erro da indicação, uma vez que, pela descrição dos fatos, reste evidente o enquadramento legal. Também não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, eis que o Auto de Infração foi lavrado em estrita observância aos dispositivos legais aplicáveis, não havendo a alegada inobservância aos princípios da legalidade e da tipicidade, tendo sido atendidas as exigências contidas no art. 39 do RPAF-BA/99, inexistindo, portanto, violação alguma ao princípio da legalidade ou de qualquer outro princípio aplicável à constituição do crédito tributário, tendo o direito de

defesa sido exercido em sua plenitude pelo contribuinte.

Logo, por não estarem presentes nos autos quaisquer dos motivos de nulidades, precipuamente os elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, fica ultrapassada a suscitada preliminar de nulidade.

O impugnante, com base no §4º do art. 150 da CTN, argumenta que a ciência obtida, acerca da autuação, deu-se em 07 de agosto de 2014, assim, os fatos geradores, relativas às exigências tributárias concernentes aos períodos de janeiro a julho de 2009, estariam atingidos pela decadência, haja vista que teria sido regularmente intimado do auto de infração há mais de cinco anos da ocorrência de todos os fatos geradores envolvidos nestes períodos.

Essa questão já se afigura pacificada nesse Contencioso Administrativo tendo sido objeto de reiteradas decisões a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08.

O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no §4º do art. 150 que, ao dispor sobre o prazo de homologação tácita do chamado “lançamento por homologação”, inicia-se assim: “Se a lei não fixar prazo...”. Ou seja, o critério de contagem do prazo de que cuida o citado dispositivo aplica-se no caso de a lei ordinária do ente tributante ser omissa a esse respeito.

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, §4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

O disposto no art. 107-A, inciso I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, inciso I do CTN, estabelece como prazo de decadência como sendo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Por isso, não acato a preliminar suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 2009. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, portanto, os fatos geradores ocorridos no exercício de 2009 só seriam atingidos pela decadência a partir de janeiro de 2015.

Em que pese a irresignação do autuado e alegação da natureza confiscatória e inconstitucional da multa indicada na autuação, ressalto que está expressamente prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96. Esta instância não possui atribuição legal para cancelar ou reduzir multa por descumprimento de obrigação principal nos artigos 158 e 159, RPAF-BA/99, tampouco para apreciar constitucionalidade de dispositivos legais, consoante teor do art. 167, inciso I do mesmo regulamento.

No mérito a presente exigência tributária se ampara na LC nº 87/96, no art. 13, §4º, inciso II, que prescrevem a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do autuado, que deve corresponder ao somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Consoante previsão expressa no art. 155, §2º, inciso XII, alínea “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.

Em se tratando 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.

A Lei nº 7.014/96, em seu art. 17, §7º, inciso II, reproduz integralmente os dispositivos já alinhados da LC nº 87/86. Assim, não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do parágrafo 4º do art. 13º da LC

87/96.

Verifico nos demonstrativos acostados aos que a auditoria utilizou como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, visto o comando contido no art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96, que é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima). Diante disso, “gastos com manutenção, depreciação, amortização, etc., foram corretamente expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subseqüente estorno do respectivo crédito fiscal.”

Resta devidamente demonstrado pelos autuantes que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96 estão claramente identificados na planilha apresentada: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta), que são os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficaram excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da LC 87/96.

A energia elétrica é contabilizada como despesas, em conta distinta de matéria-prima, embalagem e material secundário. Assim sendo, também por esse motivo a mesma não pode integrar a base de cálculo prevista no art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96, no qual constatou que foi feito pelo autuado o devido registro em sua contabilidade, conforme, inclusive, decisões apontadas pelos autuantes desse próprio CONSEF (2ª CJF - ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12; 4ª JJF - ACÓRDÃO JJF Nº 0223-04/11; 5ª JJF - ACÓRDÃO JJF Nº 0267-05/10).

A ampliação da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada viola o art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96, reduzindo a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas.

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;

É indubidoso que nos casos em que o remetente destaque 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.

Saliento que, mesmo estando correta sob o enfoque contábil, para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, a apuração dos custos efetuada pela empresa, deve se submeter à legislação de regência do imposto que estabelece uma base de cálculo própria, contemplando, 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, devendo-se calcular o imposto sobre estas parcelas nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

A matéria objeto deste Auto de Infração já foi objeto de inúmeras 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. Nestes termos, me alinho com as decisões reiteradas 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, inciso II, da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.

Como enunciado ao longo deste voto, resta evidenciado que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está alicerçada nos dispositivos legais citados. Em suma, afigura-se em total convergência com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS.

Assim, consoante o disposto no art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96, o legislador determinou expressamente os elementos de custo de produção: matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento. Os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, energia, conforme já alinhado, não devem ser computados para fins de transferência interestadual. Logo, tendo sido apurado que o estabelecimento remetente destacou 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/97.

Diante do exposto, considero pertinente a imputação de utilização indevida de crédito fiscal em razão das operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 1.832 a 1.853, no qual inicia sintetizando as ocorrências e suscitando preliminar de nulidade, sob o argumento de que não houve descrição precisa dos fatos e indicação expressa dos dispositivos legais aplicáveis. Ou seja, as autoridades fiscalizadoras não teriam discriminado a legislação relativa às rubricas que compuseram os custos das mercadorias recebidas, pelo que não restou esclarecida a diferença entre os créditos que a sociedade empresaria e o Estado entendem serem de direito.

A seu ver, ao invés de alterar ou limitar o conceito de custo de produção (art. 110, CTN), os auditores deveriam comprovar que as normas da unidade federativa de origem fixam base de cálculo superior à estabelecida na Lei Complementar 87/1996, e que o recorrente promoveu a operação interestadual obedecendo às mesmas. Assim, o inconformismo da Bahia diante de tal situação deveria ser traduzido em ação direta de constitucionalidade contra o Estado remetente, e não em Auto de Infração contra si.

Em seguida, sustenta que o direito do Fisco de lançar o ICMS havia decaído, pois os fatos ocorreram entre janeiro e julho de 2009 e o lançamento de ofício foi lavrado no dia 04/08/2014, efetivando-se com a ciência de 07/08/2014.

No mérito, alega ter utilizado corretamente os créditos, limitando-se aos custos condizentes com as rubricas matéria prima, material secundário, de acondicionamento e mão de obra, cujos conceitos não se encontram no RICMS-BA/1997, mas nos Regulamentos do IPI e do IR (imposto de renda; fls. 1.841/1.842).

Relativamente à energia elétrica, argumenta, com base no princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, II, § 2º, I da CF/1988, que não merece prosperar o entendimento da JJJ de que não compõe os custos. Transcreve o art. 33, II da LC 87/1996, alterado pela LC 102/2000, juntamente com Decisão deste Conselho e doutrina, para sustentar a sua concepção de que a aquisição de energia elétrica enseja o direito de crédito.

Conclui requerendo a reforma da Decisão recorrida e, subsidiariamente, a redução da multa, por entendê-la abusiva, com efeito de confisco.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 1.859 a 1.871, assinala que a irresignação tracejada no Recurso cinge-se à repetição dos argumentos suscitados na peça de defesa, em razão de que considera ausentes argumentos jurídicos capazes de alterar a Decisão de primeiro grau.

Refuta as teses de nulidade e decadência e, no que diz respeito à multa, aduz que este órgão não tem competência para declarar constitucionalidade (art. 167, I do RPAF-BA/1999).

No mérito, destaca que a fixação da base de cálculo e da alíquota ocorreu com fundamento na legislação que rege a matéria, de forma transparente, com base nas informações prestadas pelo próprio recorrente, com a segregação dos custos não previstos no art. 13, § 4º, II da LC 87/1996, a exemplo de depreciação, manutenção, energia elétrica, transporte com cláusula CIF etc.

A energia elétrica foi contabilizada pelo sujeito passivo como conta de despesa, apartada de matéria prima, embalagem e material secundário. Por isso, não pode integrar a base de cálculo do imposto a ser creditado nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Portanto, opina pelo Não Provimento do Recurso.

VOTO

Em relação à validade do procedimento administrativo fiscal, cumpre assinalar que o mesmo tomou como fundamento de fato a planilha de custos de produção fornecida pela própria

sociedade empresária, na qual restaram discriminadas - separadamente, as rubricas matérias primas, materiais secundários, mão de obra, embalagens, depreciação, manutenção, energia e outros. Os autuantes expurgaram da base de calculo nas transferências os itens depreciação, manutenção, energia e outros, fato que será apreciado no julgamento de mérito.

Não acolho a tese de nulidade, já que restou claramente discriminada a legislação que fundamentou a composição da base de calculo do tributo lançado, em especial o art. 13, § 4º, II da LC 87/1996 c/c art. 17, § 8º, II da Lei nº 7.014/1996, os quais especificam as rubricas que devem compor a mesma nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, nas hipóteses em que o remetente figura como fabricante dos itens transferidos.

Sobre a legislação da unidade federativa de origem, eventual ação direta de inconstitucionalidade a ser movida pelo Estado da Bahia não exclui dos seus prepostos o dever-poder de lançar o imposto que entendem ser devido.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Não se vislumbra o fenômeno da fruição do prazo decadencial, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador como termo “*a quo*”, determinação esta refletida no art. 107-A do Código Tributário da Bahia – COTEB – Lei nº 3.956/1981, abaixo transcrita, “*in verbis*”.

Art. 107-A. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Quanto à revogação do sobreditos artigo do COTEB, ocorrida em novembro de 2014, por intermédio da Lei nº 13.199, de 28/11/2014, cabe esclarecer que decadência é instituto de direito material, porquanto extingue o direito em si. Assim, não pode ter aplicação retroativa a atos jurídicos perfeitos e acabados, entre os quais se incluem os fatos geradores do ICMS ocorridos antes da vigência da Lei nº 13.199/2014, sob pena de violação da garantia instituída no artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal de 1988 (à época das ocorrências encontrava-se em vigor o art. 107-A do COTEB, apenas revogado, como dito, em novembro de 2014).

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Por exemplo, em matéria previdenciária, a Lei Federal 9.728/1997 instituiu prazo decadencial em desfavor dos requerentes de revisão de renda mensal de benefício. Veja-se o que têm decidido os tribunais pátrios acerca do assunto.

PROCESSUAL E PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DISSÍDIO NÃO CARACTERIZADO. REVISÃO DE BENEFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 103 DA LEI 8.213/91, COM A REDAÇÃO DA MP 1.523/97 CONVERTIDA NA LEI 9.528/97 E ALTERADO PELA LEI 9.711/98. I - Desmerece conhecimento o recurso especial, quanto à alínea "c" do permissivo constitucional, visto que os acórdãos paradigmáticos se referem aos efeitos de lei processual, enquanto o instituto da decadência se insere no campo do direito material. II - O prazo decadencial do direito à revisão de ato de concessão de benefício previdenciário, instituído pela MP 1.523/97, convertida na Lei 9.528/97 e alterado pela Lei 9.711/98, não alcança os benefícios concedidos antes de 27.06.97, data da nona edição da MP 1.523/97. III - Recurso conhecido em parte e, nessa desprovidão (Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 254.186/PR, 5ª Turma, Relator o Ministro GILSON DIPP, publicado no DJU de 27/8/2001).

RECURSO ESPECIAL. PREVIDENCIÁRIO. BENEFÍCIO. REVISÃO DA RENDA MENSAL INICIAL. PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 103 DA LEI Nº. 8.213/91, COM A REDAÇÃO DA MP Nº 1.523/97, CONVERTIDA NA LEI Nº. 9.728/97. APLICAÇÃO ÀS RELAÇÕES JURÍDICAS CONSTITUÍDAS SOB A VIGÊNCIA DA NOVA LEI. 1. O prazo de decadência para revisão da renda mensal inicial do benefício previdenciário, estabelecido pela Medida Provisória nº. 1.523/97, convertida na Lei nº. 9.528/97, que alterou o artigo 103 da Lei nº. 8.213/91, somente pode atingir as relações jurídicas constituídas a partir de sua vigência, vez que a norma não é expressamente retroativa e trata de instituto de direito material. 2. Precedentes. 3. Recurso especial não conhecido (Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial 479964/RN; 6ª Turma, Relator o Ministro PAULO GALLOTTI , publicado no DJU de 10/11/2003).

A PGE/PROFIS, nos autos do processo 207101.0002/14-6, exarou Parecer com entendimento equivalente ao acima exposto, através do qual restou dito que, em razão de a Lei 13.199/2014 conter norma jurídica não procedural, os seus efeitos não podem retroagir.

Rejeitada a prejudicial de decadência.

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 de Fazenda (art. 167, I, RPAF-BA/1999). 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 nº 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), nos quais estão especificados os números das notas, datas, bases de cálculo utilizadas, bases de cálculo conforme a LC 87/1996, método de apuração do estorno, valor devido etc.

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.

Assinale-se que o direito de crédito nas aquisições de energia elétrica, contemplado no art. 33, II da LC 87/1996, alterado pela LC 102/2000, refere-se à determinação de valores no livro Registro de Apuração do ICMS, através dos cotejos entre débitos e créditos a cada período mensal. Nada tem a ver, por conseguinte, com a situação em análise, que trata da composição da base de cálculo do gravame a ser lançado a débito no Estado de origem e a crédito no Estado destinatário, quando das transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo grupo empresarial.

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

VOTO DIVERGENTE

Peço vênia ao ilustre Relator para discordar da sua Decisão quanto à matéria que envolve a decadência dos lançamentos tributários oriundos dos fatos geradores ocorridos anteriormente a 07/08/2009, bem como em relação à matéria de fundo discutida nos presentes autos.

Aduz a recorrente, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, que estaria extinto, por decadência, o direito do Estado de lançar valores atinentes aos fatos ocorridos anteriormente a 07/08/2009, entendido que a ciência do Auto de Infração lhe foi dada em 07/08/2014.

A tese recursal, no que pertine à preliminar de mérito, discute a decadência das operações que datam mais de cinco anos, para trás, contados da data em que tomou conhecimento da lavratura do Auto de Infração em apreço.

Sobre este tema, que no seio deste Conselho de Fazenda, não é pacífico, entendo que há de ser discutida a matéria motivadora da diligência dirigida à PGE/PROFIS, com vistas à emissão de parecer sobre eventual decadência de constituição do crédito tributário, à luz do que dispõe o CTN sobre a matéria, das diversas decisões do STF, bem como da Súmula Vinculante nº 08.

Diz a **Súmula Vinculante** nº 08 editada pelo STF:

“são inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 08 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 08, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prescricionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculativos em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que *“...deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”*, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 08, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Avançando na análise, pertinente lembrar que a matéria que gravita em torno da aplicação das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, ou do inciso I, do art. 173, do CTN, relevante trazer à baila o fato de que ainda haja alguma divergência sobre o tema, não se pode negar que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada, ou seja, está expresso na Constituição Federal de 1988 que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”, Carta Maior, como segue:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal assim se posicionou:

“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10º Ed., pág. 94).

“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Feitas as exposições acima, não restam dúvidas de que a fluência do prazo decadencial se

interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, razão pela qual os créditos lançados e referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 21/12/2007, de fato foram fulminados pela decadência, o que implica na extinção do crédito tributário, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

No caso dos autos, como as ocorrências lançadas no Auto de Infração decorrem de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, teria que ser feita desagregação do valor expresso em cada ocorrência de maneira a que se pudesse apurar o valor correspondente ao período anterior a 07/08/2009, efetivamente alcançado pela decadência.

Nessa linha, pelos motivos acima alinhavados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 21/12/2007, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência.

Nesses termos, voto no sentido de ACOLHER A PRELIMINAR suscitada para julgar improcedente o lançamento na parte que inclui as operações anteriores a 07/08/2009.

Vencido quanto à decadência, com voto de qualidade do Presidente desta CJF, avanço sobre o mérito.

O Sujeito Passivo é acusado de haver procedido à utilizado utilização indevida de crédito nas operações interestaduais de transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade, com base de cálculo fixada no Estado de origem, superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/1996.

Referentemente ao Recurso Voluntário, devo registrar que a meteria em pauta e que tem fulcro no quanto disposto no artigo 17, §7º, da Lei Estadual nº 7.014/96 e que, por sua vez, encontra fundamento de validade no artigo 13º, §4º, da Lei Complementar nº 87/96, tem suscitado discussão e divergências de posicionamento no seio deste Conselho, bem como entre os Procuradores que compõem a PROFIS, apesar de ser pacífica a posição do judiciária a respeito do tema.

Antes mesmo de atacar o âmago da matéria *sub examine*, devo analisar a Instrução Normativa nº 52/13 que trata especificamente da matéria veicula nos autos deste PAF. Por primeiro, há que se deixar claro, porque é incontestável, que a referida Instrução Normativa nº 52/13, apesar de dever orientar a conduta fiscal, como posta, adota natureza jurídica interpretativa da norma insculpida na LC 87/96, no que pertine à determinação da base de cálculo do ICMS, nas hipóteses em que as operações tenham origem em centros de distribuição.

Contrariando o quanto acima afirmado quanto a natureza jurídica da Instrução Normativa nº 52/13, há que se destacar que a referida IN avança, literalmente, sobre os limites da mera interpretação do disposto na LC 87/96, pretendendo legislar em matéria para a qual é incompetente a rigor do que determina a CF/88, senão vejamos:

O art. 13, § 4º, da LC 87/96 tem a seguinte dicção:

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;

A Instrução Normativa nº 52/13, no que se relaciona com a norma acima transcrita diz:

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:

(...)

1.2. a base de cálculo é a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, ainda que a mercadoria tenha sido transferida de um estabelecimento comercial da mesma

empresa (centro de distribuição - CD, por exemplo), acrescido do ICMS incidente na transferência que integra a base de cálculo do Imposto.

A norma insculpida na Lei, no meu entender deixa claro e definido que são duas as fontes onde se deve buscar a apuração dos créditos a serem apropriados pelos estabelecimentos destinatários em operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, aí entendido que tais operações podem ter origem em estabelecimento industrial e em centro de distribuição, quais sejam: o valor da entrada mais recente (inciso I, do § 4º do art. 13, referente a transferências de CD para CD), e o custo de produção, correspondente ao inciso II do mesmo diploma referente a transferência da indústria para CD.

A interpretação dada pela Instrução Normativa nº 52/13, em verdade inova à lei e diz, em apertada síntese, que as transferências, quer de CD para CD, quer da indústria para CD, terão como base da apuração dos créditos a serem apropriados pelos estabelecimentos destinatários em operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, unicamente o custo de produção.

Em que pese o esforço da SEFAZ no sentido de esclarecer norma de grande complexidade e que envolve entendimentos divergentes, sobretudo neste CONSEF, e com *venia* dos procuradores da PROFIS, me parece que a referida Instrução Normativa acabou por dar interpretação ao dispositivo de legal em voga absolutamente inovador em relação ao texto da lei. Digo inovador porque a prevalecer a dita interpretação, estar-se-ia desprezando o quanto posto na Lei, modificando-a na sua essência e inteligência mais clara e evidente, qual seja a da existência de transferências de Centros de Distribuição para Centros de Distribuição, e da própria forma de apuração dos créditos, o que atentaria contra os princípios da segurança jurídica e legalidade estrita e tornaria insegura a base de cálculo do imposto a ser eventualmente exigido, tudo em razão do que parece ser mero casuísmo.

Merce atenção os julgados do Superior Tribunal de Justiça derredor da matéria, trazidos à colação pelos autores e pela n. Dra. Ângeli Feitosa em outro processo cuja acusação fiscal é a mesma. Especificamente quanto ao texto da decisão no REsp 1109298/RS, vejo que o referido *decisum*, definitivamente, não autoriza a interpretação genérica dada pela Instrução Normativa nº 52/13, pois, em nenhum momento os ministros julgadores afastaram a aplicação do quanto contido no art. 13º, § 4º, inciso I, pelo que se depreende do trecho abaixo transscrito e que reflete caso específico e sem nenhuma característica vinculante:

(...)

6. *Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).*

7. *Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier.* (grifo do relator)

Demais disso, o dito *decisum* serve a resolver questão específica, que nada tem a ver com o caso dos autos, além do fato de que mesmo que o contrário fosse verdadeiro, a referida decisão apenas vincula as partes envolvidas, sendo pois, mera referência, de aplicação inservível ao caso em tela.

Isto posto, sem mais delongas, frisando que há que se preservar o princípio da legalidade estrita, um dos esteios da Segurança Jurídica, aí entendido que nenhuma norma infralegal pode transpor, inovar ou modificar texto de Norma Cogente, muito menos por via de instrumento interpretativo, entendo que a inteligência insculpida na Instrução Normativa nº 52/13 é equivocada, bem como, *data venia*, o Parecer do n. Procurador da PGE/PROFIS.

Feitas as considerações iniciais e valendo-me do disposto no art. 155, § único, do RPAF/99, que diz que “*quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta*”, ultrapasso as preliminares suscitadas e avanço sobre à

análise fulcral do lançamento, e que envolve a correta constituição da base de cálculo do imposto que se exige em razão das transferências em tela.

Dos fatos trazidos ao PAF, em que pese a acusação formulada pelos fiscais autuantes, a Recorrente defende-se, reiteradamente, aduzindo que as transferências motivadoras da lavratura do Auto de Infração, em verdade, tiveram origem de outros "CD's - Centros de Distribuição", que por sua vez haviam recebido as mercadorias de unidades fabris, e que nesta condição a aplicação do inciso II do art. 13, §4º, da LC 87/96 estaria equivocado, pois, estaria sendo considerado o "*custo de produção*" ao invés do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme determina o inciso I do mesmo dispositivo.

Como dito, a matéria trazida a esses autos vem sendo discutida à exaustão, entretanto, sem que se chegue à unanimidade de entendimento. Nessa esteira, merece registro que a i. Procuradora Dra. Rosana Maciel, nos autos do Processo nº 206891.0009/08-2, que tem como Sujeito Passivo a ora Recorrente, exarou opinativo no sentido de que fosse o feito convertido em diligência à ASTEC para que fosse elaborado novo demonstrativo de débitos onde deveriam constar apenas as transferências efetuadas diretamente entre os estabelecimentos da autuada e a filial situada no Estado da Bahia, porque tem sido entendimento pacífico na PROFIS que nas transferências interestaduais de mercadorias oriundas de Centros de Distribuição com destino a estabelecimentos de mesmo titular situado no Estado da Bahia, a base de cálculo do ICMS seria aquela prevista no art. 13, §4º, I, da LC 87/96.

Na mesma linha, no Processo nº 206891.0040/13-3, que tem como Sujeito Passivo a Nestlé Brasil Ltda. e aborda matéria idêntica, o n. Procurador Dr. José Augusto Martins Junior opina pela conversão do feito em diligência para que fossem segregadas as operações objeto do lançamento com base no art. 13, §4º, da Lei Complementar nº 87/96, tudo na mesma linha traçada pela Dra. Rosana Maciel, e no sentido de que são distintas as operações de circulação de mercadorias entre a indústria e os CD's, das operações de circulação de mercadorias de um Centro de Distribuição para outro Centro de Distribuição, a rigor dos incisos I e II, do art. 13, §4º, da LC 87/96.

A dita LC 87/96, por via do art. 13, §4º, estabeleceu expressamente as três hipóteses de composição e materialidade do imposto, das quais transcrevo, em destaque, as dos incisos I e II:

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;"

Faz-se necessário na apreciação da matéria trazida por este PAF, esclarecer a confusão estabelecida em razão da definição dos estabelecimentos remetentes das mercadorias. Fato é que os estabelecimentos Fabris e Centros de Distribuição foram tratados igualmente, o que definitivamente não pode ser feito, pacífico que é o entendimento de que são distintos e recebem tratamento tributário também diferenciado, pois, além de serem estabelecimentos independentes sob o ponto de vista fiscal, em razão de comando legal, não há na legislação do Estado da Bahia a figura da equiparação do Centro de Distribuição - CD à Indústria para efeito de fixação de base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, como também sequer há previsão desta figura na Lei Complementar nº 87/96. Em verdade, a Norma insculpida no art. 13, § 4º, da LC 87/96 diz, textualmente, exatamente o contrário, no que concerne à definição da base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos de mesmo titular - distinção feita pelos inciso I e II, do § 4º, do art. 13, da LC 87/96.

Pois bem, feitas as considerações preliminares, vejo que o aspecto controvertido na presente demanda, gira em torno da exegese dos dispositivos expressos artigo 17, §7º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96 que, por sua vez, encontra fundamento de validade no artigo 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

Em apertada síntese, o lançamento e a decisão da JJF encontra fundamento na assertiva de que, tendo o texto do inciso I do § 4º do artigo 13º da LC 87/96 deixado de especificar o que se deve entender pela expressão entrada mais recente. Derredor disso, razoável traçar um paralelo com o método de apuração da base de cálculo aplicável às operações de transferência de mercadorias

industrializadas – inciso II do mesmo dispositivo legal – situação em que se adota o valor do custo apurado no último dia do mês imediatamente anterior ao da saída.

Pois bem, nos termos prescritos na CF/88, cabe à Lei Complementar definir os tributos e suas espécies, e em relação aos impostos nela discriminados, os respectivos, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes. Nessa linha, dúvida não há de que o ICMS está incluso no rol dos impostos discriminados no texto constitucional, pelo que também não é controverso que só a Lei Complementar poderá dispor sobre a base de cálculo a ser utilizada nas diversas hipóteses em que se verifica a incidência do referido imposto.

No presente caso, a Lei Complementar nº 87/96, cumprindo o quanto determinado pela Constituição, estabeleceu, de forma expressa, que nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria. Senão vejamos:

Lei Complementar 87/96:

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

§4 – 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; (grifos meus)

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.

A Lei n.º 7.014/96, seguindo o comando normativo que lhe é hierarquicamente superior, assim dispõe:

Lei Ordinária 7.014/96:

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

§ 7º - Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:

I – o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (grifos meus).

Da simples leitura dos dispositivos legais transcritos percebe-se de plano que nada há de obscuro, dúvida, omisso ou mesmo impreciso no conteúdo das normas. Ao revés, os comandos deles emanados são extremamente precisos e especificam, com clareza hialina, qual base de cálculo deve ser utilizada nas operações de que aqui se trata. Em verdade, o que se o que se verifica é uma divergência de interpretação do conteúdo da norma sobre o que se deve entender da expressão “*entrada mais recente*”.

Poderia me alongar tratando dos diversos métodos de interpretação da norma jurídica tributária de que dispõe o exegeta, entretanto, não me parece ser o caso. No meu sentir, não há outra interpretação que se possa conferir ao referido dispositivo, senão aquele que o próprio texto enuncia.

Esta conclusão é ratificada pelo próprio texto do inciso I do §7º do artigo 17 da Lei nº 7.014/96 que elege como a base de cálculo nas operações de saída de mercadoria em transferência o preço de aquisição daquela, o qual, como cediço, contempla o valor do ICMS incidente na operação. Nos termos do dispositivo em comento, o valor da entrada mais recente deve ser utilizado apenas na hipótese de o estabelecimento remetente só adquirir mercadorias por transferência. Isto porque, em operações desta natureza não há o que se cogitar de preço, aplicável tão somente em atos de mercancia.

Outrossim, quando a legislação quis se referir especificamente a custo da mercadoria assim o fez e, além disso, mesmo que se admitisse tal interpretação, a justificativa da exclusão do PIS e COFINS se dá pelo fato de serem tributos recuperáveis não coaduna com a realidade das operações comerciais, pois nem sempre esses tributos efetivamente são recuperáveis.

Admitir que a discricionariedade da administração pública quanto à interpretação das normas que tem o dever de aplicar em razão do exercício de sua atividade vinculada, possa ensejar na alteração do conteúdo destas ampliando-o, conforme fez o Superintendente da Administração Tributária ao editar a Instrução Normativa nº 52/13, entra em rota de colisão com os princípios da tipicidade cerrada e estrita legalidade, corolários da segurança jurídica. O que não se pode conceber em qualquer hipótese.

Cumpre ressaltar que em não se tratando de matéria de constitucionalidade, mas sim de ilegalidade, bem como não se tratando a referida Instrução Normativa de ato normativo emanado por autoridade superior, está dentro do âmbito de competência deste Conselho de Fazenda afastar a sua aplicação no caso concreto. Ademais, quanto à alegação de constitucionalidade da penalidade aplicável, bem como o pedido de redução da multa por descumprimento de obrigação principal, tais pedidos fogem do âmbito de competência desta CJF.

Assim, VOTO no sentido de reconhecer a decadência parcial da infração e, no mérito julgar IMPROCEDENTE o lançamento.

Concluindo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

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 **206891.0028/14-1**, lavrado contra **SADIA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.473.814,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): José Antônio Marques Ribeiro, Alessandra Brandão Barbosa e Evany Cândida Vieira dos Santos.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de outubro de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

JOSÉ ANTÔNIO MARQUES RIBEIRO - VOTO DIVERGENTE

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA – REPR. DA PGE/PROFIS