

A. I. N° - 206891.3037/16-8
AUTUADO - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28.03.2017

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0023-02/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas transferências interestaduais realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 25 de agosto de 2016 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$155.288,98, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração, relativa ao período de janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014 e janeiro a dezembro de 2015.

Infração 01. 01.02.23. 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 e protocolos, sendo informado na descrição dos fatos de que "*trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, do imposto nas operações de entradas por transferência interestadual, tudo em conformidade com detalhamento no próprio corpo deste Auto de Infração*".

Tempestivamente, a autuada, por intermédio de seus advogados apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 66 a 81, onde argui em sua defesa, após breve resumo dos fatos, que, estabelecida com atividade comercial, recebe em transferência do seu estabelecimento fabril situado no Estado de Sergipe, mercadorias (cimento) para comercialização, e para acobertar o deslocamento físico das mercadorias, em transferências para a citada filial, a Unidade Fabril (localizada na Fazenda Itaguassu, s/n°, em Nossa Senhora do Socorro, SE) emitiu notas fiscais com destaque do ICMS, fez os registros fiscais pertinentes nos livros próprios e, em tempo, promoveu o recolhimento do imposto para o Estado de Sergipe.

Esclarece que ao receber as mercadorias em transferência, fez os registros das notas fiscais nos livros próprios com crédito do ICMS para, ao final de cada período fiscal, ser compensado com o imposto incidente nas operações de venda por ela promovidas, na apuração do imposto devido em cada mês. Tudo com base no princípio da não-cumulatividade do imposto assegurado pela Constituição Federal.

Informa ainda que após a realização de inúmeras operações, resolveu a fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, por seus agentes fiscais, desenvolver procedimento de fiscalização junto ao estabelecimento industrial da Defendente, situado no Município de Nossa Senhora do Socorro em Aracaju, Sergipe, com o objetivo de examinar tributação de ICMS Normal nas operações de transferências de cimento, entre o estabelecimento industrial, situado em Sergipe, e sua filial atacadista, estabelecida no Estado da Bahia.

Indica que a fiscalização baiana resolveu examinar a tributação do ICMS normal ocorrida fora do seu espaço territorial – cuja obrigação decorrente tem como credor o Estado de Sergipe – para verificar se estava correta ou não, em face da base de cálculo adotada para quantificação do tributo e nesse desiderato, afirma a autoridade lançadora que, com base no Livro Razão Analítico, comparativamente com o exame das notas fiscais emitidas no período de 2012 a 2015, teria constatado que a base de cálculo do ICMS adotada estava em desacordo com a legislação – isto é: em valor superior àquela que seria correta, cuja consequência acarretou recolhimento do imposto a maior para o Estado de Sergipe em desfavor do Estado da Bahia.

Fala que dada a impossibilidade de fazer lançamento de crédito tributário, na modalidade de ICMS Normal, contra estabelecimento situado fora do seu espaço territorial, se entendeu de fazer glosa de crédito do tributo no estabelecimento destinatário, situado no Estado da Bahia, mediante a adoção do seguinte procedimento:

- a. Fez-se relação das notas fiscais de transferência de cimento emitidas pelo estabelecimento industrial, situado no Estado de Sergipe, com destino ao estabelecimento filial atacadista localizado no Estado da Bahia, em que se identificou o valor da operação – base de cálculo adotada para quantificação do ICMS.
- b. Com base nos valores registrados no livro Razão, se apurou, por média anual, o custo unitário da mercadoria produzida – em que se dividiu o valor total pela quantidade de cimento produzida em cada ano.
- c. Em seguida, comparou-se o valor unitário das notas fiscais, para determinação da base de cálculo do ICMS, com o custo médio apurado pela fiscalização; cuja diferença de valores serviu, na mesma dimensão, para estorno de crédito no estabelecimento receptor das mercadorias.

Expõe que o procedimento adotado pela fiscalização do Estado da Bahia prende-se à verificação da regularidade da base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias, tendo por suporte o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96, tendo, todavia, extrapolando do limite da base de cálculo fixada por referido dispositivo, a fiscalização baiana cometeu dois equívocos, a saber:

- i) não excluiu do valor constante de cada nota fiscal os valores de frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, como base de cálculo do ICMS;
- ii) o custo apurado através do balanço patrimonial e demonstrações financeiras, mediante divisão do valor total anual pela quantidade de cimento produzida, não correspondeu ao custo parcial, a que se refere à LC nº 87/96, mas ao custo total que, além de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, compreende outros componentes tais como exaustão, depreciação, amortização, etc.

Aponta uma primeira anormalidade inaceitável sobre a qual não pode silenciar e que consiste no fato do Estado da Bahia exercer procedimento de fiscalização para verificar a regularidade de imposto devido ao Estado de Sergipe. É dizer que: resolveu o Estado da Bahia extrapolar do seu espaço territorial para verificar se o imposto devido ao Estado de Sergipe estava de acordo ou não com a legislação. Surpreendente é que o Estado de Sergipe em momento algum anuiu ou participou do procedimento de fiscalização, desenvolvido pelo Estado da Bahia, em torno da incidência de ICMS normal cujo recolhimento ocorreu em seu favor.

Fala, ainda que da matéria fática descrita no Auto de Infração exsurge uma constatação inarredável, a saber: conflito de interesse em torno do ICMS, no tocante à base de cálculo do imposto, que serve de fundamento para glosa dos créditos do ICMS em referência, e que envolve critério de tributação determinado diferentemente entre as duas Unidades Federativas e aí se vê, sem sombra de dúvida, que o motivo do lançamento reside na base de cálculo do ICMS nas operações de transferências, entre os Estados da Bahia e de Sergipe, cuja consequência não implicou em falta de recolhimento do imposto, mas em recolhimento que se tem a maior para uma Unidade Federada em detrimento da outra, por conta de critério diferente de tributação.

Diz que em momento algum se questiona que não fez recolhimento de ICMS. O que se coloca é que a base de cálculo adotada (e fixada no Estado de origem) é maior do que aquela desejada pelo Estado da Bahia, razão pela qual resolveu-se glosar os créditos do ICMS no estabelecimento de destino, o que ao seu entender se constitui em absurdo. Se a discussão envolve critério de tributação exigido pela entidade tributante de origem, a fiscalização do imposto não poderia ser realizada pelo Estado de destino (Estado da Bahia), quanto muito teria necessariamente que ocorrer com a participação do Estado de Sergipe. Por esta razão, entende que a ação fiscal padece de manifesta nulidade desde sua origem, não apenas por ter sido desenvolvida por autoridade incompetente, mas por ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade) das normas baixadas pelo Estado da Bahia.

Além dessa anormalidade, que diz afetar irremediavelmente a exigibilidade do crédito tributário, aponta duas outras de maior monta se afiguram presentes, que demonstram cabalmente a insubsistência do lançamento, desta feita por erro de compreensão da matéria tributável e dos cálculos adotados para quantificação do imposto tido por devido – relativo à glosa de créditos na escrita fiscal.

A primeira delas é equívoco quanto à compreensão da matéria tributável, diante do fato de sustentar a autoridade lançadora que a teria praticado base de cálculo nas operações de transferência em valor maior do que o custo do produto produzido. E para validar tal entendimento adotou o seguinte procedimento: fez levantamento de todas as notas fiscais emitidas no período considerado, elaborou mapa demonstrativo do custo do estabelecimento matriz, situado em Sergipe. Em seguida, fez o confronto entre os valores das bases de cálculo praticadas e o custo apurado e encontrou as diferenças de valores – igualmente demonstradas na citada listagem – sendo o resultado daí encontrado o valor que serviu para glosa dos créditos do ICMS e o estorno do crédito na escrita fiscal do estabelecimento filial – valor principal do Auto de Infração, não se apercebendo que no valor praticado para base de cálculo do ICMS está incluída parcela relativa a frete, até o estabelecimento de destino, e ainda o próprio imposto. Logo, para efeito de comparação com o custo apurado, deveria a autoridade lançadora abater do valor praticado, frete e o próprio ICMS. Só assim seria possível identificar o custo da mercadoria.

Por esta razão, e por critério lógico, tendo em conta que o imposto incide sobre o custo do produto fabricado, uma das duas alternativas, qualquer que seja chega ao mesmo resultado – manifesta-se no sentido de que deveria ser adotada para efetiva quantificação da base de cálculo apurada pela autoridade lançadora, a saber:

- a) ao custo do produto, incluir o ICMS e adicionar a despesa de frete; ou
- b) excluir da base de cálculo praticada o valor do frete e do ICMS nela incluída. Nesse aspecto, considerando que o procedimento adotado no lançamento é uniforme para todas as operações consideradas, entende ser suficiente para compreensão do que aqui se coloca:
 - i) por força do disposto no Art. 13, § 4º, Inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 (igual redação no Art. 17, § 8º, da Lei Estadual 7.014/96), a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. E aí o frete incluído no valor da operação se constitui em hipótese de incidência outra, diferente de custo. Por isso, para efeito de identificação da base de cálculo, relativa a cada nota fiscal de transferência, era de ser excluído do valor da operação a parcela relativa ao frete – o que, de fato, não ocorreu;
 - ii) ainda, em face do disposto no § 1º do artigo 13 da referida Lei Complementar (de igual modo Art. 17, § 1º, da mencionada lei Estadual) o montante do imposto (ICMS) integra sua própria base de cálculo, constituindo o destaque mera indicação para fins de controle. Por essa razão, era de se excluir do valor da operação praticado pela Defendente o valor do ICMS, nele incluído, para efeito de determinação do custo da mercadoria produzida – o que, de igual maneira, não ocorreu no caso.

Fala que esses desacertos é que motivam a diferença levantada pela autoridade julgadora que ensejou a glosa dos créditos do ICMS legitimamente aproveitados pelas suas filiais no estado do Bahia.

Do exame do demonstrativo de custo trazido pelos autuantes não vislumbra qualquer elemento que atenda aos requisitos legais, no tocante a identificação do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos em que posto pela LC 87/96 artigo 13, § 4º, inciso II, e na Lei Estadual 7.014/96 em seu artigo 17, § 8º. O que se diz é que se levou em conta o custo total, extraído do Livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida, sendo que tal critério de tributação, além de não refletir a realidade dos fatos, é incompatível com a sistemática legal.

Fala a seguir, dos requisitos materiais do lançamento do crédito tributário, cuja inobservância o torna nulo de pleno direito, pontuando que aqueles inerentes à validade do lançamento do crédito tributário estão previstos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, que consistem em: precisa descrição da situação fática (fato gerador), identificação da matéria tributável (tipo de operação), quantificação do imposto devido (determinação do valor tributável – base de cálculo e alíquota), na forma da transcrição realizada.

A partir da aplicação desses critérios legais entende se inferir a subsunção do fato à hipótese normativa, sob o amparo da estrita legalidade – Constituição Federal, artigo 150, inciso I, em que a determinação da matéria tributável se põe como requisito indispensável. É aí que reside a manifesta nulidade do lançamento, não apenas por erro na determinação da matéria tributável, quando se confunde custo total com custo parcial (tão-somente matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), mas sobretudo por incluir no custo despesas de frete, ocorridas em momento posterior, e o próprio ICMS, inclusive do frete.

Diz restar provado que os lançamentos recaem sobre base de cálculo que não se refere ao custo do produto fabricado, assim entendidas a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, mas refletem lançamentos por presunção o que, conforme dito, contraria o disposto no artigo 142 do CTN.

Aduz igualmente provado que as transferências de mercadorias promovidas para suas filiais foram acobertadas por notas fiscais idôneas, em que houve destaque do ICMS, mediante a aplicação da alíquota própria, cujo imposto fora recolhido para o Estado de Sergipe, e que essas notas fiscais foram registradas com crédito do imposto incidente em tais operações. Nota que não há qualquer questionamento em torno desses eventos pela autoridade fiscal. O que se alega é que a base de cálculo adotada foi superior ao valor de custo da mercadoria produzida.

Chama a atenção para o norte maior da questão, visto que os citados lançamentos se põem em aberta contrariedade ao Princípio Constitucional da não-cumulatividade, à medida que nega o direito de crédito do imposto incidente na operação anterior, tal como previsto no artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, igualmente copiado, observando que, por força dessa norma constitucional, ficou assegurado aos contribuintes o direito de crédito no limite do imposto cobrado (incidente) na operação anterior, para efeito de compensação com o imposto devido nas operações ou prestações que promover, sendo que a única restrição do direito de crédito do ICMS está contemplada no artigo 155, § 2º, II, da CF, nas hipóteses de isenção ou não incidência do imposto, tanto na anterior quanto na conseqüente operação – o que não é o caso presente.

Aborda a legitimidade do direito de crédito que entende estar condicionada a existência de uma operação anterior tributada pelo imposto. Logo, se houve, comprovadamente, a existência de operações que foram tributadas não há como negar o direito de crédito do imposto sob pena de contrariedade à Constituição Federal. Cita doutrina, transcrevendo trecho de ensinamento Mizabel de Abreu Machado Derzi.

Menciona que nessa relação, de índole constitucional, o sujeito ativo (contribuinte) é titular do direito público subjetivo de abater, compensar, do imposto devido o montante cobrado nas operações e prestações anteriores, de modo que seria até incongruente admitir que o exercício de

tal direito viesse a depender de texto de lei, regulamento, etc. Muito embora que, mesmo desnecessários para o caso, os atos infraconstitucionais editados para regular o mecanismo da não-cumulatividade não negam o direito de crédito do imposto incidente na hipótese vertente. Nesse desiderato, tanto a Lei Complementar 87/96 quanto a Lei Estadual 7.014/96 e o próprio RICMS/BA asseguram o direito de crédito, na forma dos artigos que copia.

Conclui que, em suma, o direito ao crédito do imposto incidente na operação anterior tem base constitucional e não pode ser negado por nenhuma autoridade, sob pena tornar o imposto cumulativo, negar o direito de propriedade e estabelecer verdadeiro confisco, em face do disposto nos artigos 155, II, § 2º, I, 5º, XXII, 150, II e IV, da Constituição Federal.

Daí, não vê como sustentar a validade do crédito tributário em apreço, tratando-se de lançamento desprovido de materialidade e, portanto, manifestamente nulo.

Aponta outra anormalidade que também afetaria o lançamento, residindo na cobrança de multa de efeito confiscatório, uma vez que aquela levada a efeito no lançamento, no percentual de 60% do valor do tributo, seria excessiva e extrapola proporcionalidade, ou razoabilidade, em função da natureza da infração.

Aduz que a multa de 60% do tributo, mesmo prevista na Lei 7.014/96, não guarda conformidade com a natureza da infração e, por conseguinte, afronta o princípio da proporcionalidade, contemplado implicitamente na Constituição Federal, observando que tal princípio se expressa para garantir outros valores também de base constitucional, a exemplo da vedação de confisco (artigo 150, IV), direito de propriedade (artigo 5º, XX), livre exercício da atividade econômica (artigo 170, II, e § Único), no sentido de vedar excesso e proibir arbítrio do Poder, mesmo que em face de aplicação de ato legislativo excessivo, desproporcional, que afete a propriedade, tal como ocorre no caso.

Menciona decisão no julgamento da Adin 1.407-2/DF, copiando suas conclusões.

Após pontuar que jamais consegue obter margem de lucro líquida anual que supere de 3% dos investimentos realizados, entende ser desproporcional, não razoável, a aplicação de multa que supere da margem de lucro obtida em decorrência de sua atividade econômica, e ao se considerar a operação jurídica sujeita à incidência do tributo para determinar a natureza da infração, frente ao princípio constitucional da proporcionalidade, não há como deixar de se ter em conta o possível proveito obtido com o não cumprimento da prestação para daí aferir o limite da penalidade, respeitados os valores constitucionais da propriedade e vedação de confisco.

Cita a Constituição Federal que garante o direito de propriedade, impondo ser vedado utilizar tributo com efeito de confisco e ainda situa o direito de propriedade como princípio norteador da atividade econômica (artigo 5º, XXII, 150, IV e 170), não restando, na sua ótica, a visão de que a instituição de tributo ou multa não pode afetar a propriedade de maneira confiscatória, trazendo ensinamento doutrinário.

Fala acerca da promulgação da Lei 9.298/96 que, ao versar sobre as obrigações na seara do direito privado, introduziu alterações no Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078/90, artigo 52, § 1º) e estabeleceu multa, no percentual de 2%. Nesse mesmo limite, a multa de 2% também foi estabelecida pelo novo Código Civil Brasileiro – Lei 10.406/2002, artigo 1336, servindo esse parâmetro de balizamento nas operações de ordem privada, questiona qual seria então a razão que conduziria a aplicação de multa de 60% quando a prestação envolve crédito tributário? Não existe base constitucional para aplicação de penalidade de tal monta. Nessa direção, e em abono a linha de entendimento da Defendente, o STF, por diversas vezes, julgou inconstitucional a aplicação de multa exorbitante, que extrapola do limite da razoabilidade e proporcionalidade, a exemplo dos julgados que menciona e transcreve em trechos.

Defende, pois, que a multa aplicada, ao superar 2% do valor do suposto débito, tem efeito confiscatório e, por conseguinte, contraria toda ordem jurídica.

Em face da competência da autoridade lançadora e dos erros cometidos no tocante à matéria tributável entende ser o lançamento nulo de pleno direito e, por conseguinte, não procede a cobrança do mesmo, não só por isso, mas, por negar direito assegurado pela Constituição Federal, que consiste no crédito do ICMS pago (que incidiu) na operação anterior e, ainda, pela cobrança de multa de natureza confiscatória.

Requer, por fim, seja julgado improcedente o lançamento objeto do Auto de Infração.

Informação fiscal prestada às fls. 135 a 182 por um dos autuantes esclarece inicialmente, que vários Autos de Infração foram lavrados, com a mesma natureza do presente, tendo a empresa autuada recolhido aos cofres públicos quase R\$ 9.000.000,00, conforme planilha que elabora.

Aduz em seguida, ser o objetivo da informação fiscal procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal, entende imprescindível analisar as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Transcreve o teor dos artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea "i", e 146, inciso III, alíneas "a" e "b" da Constituição Federal complementando-o com o texto da Lei Complementar 87/961, no artigo 13, § 4º, II, o qual prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Do texto exposto, conclui que a Lei Complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações, no que foi seguida pela legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS 7.014/96, no seu artigo 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano em seu artigo 56, inciso v, letra "b" traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar 87/86.

Quanto aos seus impactos, registra que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no artigo 13, §4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Após descrever a autuação, esclarece que foram considerados na planilha de custos de produção apresentada pela empresa, todos os itens presentes no mencionado artigo 13, §4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, a saber: matéria-prima, mão-de-obra, acondicionamento e material secundário, exceto "coque verde de petróleo", vez tal produto não estar compreendido no conceito de material secundário.

Ressalta que o valor mensal do custo de produção unitário foi apresentado para o saco de cimento de 50 Kg., sendo procedida a divisão do somatório de matéria-prima; material secundário; embalagens; e mão-de-obra pela quantidade produzida no mês/ano ora auditado, quantidade essa (produção mensal) fornecida pela própria Autuada (vide indicação das folhas no índice que compõe este Auto de Infração), consoante pode ser observado no demonstrativo (vide indicação das folhas no índice que compõe este Auto de Infração).

Esclarece que de posse do valor da base de cálculo prevista na LC 87/96 (custo de produção unitário/mês anterior ao mês de saídas por transferência) fez o confronto com a base de cálculo que foi consignada nas notas fiscais de transferência para a Autuada, item a item, mês a mês (dados colhidos nos arquivos SPED fornecidos pela mesma) e procedeu ao estorno do valor do ICMS que foi tomado a maior, de acordo com os demonstrativos elaborados tanto em meio magnético quanto em meio físico, cuja cópia de ambos (meio magnético e físico dos citados demonstrativos) foi devidamente entregue à Autuada.

Transcreve, a seguir, decisões deste Conselho, bem como do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre essa matéria, especialmente no julgamento do Recurso Especial 1.109.298/RS (2008/0279009-9), tendo como Relator o Ministro Castro Meira, do qual destaca trechos.

Da mesma forma, colaciona manifestação da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, no Processo PGE/2011405993-0 e no processo administrativo PGE 2014.407815-0, validado pelo Procurador Geral do Estado.

Abordando a peça defensiva, registra que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Após breve resumo da autuação, expõe o objeto da ação fiscal, destacando que, ao contrário do que afirma a Defendente, a fiscalização utilizou apenas os elementos de custo de produção previsto no artigo 13, §4º, II, da Lei Complementar 87/96, com base em planilha de custos de produção apresentada pela própria autuada, e com base em tais itens de custo de produção, definiu a base de cálculo do ICMS para as operações de transferências interestaduais e realizou o subsequente estorno do imposto.

Indica, que de igual maneira, registrado está nos demonstrativos indicados no índice deste processo, onde consta que foi feita a inclusão do ICMS para fazer o comparativo das bases de cálculo consignadas nas notas fiscais e a prevista no artigo 13, §4º, II da LC 87/96.

Quanto ao entendimento de que a ação fiscal padece de manifesta nulidade desde sua origem, não apenas por ter sido desenvolvida por autoridade incompetente, mas por ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade) das normas baixadas pelo Estado da Bahia, esclarece que a autuação se fundamentou em Lei Nacional (LC 87/96) e todos os entes tributantes devem rigorosa obediência ao que está prescrito no seu artigo 13, §4º, II.

Quanto ao Acórdão JJF-0452/01-03, mencionado na defesa, informa que o mesmo foi reformado pela Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, julgando o processo como totalmente procedente e que se encontra devidamente ajuizado. Por fim, ao contrário do que afirma a Defendente, aponta que as decisões deste Conselho têm sido no sentido contrário ao posto pela empresa, mencionando decisões neste sentido.

Por pertinência, diz que não poderia deixar de registrar quanto à questão abordada sobre o frete CIF, diante da impossibilidade de se fazer a vinculação das notas fiscais com os eventuais conhecimentos de transporte acaso existentes, haja vista a inexistência dos mesmos, pois, conforme consta do rodapé das notas fiscais o frete foi realizado por transportador autônomo e mediante a aplicação do Convênio ICMS 25/90. Ademais, centenas de Autos de Infração, de idêntica natureza, já foram lavrados contra a Autuada e quase todos PAFs foram objeto de pagamento quando das anistias, e por fim, relaciona processos envolvendo outras empresas, cuja matéria objeto de frete CIF já foi devidamente enfrentada pelo CONSEF, na forma da listagem que apresenta.

Frente à alegação de “equivoco quanto à comprovação da matéria tributável” e da ausência de materialidade do lançamento”, aduz que a autuada formou a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos de custo de produção, tendo que obedecer, em

primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS.

Após transcrição de textos legais, entende evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu artigo 13, § 4º, II. Assim, o artigo 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei 7.014/96, no seu artigo 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Aponta que na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, concluindo que o comando contido no artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos já elencados. Desta maneira, gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Esclarece, ainda, que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas), diante do fato de tal rubrica (despesa com frete CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, ou seja, não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Após reiterar o entendimento do STF, STJ, e transcrição de textos doutrinários, aponta que neste esteio conceitual, fácil se entremostra que os atos declinados pelos legisladores ordinários de referência a definição ou fixação da base de cálculo devem rigorosa e especial obediência ao estatuído em lei complementar, evitando-se operar conflitos interpretativos entre os entes políticos que possuem o poder de império e, de igual modo, garantir a isonomia de tratamento entre as unidades federadas, e retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional.

Arremata ser essa uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações, e por esse motivo a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS.

Tomando como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, resta, nesta oportunidade, colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção, cujo conteúdo transcreve, bem como o entendimento de renomados juristas a respeito, indicando que seguindo tal raciocínio, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Numa ou noutra situação, aduz não poder o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Traz, ainda, interpretação de diversos mestres do direito, a respeito do teor do artigo 110 do CTN, concluindo que segundo tal linha de pensamento, é natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Trata, a seguir, das normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado, transcrevendo trabalho acadêmico que define os elementos do custo de produção insertos na Lei Complementar 87/96.

Reitera o seguinte aspecto que entende ser relevante frente a discussão: para ser possível que as rubrica energia elétrica e depreciação sejam parte integrante da base de cálculo prevista no artigo 13, §4, II da LC87/96, as mesmas teriam que ser enquadradas, pela ciência contábil (visto que a LC não o fez) como sendo matéria-prima ou como material secundário (dois dos quatro elementos listados no dispositivo acima mencionado), e que independentemente da imprescindibilidade da energia elétrica e da depreciação (máquinas e equipamentos) ou de qualquer outro elemento que os substituam no processo produtivo, faz-se necessário, para que eles possam ser objeto de creditamento, que os mesmos sejam parte integrante da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II da L87/96.

Por fim, para que isso ocorra, diz que esse componente precisa ser considerado pelas normas contábeis, como matéria-prima ou como material secundário, e que pelas pesquisas realizadas junto ao CRC, Portais de Contabilidade, livros, artigos da área, decisões judiciais, decisões do Conselho de Contribuintes da RFB etc., não é possível enquadrar a energia elétrica e depreciação, no caso ora em apreciação, como matéria prima ou material secundário.

Passa, no momento seguinte, a abordar de *per si* o conceito de cada um dos elementos contidos na Lei Complementar (matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), não somente no sentido jurídico, como, igualmente doutrinário e contábil, especificando e detalhando cada um deles.

Sintetiza que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema, como destacado acima, levam-nos ao mesmo ponto comum: que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Em outras palavras: a vontade do Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, na forma do artigo 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

A seguir, enumera decisões de Conselhos de Contribuintes Estaduais, trazendo excertos de decisões dos estados de Minas Gerais, Paraná e Bahia, no mesmo sentido da autuação, além de

decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, em relação à qual ressalta que o regramento do artigo 9º do Convênio ICMS 66/88 foi repetido exatamente no artigo 13, §4º e incisos da LC 87/96, além de julgado do STJ, apontando confirmação de tudo que já foi mencionado anteriormente, com relação ao veículo normativo (Lei Complementar) necessário e imprescindível para definir e fixar a base de cálculo do ICMS; a não permissão para alteração do disposto no artigo 13, §4º, II da LC 87/96 por regra estadual (lei ordinária, decreto etc.), bem como no que concerne à taxatividade ou literalidade do comando do citado artigo 13 da LC, ou seja, que não se trata de norma simplesmente exemplificativa.

Traz, da mesma forma, Pareceres da Procuradoria Geral do Estado da Bahia já anotados anteriormente, além de decisões do STF, constatando que o Tribunal Maior do nosso País, em reiteradas decisões, firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculos dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas. Ou seja, o que está tratado em leis complementares são, sim, prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos.

Fala, de igual modo, que o STF e o STJ já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (artigo 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base impositiva do tributo.

Quanto à alegação de lançamento por presunção, ao contrário que do asseverado pela defendente de que a fiscalização não utilizou o custo total, pois a autuação foi feita encontrando-se os elementos de custo de produção fixados pela LC 87/96 (matéria-prima; material secundário; acondicionamento e mão-de-obra), indica ter a fiscalização, encontrado esses itens de custo de produção nos livros contábeis – Razão Auxiliar (matéria-prima; material secundário e acondicionamento) e na DIPJ (mão-de-obra) da Defendente, mencionando o fato de lançamento do mesmo teor realizado contra estabelecimento localizado na cidade de Itabuna, teve julgamento favorável à Fazenda Pública, confirmado pela Câmara de Julgamento Fiscal.

Em relação a alegação do efeito confiscatório da multa aplicada, aponta que a presente Auditoria Fiscal-contábil (objeto desta autuação) obedeceu literalmente ao contido na Instrução Normativa mencionada no corpo do Auto de Infração sob comento, tecendo comentários a respeito dos artigos 96, 100 e 106, inciso I do CTN, cabendo ao CONSEF, também, apreciar a dispensa da penalidade constante do dispositivo citado do CTN.

Ao final, solicita a procedência do lançamento, com a dispensa de multa pela infração, diante do acerto da autuação.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização: 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 e protocolos, sendo tais transferências de produtos oriundos de estabelecimento industrial.

Analisando as questões preliminares, trazidas em sede de defesa, especialmente aquela que diz respeito ao fato de ter sido feito o lançamento por “autoridade incompetente”, valem algumas considerações.

Em primeiro lugar, observo que a atribuição para a constituição do crédito tributário encontra-se prevista no artigo 107 e parágrafos da Lei 3.956/81, que vem a ser o Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), “*verbis*”:

“Art. 107. Compete à Secretaria da Fazenda a fiscalização e arrecadação dos tributos estaduais.

§ 1º A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais.

§ 2º Compete aos Auditores Fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

§ 3º Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional”.

O fato dos autuantes terem se dirigido ao estabelecimento matriz da autuada, situado no estado de Sergipe, no sentido de coligirem informações acerca de elementos que entendiam necessários para a fiscalização, não invalida a ação fiscal, vez que o contribuinte autuado se encontra localizado no estado da Bahia, município de Vitória da Conquista, e por consequência, área de competência territorial dos autuantes, não havendo motivo ou razão para se falar em invasão ou ausência de competência das autoridades lançadoras.

Da mesma forma, refuto a arguição de que a autuação se deu por presunção, e tal fato invalidaria a autuação. Isso diante do fato de que as hipóteses legais de presunção se encontram no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96, segundo o qual salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar saldo credor de caixa; suprimento a caixa de origem não comprovada; manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes; entradas de mercadorias ou bens não registradas; pagamentos não registrados; valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por: a) instituições financeiras; b) administradoras de cartões de crédito ou débito; c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante; valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras.

Diante do fato de que a acusação fiscal é a 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 e protocolos, hipótese não prevista como resultante de presunção, e sim, de constatação de fato, sendo baseada em elementos fornecidos pela própria empresa, inclusive não contestadas os cálculos por parte da empresa autuada, justifica-se a rejeição de tal argumento, sendo que as decisões colacionadas pela empresa não guardam correlação com a matéria ora analisada, inclusive não se tratando de arbitramento de base de cálculo.

Logo, a autuação pautou-se na legislação vigente, com plena e efetiva demonstração da apuração da base de cálculo, de acordo com as determinações estatuídas no artigo 39 do RPAF/99, razão para o não acolhimento do argumento posto na peça defensiva apresentada.

Quanto a eventual descumprimento do artigo 142 do CTN, não posso acolher, diante do fato de que a autuação atende a todos os requisitos ali contidos, qual seja a verificação de ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e a proposição da aplicação da penalidade cabível.

Observe, por pertinência, que em relação ao respeito ao princípio da não cumulatividade, a autuação baseou-se na lei complementar, que na forma do próprio texto constitucional regula a matéria, tendo sido absorvido na sua totalidade pela Lei estadual 7.014/96 a qual mantém inteira coerência e obediência não somente ao preceito constitucional, como, de igual modo, a Lei Complementar 87/96.

De igual forma, não acolho o argumento defensivo de violação do princípio da legalidade estrita, vez ser sabido que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, um dos de maior relevância é o da legalidade inserido no nosso ordenamento

jurídico no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Doutrinadores como Celso Bastos e Ives Gandra Martins defendem que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, em nosso ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária ultrapassa a simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo e deve ser entendido de forma a açambarcar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para que no caso concreto se possa determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas a exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação, de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Além do texto constitucional, o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional. E os autuantes, ao realizarem o lançamento, nada mais fez do que obedecer a tal preceito.

Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador. O que foi plenamente atendido na autuação, a qual atendeu aos ditames dos artigos 39 e 18 do RPAF/99, não se podendo falar em nulidade do lançamento.

Isso diante do fato de que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles *“O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo”*.

Além disso, a própria Constituição Federal, em seu artigo 5º determina em seu Inciso LV que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles: *“defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação”*.

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for a natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ter sido dada a oportunidade de a empresa produzi-la, sem qualquer prejuízo à sua defesa.

Ao curso de toda a tramitação do feito, a empresa teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo se encontra fartamente documentado no sentido de embasar a acusação fiscal.

A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar (A processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106), quando se posiciona no sentido de que:

“[...] a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva”.

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo, por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à autuada, o foram de modo insofismável.

Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da decisão por cerceamento de defesa. E, repita-se, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Dessa forma, não há de se falar em existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, exatamente pela obediência não somente aos ritos, como de igual forma, ao sagrado e constitucional direito do sujeito passivo de não só conhecer o teor da acusação fiscal, como, de igual forma, contraditá-lo.

Analisando o processo, verifico que todos os direitos e garantias quanto ao exercício da ampla defesa foram observadas em seu curso, prova disso é que nesse momento analisamos a argumentação do sujeito passivo, razão pela qual também não se há de falar em violação a qualquer dos princípios do processo administrativo tributário.

Frente a tais argumentos, e contrariamente ao entendimento exposto pela defendente, entendo que seus pleitos não podem ser acolhidos, adentrando, pois, no exame do mérito da autuação propriamente dito.

Adentrando na sua análise, em relação ao qual o sujeito passivo não atacou de forma específica e objetiva, reitere-se, algumas considerações entendo como pertinentes. Tal matéria tem sido exaustivamente debatida neste Conselho, o qual tem firmado posição consolidada, inclusive diversos outros lançamentos de mesma natureza já foram julgados, e observo que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular,

Sabido é que a Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia, aí sim, criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes, ou seja, ela atribuiu à lei complementar o importante papel de fixar os pilares sobre os quais deveriam se apoiar a instituição e a arrecadação do ICMS.

No que se refere ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, da CF/88, determina:

“Art. 155.

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

Importante ressaltar aqui, que o verbo empregado pelo constituinte para estabelecer a competência da lei complementar em matéria de base de cálculo: “fixar”, o qual, segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa (FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. século XXI. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. Verbete próprio. Versão eletrônica.), significa “*determinar, prescrever, firmar, assentar, estabelecer, tornar firme, estável*”. E se fizermos a consulta da palavra determinar, teremos que tal palavra significa “*delimitar, fixar, definir, precisar, decretar, especificar*”, não sendo sinônimo de exemplo ou exemplificar, como pretende a Recorrente.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS, sendo que tal disposição constitucional, a qual regula especificamente o ICMS, guarda total simetria com o comando inserto no artigo 146 do mesmo diploma, que, ao tratar dos “princípios gerais” do sistema tributário, prevê:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

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

Percebe-se a harmonia do texto constitucional ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria tributária, tanto no âmbito geral (encampando todos os tributos), quanto no específico, relacionado ao ICMS, posto que, em ambas as hipóteses, referem que à lei complementar compete “definir” ou “fixar” a base de cálculo.

Existe, com especial ênfase no campo do ICMS, a clara intenção constitucional de eliminar os conflitos de competência, realçando o caráter nacional do imposto.

Parece indiscutível que a CF/88 reservou à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do artigo 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, dos quais nos interessa, especificamente, aquela contida no seu § 4º, inciso II, que diz respeito às transferências realizadas por estabelecimento fabricante do produto objeto da remessa para outro estabelecimento do mesmo titular:

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

(...)

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

(...)

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

Dessa forma, observa-se que a base de cálculo se submete ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar, por força do comando constitucional, e não poderia ser diferente.

No tocante a entendimento do contribuinte de que tal redação seria meramente exemplificativa (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), quanto à aplicabilidade deste regramento, observo que já se encontra pacificado ao âmbito da doutrina, bem como na jurisprudência que tais rubricas são exaustivas, não admitindo interpretação extensiva em qualquer situação, e de qualquer outro sentido. Ao amparo de tal assertiva, posso mencionar decisão do Supremo Tribunal Federal, exarada no RE nº 79452-RS, conforme voto o Min. Marco Aurélio Melo: “... *obviamente que se o legislador quisesse tratar os elementos de custo definidos no Art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 como exemplificativos, a boa técnica legislativa indicaria a adoção dos vocábulos ou expressões “tais como”, “a exemplo de”, e nunca adotaria a expressão ‘assim entendido como’*”.

Além disso, o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Por tais razões, não posso concordar com tal arguição, não a acolhendo.

De fato, reporta-se que a determinação da base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal, sendo que, qualquer legislação ordinária que venha a contraditá-la se constitui em afronta ao comando Constitucional, razão pela qual a determinação de base de cálculo diversa daquela prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve ser rechaçada por se apresentar como ilegal, além de inconstitucional.

Na esfera administrativa, frente a posições de estados como São Paulo e Minas Gerais, em estabelecer nas suas legislações conceitos alargados daqueles contidos na Lei Complementar, posso mencionar o voto proferido pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, ao apreciar matéria de semelhante ordem, proferido no Acórdão nº 5.258, Recurso nº 22.214, de lavra do Conselheiro Antônio de Pádua Pessoa de Mello, *in verbis*:

“(...) É pacífico que Minas Gerais adicionou outras rubricas na ‘base de cálculo das transferências interestaduais’, frente à lei federal, e, repita-se, não cabe fazer qualquer análise técnica daquelas, por impertinente quanto à questão de fundo.

Ao recolher, na origem, imposto em montante superior ao devido pelas regras da LC 87/96, ainda que constrangido pela lei local, o contribuinte tem, em potencial, uma relação jurídica conflituosa com aquele sujeito ativo da obrigação tributária. Mas não pode ver legitimidade em um terceiro estranho àquela relação – in casu, o Estado do Rio de Janeiro – ser obrigado a admitir, como crédito, o prejuízo suportado pelo interessado, em outro Estado.”

Relevante, por pertinência, mencionar também, decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão proferida no RE n.º 707.635-RS, ao decidir que “*a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando saí de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II, não pode ser modificado por regra estadual*”.

Diante de tal posicionamento, mostra-se cristalino que a jurisprudência dos órgãos de cúpula do nosso Judiciário é unânime em reconhecer a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar veiculadora de “*normas gerais de direito tributário*”, especialmente no que se refere à base de cálculo.

De concreto, podemos inferir que em face dessa interpretação trasladada em norma, nasceu a possibilidade de conflitos entre o Estado de São Paulo e outros Estados, posto que o crédito do imposto carreado aos cofres paulistas poderá ser recusado pela Unidade Federada de destino, relativamente à parcela excedente ao montante calculado de acordo com a Lei Complementar n.º 87/96, conforme vemos no presente momento.

Por outro lado, a limitação legal existente para determinação da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não fere o princípio da não cumulatividade deste tributo, conforme alegação defensiva vez que tal princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “Lei Complementar”, consoante disposição do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal, conforme já observado anteriormente.

Impende abordar que se a própria Lei Complementar n.º 87/96, ao determinar taxativamente a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há que falar em afronta ao princípio da não cumulatividade.

Dessa forma, na hipótese do remetente ter destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, sendo que agindo da maneira como a Recorrente vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria:

“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:

(...)

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

(...)

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

(...)

VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;”.

Ante a hipótese de o remetente ter destacado ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido.

Assim, as alegações postas não procedem, tendo a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular a devida e necessária base legal, em razão da Lei Complementar 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, na forma apurada pelo autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos

unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF) que é mera despesa operacional, frise-se – energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

Especialmente quanto a energia elétrica, abordada no lançamento, como matéria-prima, sem qualquer outro elemento que amparasse sua utilização, eventualmente pode ser enquadrada em determinada etapa da produção como insumo, mas isso não se encontra demonstrado no curso do processo.

Em conclusão, o crédito apropriado pela recorrente é indevido, porquanto incorporou somas referentes a custos não autorizados pela Lei Complementar. Malgrado ser estadual a competência legislativa do ICMS, não é menos verdade que a legislação tributária de cada Estado deve guardar estrita obediência às regras e limites exarados pela norma complementar, e pela Constituição Federal, conforme se extrai de decisão do STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 707.635-RS, pela sua 1ª Turma, tendo como Relator o Ministro José Delgado, publicado no DJ em 13 de junho de 2005, já mencionada anteriormente:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. ARROZ BENEFICIADO. PRODUTO INDUSTRIALIZADO. TRANSFERÊNCIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE. BASE DE CÁLCULO.

- 1. A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF.*
- 2. A fixação da base de cálculo de produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, § 4º, II, não pode ser modificado por regra estadual.*
- 3. Arroz beneficiado é produto industrializado.*
- 4. A base de cálculo do ICMS, quando o arroz industrializado é enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte em outro Estado é o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*
- 5. Impossibilidade de pauta fiscal.*
- 6. Homenagem ao princípio da legalidade.*
- 7. Recurso do Estado do Rio Grande do Sul improvido.”*

E em conclusão, transcrevo parte do voto então proferido, relativo a tal tema:

“Sobre o assunto, em debate, há de se considerar que:

- a) a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF;*
- b) a LC nº 87 de 13.09.96, em seu art. 13, impera de modo absoluto, não podendo lei estadual reduzir ou ampliar o seu alcance;”*

Dessa forma, creio que assim, nenhuma dúvida paira acerca não somente do acerto da autuação realizada, razão pela qual entendo que a infração é procedente.

Igualmente, não se pode afirmar, como o fez o sujeito passivo, que houve qualquer desobediência ao princípio da não cumulatividade, diante do fato de que ele pode tanto ser considerado como princípio constitucional quanto como técnica de apuração do valor a ser tributado.

Trata-se de uma operação contábil, na qual, do valor a ser recolhido a título de tributo, são deduzidos os montantes pagos em relação ao mesmo produto nas fases anteriores de seu ciclo econômico. A norma constitucional em evidência possui eficácia plena, não necessitando de normatização infraconstitucional posterior.

Em nosso ordenamento jurídico, pode-se retirar o conceito de não cumulatividade mediante a interpretação das regras previstas nos artigos 153, incisos IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, ambas da Constituição Federal.

Tais regras visam evitar o chamado efeito “*cascata*” da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação ora considerada. Tem por escopo, indubitavelmente, desonerar o contribuinte da repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto.

Em suma, a não cumulatividade incide em momento posterior à constituição da obrigação tributária, e deverá ser realizada de maneira vinculada, vez ser necessária à apuração do imposto devido, e da qual não se pode dispor sem feri-la, além de não depender da existência de qualquer norma regulamentar para que produza seus efeitos no mundo jurídico.

E frente a isso, da análise do feito, em momento algum a determinação constitucional deixou de ser albergada, quando do lançamento, evidentemente, nas hipóteses em que deveria ser aplicada, e no caso da infração, o não aproveitamento integral dos créditos fiscais destacados nos documentos fiscais deu-se por vedação legal, o que não significa negação ou não aplicação a tal princípio.

No tocante a alegação de confiscatoriedade da multa, diante do percentual aplicado, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “*império da lei*” ou “*jus imperium*”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “*nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei*”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Analisando a posição jurisprudencial, posso citar a decisão com repercussão geral, o RE 582.461, de relatoria do ministro Gilmar Mendes (DJe 18.8.2011, Tribunal Pleno), onde discutia-se a constitucionalidade de multa de mora, no percentual de 20%, prevista na legislação do Estado de São Paulo (artigo 87 da Lei estadual 6.375/1991). A decisão, por maioria de votos, foi no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte e, assim, assentar a constitucionalidade da multa nos limites acima mencionados.

Merece destaque na referida Ementa do julgado, trecho que diz respeito à multa confiscatória: “1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. [...] 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

Posso mencionar, de igual forma, decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).

2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.

3. Agravo regimental a que se nega provimento”.

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que “este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%”. E concluiu: “Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental”.

Lembro, em relação a colocação defensiva acerca de multa no patamar de 2% que defende, não ser esta uma relação de consumo, conforme posto na peça apresentada, para justificar a redução da multa, e sim, relação tributária, e desta forma, sujeita a aplicação da regra tributária.

Da mesma forma, em relação aos Acórdãos mencionados pela defesa, alguns deles são de primeira instância, sujeitos a reforma por órgão superior, sendo o entendimento predominante

neste Conselho, a procedência em autuações semelhantes, se bem que pontuo que o fato da empresa autuada ter em Autos de Infração anteriores recolhido os valores lançados, não a vincula, vez que são autônomas as autuações, vigorando o princípio do livre convencimento do julgador.

Contrariamente ao contido na informação fiscal, inexistente para a presente hipótese, qualquer Instrução Normativa a respeito desta matéria específica, motivo pelo qual inexistente o que se analisar a respeito, ou seja, transferências interestaduais originárias de estabelecimento industrial.

Quanto ao pedido dos próprios autuantes para a exclusão da multa imposta na autuação, esta instância administrativa não possui tal competência, devendo a apreciação e decisão quanto a tal medida ser feita pelas Câmaras de Julgamento Fiscal deste órgão se e quando provocadas.

No tocante às alegações de inconstitucionalidade trazidas no bojo da longa defesa apresentada, este órgão por impedimento legal, não pode adentrar em tal discussão, de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/99, que determina que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Por tais razões, entendo que os argumentos defensivos não podem prosperar, motivo pelo qual voto no sentido de que o Auto de Infração deve ser julgado procedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** Auto de Infração nº **206891.3037/16-8** lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$155.288,98**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso VII, alínea "a", da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 07 de março de 2017.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA - JULGADOR