

**PROCESSO** - A. I. N° 206955.0014/12-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BRIDGESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**RECORRIDOS** - BRIDGESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF n° 0112-03/14  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 11/06/2018

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0103-12/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. Os materiais objeto da exigência contida nesta infração não são aplicados diretamente no processo produtivo do autuado como insumos, sendo vedada a utilização de créditos fiscal relativo a material de consumo. Mantida decisão recorrida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. **a)** FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Ficou comprovado que parte das notas fiscais encontrava-se cancelada ou escriturada. Refeiços os cálculos ficou reduzido o valor da multa exigida. Com a publicação da Lei n° 7.014/96, alterada pela Lei n° 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, a multa capitulada nesta infração passou de 10% para 1%, do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal. Com base no Art. 106 do Código Tributário Nacional, Lei n° 5.172/1966, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Modificada decisão recorrida. **b)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. As notas fiscais de complemento de preço não são registradas no Siscomex, pois não se trata de exportação de produtos, e sim apenas de acerto de valor por conta da variação cambial. Não há como emitir Declaração de Exportação (DE) e Registro de Exportação (RE) para uma operação que não houve a circulação da mercadoria. Modificada decisão recorrida. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A legislação prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao ativo permanente. Infração subsistente, considerando a falta de comprovação de recolhimento do imposto exigido, no prazo regulamentar. Mantida a Decisão recorrida deste item. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO.

Vencido o voto do relator quanto à infração 6. Decisão por maioria. Decisão não unânime quanto às infrações 1 e 8.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário contra a Decisão da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 12/12/2012, que exige crédito tributário no montante de R\$1.144.789,82, em decorrência do cometimento de 08 (oito) infrações, sendo objeto dos presentes recursos às infrações listadas abaixo:

*Infração 01 – RV & RO – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Exercício de 2010. Valor histórico de R\$51.143,16. Multa de 60%.*

*Infração 04 – RV & RO – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Mês de dezembro de 2010. Valor histórico de R\$877.448,75, correspondente à multa de 10% sobre o valor total das notas fiscais.*

*Infração 06 – RV – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Meses de março, abril, maio, junho, agosto e outubro de 2010. Valor histórico de R\$66.242,60. Multa de 60%.*

*Infração 08 – RV – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Meses de janeiro, fevereiro, março, maio, junho, julho, outubro, novembro e dezembro de 2010. Valor histórico de R\$60.718,88. Multa de 60%.*

Por meio de seu advogado, o sujeito passivo apresentou sua Defesa Administrativa às fls. 238/254, requerendo que fosse julgado improcedente o lançamento tributário no tocante às infrações 1, 4, 6 e 8, pelas razões expostas e pelas provas acostadas ao processo. No tocante às infrações 6 e 8, pediu por prova pericial e/ou realização de diligência.

O autuante por sua vez apresentou sua Informação Fiscal às fls. 894/909, acatando parte das alegações defensivas no que tange a infração 1, mantendo na íntegra as demais exações fiscais.

Em seguida, com base nas provas apresentadas pela autuada, e a fim de garantir a verdade dos fatos, a 3<sup>a</sup> JJF remeteu o PAF em diligência (fl. 991), para à INFRAZ de origem, para no que tange à infração 4 excluir do levantamento as notas fiscais efetivamente canceladas e àquelas cujas escriturações fossem comprovadas e em relação à Infração 8 solicitando que o sujeito passivo fosse intimado para comprovar a vinculação das supostas notas fiscais complementares com as notas fiscais de exportação.

Nas folhas 994 e 995 consta a conclusão da diligência, pelo autuante, na qual o mesmo informou que excluiu as notas fiscais canceladas do levantamento da infração 4, conforme demonstrativo anexado e quanto a infração 8 assegurou que as notas fiscais complementares, independente de estarem ou não vinculadas as notas fiscais originais, não foram registradas no sistema SISCOMEX, o que determina que não houve a exportação dos produtos relacionados nas respectivas notas fiscais. Complementa informando que a comprovação efetiva da exportação deve ocorrer através do Registro de Exportação (RE) e averbação das declarações de exportações (DDE's) no Siscomex, o que não ocorreu no presente caso.

A autuada apresentou manifestação às fls. 1.040 e 1.041, ressaltando que quando apresentou sua impugnação montou planilha da vinculação de cada nota fiscal complementar com a respectiva nota fiscal original, cuja relação foi acompanhada da cópia da nota fiscal original, do comprovante de exportação e da nota fiscal complementar. Detalhou que a emissão da nota fiscal complementar se deu em virtude da variação cambial ocorrida entre a data da emissão e a respectiva exportação, ou seja, constando nas notas fiscais complementares as mesmas quantidades das notas fiscais originais.

Nessa esteira, a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 3<sup>a</sup> JJF que

votou por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração, nos seguintes termos.

**VOTO**

*O primeiro item do presente Auto de Infração trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2010.*

*O defensor alegou que os produtos constantes da exigência fiscal são objeto de creditamento porque se enquadram no disposto do art. 309 do RICMS/BA.*

*O art. 309 do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, se refere ao número de vias, sua destinação, impressão e emissão da Nota Fiscal Avulsa. O texto reproduzido pelo defensor em relação ao mencionado art. 309 consta no RICMS-BA/2012, Decreto 13.780, de 16/03/2012, Regulamento que não se aplica ao presente processo.*

*Em relação à utilização de crédito fiscal relativo às aquisições de insumos, matérias primas, produtos intermediários e embalagem, o § 1º, inciso II do art. 93, do RICMS/97, vigente à época, estabelece:*

*Art. 93.*

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

*I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:*

- a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*
- b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*
- c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e*

*II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.*

*Observo que a apuração do que seja material de consumo não pode ser feita exclusivamente a partir de conceitos abstratos. É preciso saber de que forma o material é empregado pelo estabelecimento, e a partir desta constatação, tomando conhecimento da função de cada bem no processo produtivo é que se pode concluir se o material é para consumo ou insumo. O correto é verificar, caso a caso, apurando o que seja utilizado, empregado ou consumido em cada setor e o que é direta e imediatamente aplicado no processo produtivo.*

*O defensor alegou que os produtos relacionados pela fiscalização são objeto de creditamento pela empresa, porque se enquadram no disposto no art. 309 do RICMS-BA/97, que transcreveu. Diz que apresenta laudo contendo a análise técnica e aplicação de cada um dos materiais objeto da autuação e que entende estar comprovado que os referidos materiais compõem o processo produtivo.*

*Vale ressaltar que se considera de uso ou consumo aqueles materiais que embora sejam empregados ou consumidos no setor de produção, não tenham qualquer vinculação com o produto final, a exemplo de peças de reposição e manutenção, fardamento de operários, botas, luvas, capacetes, máscaras etc.*

*O defensor apresentou Laudo Técnico onde descreve como se dá no seu processo produtivo a utilização dos materiais objeto da autuação, e a autuante, na informação fiscal, esclareceu que os materiais relacionados no levantamento fiscal têm a natureza de matérias da manutenção dos equipamentos (óleos lubrificantes, porcas, facas, sabão, fósseis etc.), asseguram a realização do processo com segurança, o que traduz sua natureza de "materiais de consumo". O valor desta infração, após a revisão efetuada pela autuante, resultou em R\$50.365,14.*

*Sobre esta conclusão, o defensor alegou que o posicionamento da fiscalização confronta com a orientação da própria Procuradoria do Estado da Bahia, no Parecer 01/81.*

*O referido Parecer Normativo considerava "produto intermediário" aquele que fosse consumido direta e imediatamente no processo produtivo, exigindo a sua renovação ao cabo de cada "fornada", ou seja, a cada ciclo de produção exigia-se a renovação daquele material. Porém, ao ser editado o RICMS-BA/97, o legislador deixou de lado a importância em definir o que sejam "insumos" ou o que sejam "produtos intermediários", preferiu, especificar em que casos dá direito ao crédito, no § 1º do art. 93 do mencionado Regulamento, já reproduzido neste voto. Portanto, os critérios pelos quais deve pautar-se o julgador estão traçados no próprio RICMS-BA/97.*

Após análise efetuada na planilha elaborada pela autuante às fls. 11/12, constatou-se que a exigência fiscal se refere a materiais para manutenção de equipamentos, a exemplo de roda dentada, mangueira, fusível e etiqueta. Neste caso, concordo com o posicionamento da autuante de que esses materiais não integram o produto final, sendo considerados materiais de consumo, ou seja, os materiais objeto da exigência contida nesta infração não são aplicados diretamente no processo produtivo do autuado como insumos, sendo vedada a utilização de créditos fiscal relativo a material de consumo.

Como foi apurado que parte dos materiais objeto da exigência contida na infração 01 refere-se a bens que não são aplicados diretamente no processo produtivo do autuado, sendo considerados materiais para manutenção dos equipamentos, concluo pela subsistência parcial o primeiro item do presente lançamento, no valor de R\$50.365,14, conforme demonstrativo elaborado pela autuante às fls. 910/912.

De acordo com as razões de defesa, o autuado optou por efetuar o pagamento integral do débito relativo às infrações 02, 03, 05 e 07, pedindo que seja reconhecido o pagamento efetuado. Assim, considero procedentes os itens não impugnados, haja vista que inexiste lide a ser decidida.

**Infração 04:** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, no mês 12/2010. Multa de 10% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$877.448,75. Demonstrativo às fls. 19 a 28 do PAF.

A legislação prevê a aplicação de multa, calculada sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, sendo 10% para mercadorias sujeitas a tributação (art. 42, inciso IX, da Lei 7.014/96).

O autuado alegou que consultando os registros das Chaves de Acesso no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, constatou que muitas Notas Fiscais foram canceladas. Elaborou às fls. 245/247 planilha indicando as Notas Fiscais canceladas e respectivos valores.

Também alegou que parte das Notas Fiscais consideradas pela fiscalização foi escriturada no “Livro de Apuração” correspondente ao período de junho de 2012, conforme planilha que elaborou às fls. 247/248. Solicitou o refazimento dos cálculos desta infração, excluindo os valores relativos às Notas Fiscais canceladas, bem como aquelas escrituradas em junho de 2012.

Este item foi objeto de revisão efetuada pela autuante, que informou às fls. 994/995, que efetuou a exclusão das notas fiscais canceladas, sendo recalculada a multa, conforme nova planilha que elaborou às fls. 995/1002, ficando reduzido o débito para R\$607.083,95.

Na manifestação apresentada após a revisão efetuada pela autuante, o deficiente disse que a própria fiscalização relatou que procedeu a exclusão das notas fiscais canceladas, e não apresentou qualquer contestação ao novo valor apontado pela autuante.

Acato o resultado da revisão efetuada e conluiu pela subsistência parcial deste item do presente lançamento, no valor de R\$607.083,95, considerando que em relação às aquisições de mercadorias, a legislação estabelece que a escrituração deve ser efetuada no Registro de Entradas, por ordem cronológica, e os lançamentos devem ser feitos documento por documento, haja vista que o mencionado livro se destina a registrar as entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento (art. 322, do RICMS/97).

**Infração 06:** Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de março a junho, agosto e outubro de 2010.

Observo que a legislação prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

O deficiente apresentou cópia dos demonstrativos de cálculos que compõem a apuração do ICMS referente à diferença de alíquota, bem como o seu respectivo comprovante de pagamento, requerendo o cancelamento desta infração e, no caso de entendimento contrário, requereu a realização de prova pericial técnica para comprovar que as operações não deveriam ser tributadas por diferença de alíquota, por se tratarem de mera transferência entre estabelecimentos.

O convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas, e a deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem necessárias à convicção dos julgadores, podendo ser indeferida quando for desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Assim, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi apresentada pelo deficiente qualquer prova que suscitasse dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pela autuante.

*O defensor apresentou o entendimento de que é indevido o imposto relativo à diferença de alíquota, alegando que as operações identificadas se referem às transferências de materiais de consumo do estabelecimento Matriz (CNPJ 57.497.539/0001-15), localizado no Estado da São Paulo, para a sua Filial (CNPJ 57.497.539/0007-00), localizada no Estado da Bahia.*

*Nas operações interestaduais referentes a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, de bens do ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, quando da entrada no estabelecimento destinatário, é devido o pagamento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na forma prevista na legislação de cada unidade da Federação. Vale salientar que o legislador constituinte não disse que o imposto relativo à diferença de alíquota recai sobre vendas.*

*No caso de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não caracteriza uma operação e não há pagamento nem recebimento de numerário. Entretanto, no âmbito do ICMS foi estabelecida a regra de que os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II da Lei Complementar 87/96. Portanto, considerando a autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, constata-se a ocorrência do fato gerador do ICMS. Quanto à descrição dos fatos, verifico que foi utilizada a palavra aquisições, tendo sido empregada esta palavra no sentido amplo, compreendendo-se como entradas dos bens procedentes de outros Estados (art. 6º, I do RICMS/BA).*

*Vale ressaltar, que para efeito da legislação tributária, é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular, conforme estabelece o § 3º, II, do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, e o pagamento da diferença de alíquotas é prevista no art. 155, § 2º, VIII, da Constituição Federal; no art. 4º, XV, e art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96.*

*Não acato as alegações defensivas e conlui pela subsistência deste item do presente lançamento.*

**Infração 08: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Emissão de notas fiscais utilizando CFOP 7101 sem comprovação das exportações dos produtos, e as notas fiscais não foram localizadas no SISCOMEX. Meses de janeiro a março, maio a julho, outubro a dezembro de 2010. Demonstrativo às fls. 103 a 106 do PAF.**

*Consta no cabeçalho do demonstrativo elaborado pelas autuantes que “As notas fiscais relacionadas não foram registradas no SISCOMEX e em seu conteúdo não consta vinculação à uma nota fiscal de exportação. A empresa apresentou cópias dos DANFES com a vinculação à nota fiscal de exportação. Essas mesmas notas fiscais constam na base de dados da SEFAZ sem essa informação de complementação à nota de exportação original”.*

*O autuado alegou que as Notas Fiscais identificadas pela fiscalização se referem às Notas Fiscais Complementares em que foram emitidas devido a variação cambial que ocorreu na época de fechamento/encerramento de cada operação de exportação. Disse que as datas de emissão das Notas Fiscais Complementares são posteriores da emissão das Notas Fiscais originais, porque o defensor somente verificou a necessidade de emitir o Complemento quando ocorreu a variação cambial, o que ensejou a necessidade de complemento, cujo ICMS foi devidamente recolhido sobre o valor integral da operação.*

*Constatou que nas Notas Fiscais objeto da autuação, acostadas aos autos pela autuante, não consta a informação de que se trata de Nota Fiscal Complementar, e não foram indicadas as Notas Fiscais ditas originais.*

*A comprovação das operações de exportação deve ser efetuada por meio dos Registros de Exportação e averbação das Declarações de Exportação no SISCOMEX. O estabelecimento exportador deverá registrar no SISCOMEX, por ocasião da operação de exportação, para fins de comprovação ao fisco da unidade federada, as informações concernentes à Declaração de Exportação (DE) e ao Registro de Exportação (RE), com as respectivas telas “Consulta de RE Específico” do SISCOMEX.*

*O SISCOMEX é um sistema informatizado de registro, acompanhamento e controle de informações de comércio exterior, é utilizado para as exportações, ou seja, um sistema de relacionado ao comércio exterior, registrando, acompanhando e controlando as referidas operações.*

*A emissão de Nota Fiscal Complementar ocorre por motivo de erro do valor das mercadorias ou serviços, quantidade da mercadoria, alíquota ou cálculo do imposto devido. Ou seja, quanto há incorreção na Nota Fiscal dita original cabe emitir a Nota Fiscal Complementar para os necessários ajustes.*

*O RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, no art. 201, incisos II e III, prevê a possibilidade de emissão do documento fiscal complementar, no reajuste de preço, por qualquer circunstância, de que decorra aumento do valor originário da operação ou prestação, e no caso de exportação, se o valor resultante do contrato de câmbio acarretar acréscimo ao valor da operação constante na Nota Fiscal originária.*

*Vale salientar, que no § 5º desse mesmo artigo prevê a necessidade de constar no documento fiscal complementar o motivo determinante da emissão e, se for o caso, o número e a data do documento originário, bem como o destaque da diferença do ICMS, se devido.*

*No caso em exame, o imposto foi exigido sob a acusação de que foram realizadas operações de exportação sem comprovação do registro no SISCOMEX e sem comprovação da efetiva exportação.*

*Embora o defensor tenha alegado que se trata de Nota Fiscal Complementar, foi constatado pela autuante que essas mesmas notas fiscais constam na base de dados da SEFAZ sem essa informação de complementação à nota de exportação original. Neste caso, devido à falta de comprovação do registro das alegadas Notas Fiscais Complementares significa dizer que não foi comprovada a exportação, sendo devido o pagamento do ICMS. Assim, concluo pela subsistência deste item da autuação por considerar que ficou caracterizado o cometimento da infração na forma indicada no presente lançamento.*

*Por fim, o defensor requereu que futuras publicações e intimações sejam expedidas em nome de Thiago Cerávolo Laguna, OAB/SP 182696 e Salvador Fernando Salvia, OAB/SP 62.385. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.*

De ofício, a 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal recorreu de sua própria decisão, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

O autuado, através de seus advogados, interpôs Recurso Voluntário tempestivo às fls. 1.093 a 1.126.

Inicialmente informou que procedeu com o pagamento integral das infrações 2, 3, 5 e 7, concentrando-se seus esforços na defesa do mérito das infrações 1, 4, 6 e 8.

No que se refere a infração 1, alegou que a decisão de 1<sup>a</sup> Instância foi totalmente contraditória, tendo em vista que, ao mesmo tempo em que declarou que para a caracterização de mercadorias como sendo produtos intermediários é necessário analisar individualmente a operação, contextualizado o dispêndio de acordo com o processo produtivo, acolheu a pretensão da autuante, que igualmente desconhece o processo produtivo da Recorrente, no sentido de que as mercadorias não se integram ao produto final.

Explica que, embora a autuante tenha reduzido parcialmente o valor originalmente autuado, esta não considerou de fato o conteúdo do laudo apresentado, uma vez que, caso o tivesse feito, teria cancelado integralmente a Infração em questão.

Aduz que refez a planilha indicativa das mercadorias cujo crédito entendeu indevido, e cujo ICMS ainda seria devido, indicando que, tais mercadorias são sim consumidas quando da industrialização de pneumáticos, sendo possível, portanto, o reconhecimento do crédito respectivo, conforme facilmente se percebe pelo Laudo juntado aos autos.

Lista os produtos os quais entende que há direito ao crédito do ICMS, conforme detalhamento abaixo.

### **1 - Óleo Espesso 139 Marca Texaco Regal REO 68 O**

Explica que tal item é utilizado nas unidades hidráulicas das máquinas, sendo responsável pela movimentação dos cilindros hidráulicos durante o processo de fabricação de compostos, sendo consumido diretamente no processo produtivo, tendo em vista que sem ele, o composto não é fabricado, impossibilitando, assim, a fabricação de pneumático. Destaca que durante o processo produtivo, este item é inserido inúmeras vezes no maquinário, tendo em vista sua tamanho importância na cadeia de produção da Recorrente, o que evidencia, de forma inequívoca, o seu consumo durante a industrialização de pneumáticos.

### **2 - Eletrodo de Aço Inoxidável 2.4 MM**

Explica que o item em questão é utilizado no reparo de peças críticas do processo as quais não podem apresentar corrosão sob pena de contaminar os diferentes tipos de borracha que fazem parte da composição do pneu, conforme se depreende da leitura do Laudo Técnico acostado aos

autos. Nota-se a total vinculação do produto ao processo produtivo da Recorrente, tendo em vista que sem a sua utilização a borracha que será utilizada para a formação do pneu restará contaminada, inviabilizando, assim, a efetiva produção de pneumáticos. Ressalta que este item é desgastado intensamente durante a produção de pneus, devendo ser alterado por diversas vezes, tendo em vista que influí diretamente na qualidade do pneu a ser produzido.

### **3 - Fusível NH Ultra-Rápido 36 a 500v Fusível NH Retardado 125 a 500V DIN00**

Informa que os materiais em questão constituem elemento de segurança utilizado no painel de várias máquinas para evitar que as sobrecargas de corrente danifiquem as demais peças componentes do painel de comando da máquina. Destaca que o fato de um material inicialmente se destinar a segurança na operação do maquinário não exclui sua característica como produto consumido no processo produtivo, isto porque, embora os fusíveis em destaque sejam destinados à segurança do painel das máquinas, eles são consumidos durante o processo produtivo, de modo que para o prosseguimento da operação fabril, tais itens são essenciais, sem os quais não há movimentação produtiva.

### **4 - Óleo para Redutores Shell Tipo Omala 220**

Trata-se de óleo utilizado nos redutores das prensas de vulcanização de acionamento mecânico para possibilitar o movimento de abertura e fechamento das prensas durante o processo de fabricação de pneus". Destaca que muito embora o óleo não esteja em contato direto com o composto que formará o pneumático, sem a sua presença este não é produzido, devendo ser trocado inúmeras vezes durante o processo produtivo, razão pela qual evidente que este é insumo da produção fabril.

### **5 - Faca Reta de 6 MM**

Explica que a faca em questão é utilizada pelos operadores de moinho durante o processo de aquecimento dos compostos para posterior moldagem. Assevera que o material em questão auxilia na moldagem do composto que será posteriormente inserido nos moldes que darão a sua forma final, sendo certo que a faca é desgastada com a utilização, consumida gradativamente em sua operacionalização.

### **6 - Roda Dentada de 16 e 19 Dentes e Roda Dentada de Aço**

Trata-se de elemento de transmissão utilizado em várias máquinas para possibilitar o armazenamento do material dos pneus em rolos. Afirma que os itens em referência estão em contato direto com os pneumáticos produzidos, configurando a etapa final do processo de industrialização, na qual os pneumáticos são armazenados após a saída dos moldes que lhe dão formato.

### **7 - Elemento Filtrante**

Explica que o elemento filtrante é utilizado na unidade hidráulica das máquinas para manter limpo o óleo ESP 139 marca Texaco Regal REO 68 e possibilitar a movimentação dos cilindros hidráulicos durante o processo de fabricação de pneus, ou seja, evidentemente consumido no processo produtivo, tendo em vista que sem o mesmo não é possível a movimentação dos cilindros hidráulicos que dão efetividade à produção de pneumáticos, devendo ser, inclusive, frequentemente substituído, tamanha a sua importância na fabricação dos pneus.

### **8 - Lubrificante Mono-Lube**

Trata-se de lubrificante utilizado durante o processo de vulcanização do pneu para evitar uma aderência muito grande entre o bladder de vulcanização e o pneu. Explica que um índice de aderência muito alto neste caso implica na ocorrência de danos irreparáveis ao pneu e ao bladder de vulcanização. Assevera que o lubrificante em questão entra em contato direto com o produto fabricado, sendo consumido a cada processo de vulcanização, devendo ser constantemente aplicado aos bladders (moldes de formatação do interior do pneu), evitando-se a deformação do

pneu.

Detalha que o próprio bladder foi excluído da autuação após a revisão da Infração nº 1, o que demonstra que o lubrificante nele emulsificado igualmente é consumido no processo produtivo.

#### 9 - Lubrificante Molykote

Explica que o item em questão é utilizado nos tambores BT e LXU para permitir o acionamento das partes móveis desses equipamentos (tambores) cuja finalidade é dar forma ao pneu durante o processo de fabricação de pneu.

No conjunto de todos os itens acima especificados, entende que da mesma forma que o Órgão Julgador não tem condições de saber a forma de utilização das mercadorias durante o processo produtivo, a autuante igualmente não tem condições de identificar se as mercadorias adquiridas são utilizadas no processo fabril ou se destinam-se apenas à reparação dos equipamentos, tendo em vista que a Autuante não conhece a operação da Recorrente o suficiente para tanto.

Por esta razão, entende que a Autuante deveria valer-se do laudo técnico apresentado pela ora Recorrente e, caso não concordasse com ele, deveria ter solicitado produção de prova pericial técnica, visando que o presente feito fosse julgado de acordo com a efetiva operação da Recorrente e não com base em meras presunções obtidas pela simples nomenclatura das mercadorias envolvidas.

Afirma que a própria Procuradoria do Estado da Bahia expressamente reconheceu que entendesse como produtos intermediários, os bens que se consomem no processo produtivo, ainda que não se integrem ao produto final, exatamente como no caso em tela. Cita o Parecer Normativo nº 01/81, abaixo reproduzido:

*“Na verdade seria mais apropriado falar-se em consumo de produto intermediário, porquanto sua utilização no processo produtivo importa inutilização, sua imprestabilidade para participar de novas operações de produção. São considerados produtos intermediários os bens materiais que se utilizam no processo de industrialização, exigindo a sua renovação ao cabo de cada participação do processo produtivo, embora não se integrem, fisicamente, ao produto acabado, exceto os seus resíduos, de modo indesejado.*

Alega que o parecer contraria o posicionamento da autuante e, consequentemente, da decisão recorrida, ao reconhecer que os produtos intermediários não necessariamente se integram ao processo produtivo, bastando seu consumo direto no processo fabril.

Entende que, diante da questão incontroversa nos autos (consumo direto no processo fabril), se faz necessária a aplicação do esclarecimento da Procuradoria do Estado da Bahia, para determinar o cancelamento do lançamento fiscal.

Por fim, ressalta que os dispositivos que tratam do direito ao crédito em questão tanto do artigo 309 do RICMS/2012, quanto do Art. 93 do RICMS/97 possuem o mesmo conteúdo, de modo que não houve alteração em relação à interpretação da possibilidade de reconhecimento de créditos decorrentes da aquisição de materiais intermediários que são consumidos no processo produtivo, de modo que deve ser integralmente cancelada Infração nº 1, tendo em vista que restou demonstrado que todas as mercadorias nela relacionadas são consumidas no processo produtivo.

Pede prova pericial, se necessário for.

Quanto a infração 4, cita violação ao princípio do devido processo legal substantivo. Alega tratar-se de suposta obrigação acessória, cujo descumprimento não implicou nenhum prejuízo ao fisco.

Reproduz decisões do STJ e ensinamentos de juristas, nesse sentido.

Entende que as penalidades pecuniárias impostas pela legislação fiscal também estão sob o crivo do princípio do devido processo legal substantivo, razão pela qual qualquer deve ser reconhecida a constitucionalidade de qualquer infração que não atenda aos critérios de proporcionalidade e razoabilidade.

Conclui que a multa pecuniária de 10% sobre o valor da nota fiscal pela não escrituração, não

tendo sido verificado nenhum prejuízo ao fisco, padece de vício de constitucionalidade, na medida em que não se verifica proporcionalidade, tampouco razoabilidade entre a pena aplicada e o sentido precípua da norma jurídica.

No que tange a infração 6, explica que as operações em questão se deram entre estabelecimentos da mesma empresa, ou seja, entre matriz e filial, envolvendo apenas materiais de uso e consumo.

Explica que mesmo que se trate cada estabelecimento da mesma empresa como autônomo, para que seja verificada a ocorrência do fato gerador do ICMS é necessário que tenha ocorrido, indubitavelmente, a transferência de titularidade da mercadoria, conceito técnico de “circulação de mercadorias”.

Assim, entende que os bens em questão sofreram apenas mero deslocamento territorial e não tiverem sua titularidade alterada, de modo que a exigência do diferencial de alíquota se mostra incabível, uma vez que não ocorreu o fato gerador do ICMS.

Cita decisão do Superior Tribunal de Justiça, em regime de Recurso Especial Representativo de Controvérsia, que em caráter definitivo, decidiu que na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, não há ocorrência do fato gerador do ICMS. Destaca também que a questão resta pacificada desde 1996, quando da edição da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, a qual transcreve.

Por fim, ressalta que muito embora este Conselho de Fazenda não esteja vinculado às decisões emanadas pelo Poder Judiciário, a autuação de operação já declarada como não sujeita ao ICMS em inúmeras oportunidades e em caráter definitivo pelo Poder Judiciário, não se mostra razoável, tendo em vista que a exigência evidentemente será revertida na esfera judicial.

Em relação à infração 8, reitera que as notas fiscais em questão são notas complementares, as quais foram emitidas à época de fechamento/encerramento de cada operação de exportação em razão da variação cambial ocorrida quando da ocorrência da operação. Indica que tais notas complementares, conforme se observa dos documentos anexados à inicial, possuem referência às notas fiscais originais (estas devidamente registradas no Siscomex e devidamente averbadas), demonstrando que se referem à mera adaptação do valor constante do documento fiscal e não uma nova operação de exportação.

Explica que a decisão recorrida entendeu que as notas fiscais complementares não foram registradas, o que implicaria na inexistência de operação de exportação, sendo devido, portanto, o ICMS, porém tal afirmação é, no mínimo, contraditória, tendo em vista que ao reconhecer que as notas autuadas são notas fiscais complementares e que nelas estão indicadas as notas fiscais originais, a decisão houve por bem falar que se tratavam de operações distintas, autônomas e não de exportação.

Desta forma, entende ser evidente que não se pode exigir pagamento de ICMS, uma vez que as notas fiscais complementares apenas adaptam o valor constantes das notas originais, as quais se referem a operações de exportação, não sujeitas ao ICMS, isso sem falar que o RICMS dispõe expressamente acerca da utilização da nota fiscal complementar para a finalidade adotada pela Recorrente, não havendo, todavia, nenhuma previsão legal no sentido de que a nota fiscal complementar também deve ser vinculada no SISCOMEX.

Ainda assim, aduz que mesmo que as notas fiscais não tivessem sido registradas e averbadas, o que se admite apenas a título de argumentação, o único valor que deveria ser exigido da Recorrente seria multa por descumprimento de obrigação acessória (falta de registro) e não multa de ICMS sobre operações de exportações.

Por fim, ressalta no que se refere especificamente à Nota Fiscal nº 21326, que a Recorrente expressamente esclareceu que se trata de Despacho Aduaneiro Simplificado, o qual é processado pelo Siscomex, por meio da Declaração Simplificada de Importação – DS ou da Declaração Simplificada de Exportação – DSE, e substitui o comprovante de exportação, de modo que sequer

há que se falar em descumprimento de obrigação acessória.

A PGE/PROFIS emitiu Parecer Opinativo às fls. 1.151 a 1.164.

Sobre a infração 1 o Douto Procurador afirmou em resumo que só há o direito de creditamento do ICMS pago anteriormente somente quando se tratar de insumos que se incorporam ao produto final ou que são consumidos integralmente no curso do processo de industrialização.

No que tange à infração 4, explicou que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de ilegalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, não cabendo na seara administrativa a discussão ou Decisão sobre o tema, por conta do sistema de controle de constitucionalidade estar sob a guarda do Poder Judiciário, no método difuso ou concentrado.

Quanto a infração 6, afirmou que, ainda que se entenda vinculante o disposto na Súmula nº 166 do STJ sobre as transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mesmo assim, faz-se necessário encerrar a aplicação do comando sumular apenas aos casos de meros deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte num único Estado da Federação, o que não é o caso dos autos.

Concluiu que tendo em vista o disposto no art. 4º, inciso I, da Lei nº 7014/96, o termo “saídas” alcança, inclusive, as saídas em transferência, não se configurando uma hipótese de não incidência caracterizadora duma não imposição da cobrança do diferencial de alíquota. Assim, caso o estabelecimento destinatário receba produtos em transferência caberá à cobrança do diferencial de alíquota do ICMS.

Por fim, explica que quanto à infração 8, após análise dos fólios processuais, verifica-se claramente que as notas complementares tidas pelo autuado como elidadoras da infração, não trazem em seu bojo qualquer informação de que se trata de Nota Fiscal Complementar, não existindo qualquer correlação com Notas Fiscais ditas originais além de reforçar que a comprovação das operações de exportação deve ser efetuada por meio dos Registros de Exportação e averbação das Declarações de Exportação no SISCOMEX, com as informações atinentes à Declaração de Exportação (DE) e ao Registro de Exportação (RE).

Opinou, portanto, pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Em seguida o processo foi convertido novamente em diligência por esta 2ª Câmara, pois durante a votação, na assentada do julgamento do dia 18/05/2015, o representante da PGE informou em mesa que o referido Órgão formou um grupo de estudos objetivando analisar entre alguns temas o caso da incidência ou não do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma titularidade.

Desta forma, a PGE/PROFIS voltou novamente aos autos através do Parecer de fls. 1.173 a 1.184 para informar que em sessão plenária, os Procuradores integrantes da Especializada Fiscal deliberaram sobre o Incidente de Uniformização nº 2016.169506-0, decidindo que a não incidência do ICMS nas transferências não alcança as operações interestaduais, tendo em vista que a Súmula nº 166 do STJ e a decisão lançada no REsp. 1.125133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, dos quais se extrai o fundamento de validade para as disposições do artigo 13, §4º da Lei Complementar nº 87/96.

O sujeito passivo apresentou nova manifestação (fls. 1.202 a 1.204), para informar que no dia 11/12/2015 foi publicada Lei Estadual nº 13.461/2015 que reduziu a multa aplicada às infrações referente à entrada em estabelecimento de mercadoria sem o devido registro na escrita fiscal de 10% para 1% e que nesse caso, no que tange à infração 4, a lei superveniente pode retroagir e se aplicar as infrações anteriores a sua vigência, conforme disposto no Art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Pede, portanto, que a multa seja recalculada, de 10% para 1%, diante da alteração legislativa

benéfica.

Em seguida apresentou a sua última manifestação (fls. 1.211 a 1.219), mantendo os mesmos argumentos já colocados quanto à infração 6, após intimação do Parecer da PGE/PROFIS, quanto a esta infração.

**VOTO (Vencido quanto à infração 6 – Recurso Voluntário)**

Temos sob análises os Recursos Voluntário e de Ofício contra a Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, com o objetivo de exigir crédito tributário do sujeito passivo, no valor histórico de R\$1.407.224,42, em decorrência do cometimento de 08 (oito) infrações, referente ao exercício de 2010, sendo objeto dos presentes recursos às infrações 1, 4, 6 e 8.

O Recurso de Ofício se refere às infrações 1 e 4, as quais inicialmente passo a julgar.

A parte desonerada da infração 1, refere-se a exclusão procedida pelo próprio autuante em sua Informação Fiscal, este que limitou-se a dizer que “considerou os dados técnicos apresentados na análise técnica de materiais”, sem especificar qual o produto considerou como permissivo de crédito de ICMS. O valor excluído foi de R\$778,02 e por falta de elementos para um melhor juízo, mantenho a decisão recorrida.

Já em relação à infração 4, o autuante em resposta a propositura de diligência reconheceu que várias notas fiscais que constavam em seu demonstrativo estavam efetivamente canceladas, tendo a multa de 10% aplicado sobre elas excluídas, por esta razão. A exclusão realizada desta vez foi de R\$270.364,80. Mantenho, portanto, decisão recorrida.

Voto, desta forma, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Na súplica recursal, o sujeito passivo trouxe a baila elementos para discussão de mérito das infrações 1, 4, 6 e 8.

Na infração 1, a própria descrição do laudo técnico e da tese recursal, quanto à função exercida na Fábrica por cada um dos materiais relacionados dá total embasamento para que os julgadores deste colegiado possam decidir o voto sem o mínimo de dúvida, não sendo necessário ser Perito ou checar in loco a operação realizada pela Recorrente.

Sobre os itens, o que importa para caracterizá-los como produto intermediário ou se uso e consumo é onde e como o desgaste acontece, pois, se o bem é desgastado em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto, então há que se denominá-lo de insumo ou produto intermediário, com direito ao crédito fiscal.

Ocorre que os materiais listados, utilizados na manutenção e conservação de máquinas e equipamentos, assim como inibidores de corrosão, e lubrificantes são materiais de consumo, pois não se integram ao produto fabricado e geralmente se desgastam antes ou pós o processo produtivo, de modo a estabilizar ou a recuperar os danos da produção, preparação e aumentar a vida útil dos equipamentos produtivos, não estando vinculados diretamente e simultaneamente a este processo produtivo.

A legislação estabelece que para os materiais definido como de uso e consumo, o direito ao crédito fiscal só ocorrerá a partir de 1º/01/2020, conforme previsto no art. 33, I, da LC 87/96.

A autuada reproduziu um Parecer Normativo da Procuradoria, alegando que este acobertaria a sua tese, porém em sua manifestação sobre o processo, conforme Parecer das 1.151 a 1.164 fls. a PGE/PROFIS reafirmou que os bens remanescentes da infração 01, de fato, não possuem as características necessárias ao creditamento, sendo bens de utilização perene em ciclos produtivos, não se incorporando ao produto final e, muito menos, sendo consumidos integralmente no processo de produção.

Mantenho, portanto, Decisão recorrida.

No que tange a infração 4, quando do voto da JJF a legislação que alterou a multa pela falta do registro de notas fiscais, nas entradas de mercadoria tributáveis, de 10% para 1% ainda não havia sido publicada.

A redação citada é a do inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, efeitos a partir de 11/12/15, esta que passou a multa de 10% para 1%, do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim sendo, como a alteração acima aduzida passou a multa de 10% para 1%, cabe à aplicação retroativa do novo dispositivo legal ao caso em exame, por se tratar de penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época de ocorrência dos fatos objeto da autuação.

Modifico, portanto, a Decisão recorrida, para reduzir a multa para 1% do valor comercial das notas fiscais, ficando no montante de R\$60.708,39.

Quanto à infração 6, entendo assistir razão ao Recorrente, no que tange ao DIFAL cobrado sobre as notas de transferências.

Isso porque a hipótese de incidência do ICMS é a ocorrência de operação de circulação de mercadorias envolvendo negócio econômico entre diferentes sujeitos, de modo que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, sendo mera movimentação de bens de um estabelecimento para outro, não constitui fato gerador do ICMS.

É notório que não ocorreu a mudança de titularidade do proprietário da mercadoria no presente caso, pois se trata da transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular.

O Superior Tribunal de Justiça tem posicionamento pacificado na Súmula nº 166 no sentido que “*não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Mesmo tendo a Súmula nº 166 sido publicada em data anterior à Lei Complementar nº 87/96, o STJ manteve o entendimento de que não há ocorrência do fato gerador de ICMS na simples remessa de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, inclusive em julgamento submetido ao rito de recurso representativo de controvérsia:

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

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

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

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

*8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.” (REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010)*

Após a publicação do Recurso Representativo da Controvérsia acima citado, o Superior Tribunal de Justiça novamente necessitou manifestar-se a respeito da matéria em julgamento de Recurso Especial interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul:

*“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP.*

*A natureza da operação é a de transferência de produtos entre “estabelecimentos” da mesma propriedade, ou seja, não há circulação de mercadorias, muito menos transferência de titularidade do bem, requisito este necessário à caracterização do imposto, conforme determina a súmula 166 do STJ. Incidência da súmula 83 do STJ.” (AgRG no Agravo em Recurso Especial Nº 69.931/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 07 de fevereiro de 2012).*

Para tanto, citou-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça a fim de demonstrar que o entendimento é uníssono no mesmo sentido da vigência da Súmula nº 166 do STJ.

Do mesmo modo é a jurisprudência de ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal, como sevê nas ementas abaixo:

*“O acórdão recorrido encontra-se em harmonia com a jurisprudência da Corte que é no sentido de que a mera saída física do bem, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, a exemplo do que se observa no julgamento do AI 131.941-AgR/SP”. (STF, 1ª Turma, AgRg no AI nº 693.714-6, Ministro Relator Ricardo Lewandowski, DJe 30.06.09).*

*“No mérito, conforme afirmado na decisão agravada, o Superior Tribunal de Justiça decidiu em conformidade com a jurisprudência deste Supremo Tribunal, que assentou que não incide o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS no deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade” (STF, 2ª Turma, AgRg no RE nº 466.526, Relatora Ministra Carmen Lúcia, DJe 18.08.12)*

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

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

Sendo assim, no presente caso, considerando que não é fato gerador do ICMS a mera circulação física de mercadorias, entendo que sobre as operações de transferências (em que não há transferência de propriedade), não incide também o diferencial de alíquota.

Modifico, portanto a Decisão recorrida quanto à infração 6 para improcedência deste item.

Por fim, temos a infração 8, esta que acusa o sujeito passivo da falta de recolhimento do ICMS referente às notas fiscais de exportação regularmente escrituradas com o CFOP 7.101, sem a comprovação das exportações dos produtos. Diz ainda o complemento da autuação que as notas fiscais não foram localizadas no Sistema Integrado de Comércio Exterior, o SISCOMEX.

Ocorre que as ditas notas fiscais de exportação que constam no levantamento do autuante são notas fiscais complementares de preço, decorrentes da variação cambial dos valores inicialmente registrados nas notas fiscais originais. Tiro tais conclusões, pois, nas notas complementares constam:

1. A referência das notas fiscais originais, e;
2. A quantidade das mesmas mercadorias de fato exportadas, igual a “1”. Isso porque alguns softwares só permitem a emissão de uma NF complementar, seja ela qual for, se o contribuinte informar uma quantidade para registro do produto.

Como é de conhecimento de todos, não há incidência de ICMS nas exportações de mercadorias, desde que sejam atendidos alguns requisitos pelo exportador. O Art. 595-F do antigo RICMS/97 dizia o seguinte:

*Art. 595-F. Nas operações de exportação direta em que o adquirente da mercadoria, situado no exterior, determinar que essa mercadoria seja destinada diretamente à outra empresa, situada em país diverso, serão*

observados os procedimentos a seguir (Conv. 59/07):

*I - por ocasião da exportação da mercadoria o estabelecimento exportador deverá emitir nota fiscal de exportação em nome do adquirente, situado no exterior, na qual constará, além dos requisitos exigidos pela legislação:*

*c) no campo Informações Complementares: o número do Registro de Exportação (RE) do Siscomex (Sistema Integrado do Comércio Exterior);*

Nesse contexto, o legislador faz uma referência para a exportação da mercadoria, estas, que foram registradas no SISCOMEX pela autuada, e que não foram objetos de lançamento por parte do autuante. As notas fiscais criticadas, não são exportações de mercadorias, são apenas complementos de preço dessas que foram inicialmente emitidas e registradas. Portanto, não cabe a exigência do ICMS nem na primeira nota fiscal emitida (já que constam todas as informações obrigatórias para manutenção do benefício) nem na outra nota fiscal, que é basicamente um complemento de preço, como previa o Art. 201, III, vigente à época dos fatos, reproduzido abaixo:

*Art. 201. Os documentos fiscais especificados no art. 192 serão emitidos pelos contribuintes do ICMS (Conv. SINIEF, de 15/12/70, Conv. SINIEF 06/89 e Ajustes SINIEF 01/85, 01/86 e 01/89):*

*III - na exportação, se o valor resultante do contrato de câmbio acarretar acréscimo ao valor da operação constante na Nota Fiscal (§ 1º);*

Vale também ressaltar que não existe CFOP específico para uma nota fiscal de complemento de exportação, bem como também não cabia o CFOP genérico 7.949, pois as notas complementares são documentos que compõe o faturamento da empresa, por esta razão precisam ter CFOP de venda, nesse caso o 7.101.

Pelo exposto, entendo assistir razão à Recorrente, para julgar improcedente esta infração.

Concluo pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

#### **VOTO EM SEPARADO (Infração 8)**

Conforme relatado, a infração 8 acusa falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis, como não tributáveis, indicando na descrição dos fatos que a empresa “*emitiu notas fiscais com o CFOP 7.101 e não comprovou as exportações dos produtos*”.

No recurso interposto o recorrente alegou que trata-se de notas fiscais complementares que foram emitidas para ajuste do valor relativo a variação cambial ocorrida, indicando a vinculação com a nota fiscal emitida anterior de exportação que foi registrada no SISCOMEX.

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que:

1. O demonstrativo de fls. 103 a 106 relacionam as NFs que foi objeto da autuação;
2. Tomando por exemplo a NFe 9315 emitida em 27/1/10 (fl. 610) com valor de R\$1.228,52 consta a informação de que se trata de “NF COMPLMENTAR À NF 8668 EMB: 12303”. Já a NFe 8668 emitida em 11/01/10 acostada à fl. 609 indica exportação de 1540 Pneus totalizando valor de R\$82.767,52.

O mesmo ocorre com a NFe 9316 emitida em 27/1/10 (fl. 612) com valor de R\$1.196,60 que consta a informação de que se trata de “NF COMPLMENTAR À NF 8669 EMB: 12303”. Já a NFe 8669 emitida em 11/01/10 acostada à fl. 610 indica exportação de 1.500 pneus totalizando valor de R\$80.517,72.

Pelo exposto, embora a variação cambial implique apenas em ajuste financeiro entre o valor da operação de exportação registrado na contabilidade e o valor efetivo recebido (exportação) em moeda nacional, o que resulta em receita ou despesa financeira, para efeito de remessa ou recebimento em moeda estrangeira, constata-se que na situação presente as notas fiscais emitidas e regularmente escrituradas que foram objeto da autuação, referem-se efetivamente a “complementação de preço” de mercadorias exportadas, conforme referência nas citadas notas fiscais das notas fiscais originais dos produtos exportados.

Consequentemente, como a infração acusa falta de recolhimento do ICMS relativo a operações tributáveis pertinentes a “.... o CFOP 7.101 e não comprovou as exportações dos produtos”, os documentos acostados ao processo atestam que não se trata de “produtos exportados” e sim de variação de preço de produtos exportados.

Ressalte se ainda que o art. 201, III, §1º do RICMS/1997 previa a emissão de nota fiscal na exportação, se o valor resultante do contrato de câmbio acarretar acréscimo ao valor da operação constante na nota fiscal:

*§ 1º Nas hipóteses dos incisos II ou III, o documento fiscal será emitido dentro de 3 dias, contados da data em que se tiver efetivado o reajustamento do preço ou o acréscimo ao valor da operação ou prestação.*

Pelo exposto, concordo com o posicionamento do n.Relator de que estando comprovado que as notas fiscais complementares foram emitidas e contabilizadas para ajustar os preços em decorrência da variação cambial de produtos destinados ao exterior, não há incidência do ICMS relativo ao valor da complementação de preço de exportação, nos termos do art. 581 do RICMS/97.

Pelo exposto, entendo assistir razão à Recorrente, e acompanho o posicionamento do Relator quanto à IMPROCEDÊNCIA da infração 8.

#### **VOTO DIVERGENTE (Infração 1)**

Peço a devida vénia para discordar do i. Conselheiro Tiago de Moura Simões, com relação à lista de produtos que foram reconhecidos o direito ao crédito por se tratar de produtos intermediários e não material de consumo, infração 1.

Em sua tese Recursal a Recorrente lista os produtos os quais entende que há direito ao crédito do ICMS, conforme detalhamento abaixo.

#### **1 - Óleo Espesso 139 Marca Texaco Regal REO 68 O**

Explica que tal item é utilizado nas unidades hidráulicas das máquinas, sendo responsável pela movimentação dos cilindros hidráulicos durante o processo de fabricação de compostos, sendo consumido diretamente no processo produtivo, tendo em vista que sem ele, o composto não é fabricado, impossibilitando, assim, a fabricação de pneumático. Destaca que durante o processo produtivo, este item é inserido inúmeras vezes no maquinário, tendo em vista sua tamanho importância na cadeia de produção da Recorrente, o que evidencia, de forma inequívoca, o seu consumo durante a industrialização de pneumáticos.

#### **2 - Eletrodo de Aço Inoxidável 2.4 MM**

Explica que o item em questão é utilizado no reparo de peças críticas do processo as quais não podem apresentar corrosão sob pena de contaminar os diferentes tipos de borracha que fazem parte da composição do pneu, conforme se depreende da leitura do Laudo Técnico acostado aos autos. Nota-se a total vinculação do produto ao processo produtivo da Recorrente, tendo em vista que sem a sua utilização a borracha que será utilizada para a formação do pneu restará contaminada, inviabilizando, assim, a efetiva produção de pneumáticos. Ressalta que este item é desgastado intensamente durante a produção de pneus, devendo ser alterado por diversas vezes, tendo em vista que influí diretamente na qualidade do pneu a ser produzido.

#### **3 - Fusível NH Ultra-Rápido 36 a 500v Fusível NH Retardado 125 a 500V DIN00**

Informa que os materiais em questão constituem elemento de segurança utilizado no painel de várias máquinas para evitar que as sobrecargas de corrente danifiquem as demais peças componentes do painel de comando da máquina. Destaca que o fato de um material inicialmente se destinar a segurança na operação do maquinário não exclui sua característica como produto consumido no processo produtivo, isto porque, embora os fusíveis em destaque sejam destinados à segurança do painel das máquinas, eles são consumidos durante o processo produtivo, de modo que para o prosseguimento da operação fabril, tais itens são essenciais, sem os quais não há

movimentação produtiva.

#### **4 - Óleo para Redutores Shell Tipo Omala 220**

Trata-se de óleo utilizado nos redutores das prensas de vulcanização de acionamento mecânico para possibilitar o movimento de abertura e fechamento das prensas durante o processo de fabricação de pneus". Destaca que muito embora o óleo não esteja em contato direto com o composto que formará o pneumático, sem a sua presença este não é produzido, devendo ser trocado inúmeras vezes durante o processo produtivo, razão pela qual evidente que este é insumo da produção fabril.

#### **5 - Faca Reta de 6 MM**

Explica que a faca em questão é utilizada pelos operadores de moinho durante o processo de aquecimento dos compostos para posterior moldagem. Assevera que o material em questão auxilia na moldagem do composto que será posteriormente inserido nos moldes que darão a sua forma final, sendo certo que a faca é desgastada com a utilização, consumida gradativamente em sua operacionalização.

#### **6 - Roda Dentada de 16 e 19 Dentes e Roda Dentada de Aço**

Trata-se de elemento de transmissão utilizado em várias máquinas para possibilitar o armazenamento do material dos pneus em rolos. Afirma que os itens em referência estão em contato direto com os pneumáticos produzidos, configurando a etapa final do processo de industrialização, na qual os pneumáticos são armazenados após a saída dos moldes que lhe dão formato.

#### **7 - Elemento Filtrante**

Explica que o elemento filtrante é utilizado na unidade hidráulica das máquinas para manter limpo o óleo ESP 139 marca Texaco Regal REO 68 e possibilitar a movimentação dos cilindros hidráulicos durante o processo de fabricação de pneus, ou seja, evidentemente consumido no processo produtivo, tendo em vista que sem o mesmo não é possível a movimentação dos cilindros hidráulicos que dão efetividade à produção de pneumáticos, devendo ser, inclusive, frequentemente substituído, tamanha a sua importância na fabricação dos pneus.

#### **8 - Lubrificante Mono-Lube**

Trata-se de lubrificante utilizado durante o processo de vulcanização do pneu para evitar uma aderência muito grande entre o bladder de vulcanização e o pneu. Explica que um índice de aderência muito alto neste caso implica na ocorrência de danos irreparáveis ao pneu e ao bladder de vulcanização. Assevera que o lubrificante em questão entra em contato direto com o produto fabricado, sendo consumido a cada processo de vulcanização, devendo ser constantemente aplicado aos bladders (moldes de formatação do interior do pneu), evitando-se a deformação do pneu.

Detalha que o próprio bladder foi excluído da autuação após a revisão da Infração nº 1, o que demonstra que o lubrificante nele emulsificado igualmente é consumido no processo produtivo.

#### **9 - Lubrificante Molykote**

Explica que o item em questão é utilizado nos tambores BT e LXU para permitir o acionamento das partes móveis desses equipamentos (tambores) cuja finalidade é dar forma ao pneu durante o processo de fabricação de pneu.

Ressalto que no processo produtivo é considerado insumo tudo que entra na formação ou composição de um produto e é contabilizado como custo, incluindo-se aí as matérias-primas e os produtos intermediários, sendo que as matérias-primas são consumidas e integram o produto final. Quanto ao produto intermediário a legislação prevê que somente se considera como tal se os materiais forem consumidos no processo industrial ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

A legislação, vigente à época, estabelecia que a utilização de créditos fiscais relativos às matérias-primas e produtos intermediários condiciona-se a que as mercadorias adquiridas sejam consumidas no processo industrial ou integrem o produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção (RICMS/97, art. 93, § 1º).

É necessário salientar que, tanto os materiais de consumo quanto os produtos intermediários, são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém o que importa para a sua caracterização legal é *onde* o consumo acontece: se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário; caso contrário, deve ser definido como material de consumo.

É notório que na atividade de fabricação de pneus existem materiais vinculados ou consumidos no processo produtivo, a exemplo dos produtos listados acima, que são consumidos imediatamente e integralmente em seu processo produtivo.

Desta forma entendo que os produtos listados acima geram direito ao crédito, por se tratar de produto intermediário indispensável ao processo produtivo.

Assim diante o exposto voto pela IMPROCEDÊNCIA desta infração.

#### **VOTOS VENCEDOR (Infração 6) e DISCORDANTE (Infração 8)**

Quero pedir vênia ao nobre Relator para apresentar entendimento divergente, especificamente no que se refere às infrações 6 e 8, nos termos em que segue.

Na Infração 6, a conduta autuada foi descrita como “*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento ...*”.

A questão a ser dirimida passa pelo tratamento jurídico a ser conferido às operações de transferência, pois o Relator entendeu que se enquadram em hipótese de não incidência, ao fundamento de que não envolvem mudança de titularidade da mercadoria. Vejamos como o tema foi disciplinado no âmbito do microssistema do ICMS.

Pois bem, é importante que se diga que a doutrina inspiradora do legislador constituinte não é uníssona ao delimitar o aspecto material da regra matriz de incidência do ICMS, pois o conceito de “circulação” goza, ao menos, de três vertentes teóricas distintas, denominadas: teorias da Circulação Física, Circulação Econômica e Circulação Jurídica.

A doutrina restritiva adotada pela impugnante (Circulação Jurídica) entende que o campo de incidência do tributo estadual em comento restringe-se àquelas operações nas quais haja mudança da titularidade jurídica da propriedade das mercadorias. Já a Doutrina da Circulação Física, ampliativa, possui uma compreensão distinta, defendendo que basta que se verifique a circulação física das mercadorias para que a operação se enquadre no campo de incidência delimitado pela matriz constitucional. Uma terceira vertente teórica (Circulação Econômica), a mais restritiva de todas as teorias, advoga a tese de que não basta que haja mudança da propriedade do bem, mas requer que tal ocorra no âmbito do ciclo de escoamento do produto, ao longo da cadeia de distribuição da mercadoria, com destino ao consumo.

Diferentemente do que afirma o sujeito passivo, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (circulação física) não se encontra fora do campo de incidência do ICMS, pois foi o próprio legislador complementar (LC 87/96) que assim interpretou a matriz constitucional, ao editar o art. 12, cujo inciso I tem o seu teor abaixo reproduzido.

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*  
*...”*

Assim, a despeito do enunciado da Súmula nº 166, do STJ, a legislação acerca da matéria mantém-se em vigor, sendo vedado ao intérprete afastá-la, sob pena de incorrer em grave ofensa ao princípio da separação de poderes, o qual reservou a prerrogativa de editar normas em caráter originário, apenas ao poder legislativo, cabendo ao julgador aplicá-las, enquanto não houver declaração de constitucionalidade, em sede de controle concentrado.

Ademais, a Procuradoria Geral do Estado tem se manifestado, reiteradas vezes, no sentido de que a Súmula nº 166 tem o seu alcance limitado às operações internas, pois sua extensão às operações interestaduais pode resultar em prejuízos ao estabelecimento destinatário, o qual ficaria impossibilitado de creditar-se do ICMS incidente nas etapas anteriores às operações de transferência.

Nesse sentido a PGE/PROFIS editou o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, cujo enunciado possui o seguinte conteúdo.

*“Não incide ICMS nas transferências internas (grifo acrescido) de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”.*

Como as operações autuadas se referem a operações interestaduais, entendo inaplicável a Súmula nº 166, restando caracterizada a Infração 6.

Nego provimento, portanto, ao Recurso Voluntário, mantendo íntegro o julgamento neste ponto.

Quanto à Infração 8, a acusação é *“Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. ...”*. Consta do processo que a diligência realizada às folhas 994 e 995, conclui que são notas fiscais complementares de exportação, que não foram registradas no sistema Siscomex, em função do que foi feita a cobrança do imposto correspondente.

Analizando os documentos fiscais objeto da presente exigência fiscal, é possível notar que se trata de notas fiscais de complemento de preço, que embora faça referência à NF de origem, não foi tributada e nem possui qualquer outra informação que nos permita conhecer os termos em que foi emitida, se decorrente de mera variação cambial (que não deveria) ou mesmo se decorrente de variação de preço da *commodities* no mercado internacional, situação que possui efeitos jurídicos completamente diferentes.

Diferentemente do entendimento manifestado no voto do Relator, não vejo motivos para supormos que se trata de mera variação cambial, pois tal situação não ensejaria sequer a emissão de nota fiscal, na medida em que representa mera receita financeira. Supondo que tal receita tenha decorrido de variação de preço no mercado internacional da *commodities*, penso que se faz necessário registrar o documento fiscal no Siscomex, como condição para dispensa da exigência do tributo em exame, pois sem tal providência o Estado da Bahia deixa de receber, do governo federal, a correspondente parcela do Fundo de Participações dos Estados, a título de compensação pela desoneração das exportações.

Peço vênia, portanto, ao Relator para divergir do seu entendimento, Negando Provimento ao Recurso no que se refere à Infração 8. Assim, o montante do Auto de Infração é o seguinte:

INF.	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO-JJF	VLR. JULGADO-CJF	MULTA	RESULTADO
01	51.143,16	50.365,14	50.365,14	60%	N.PROVIDO/PROC. EM PARTE
02	28.838,93	28.838,93	28.838,93	60%	RECONHECIDA
03	1.708,53	1.708,53	1.708,53	150%	RECONHECIDA
04	877.448,75	607.083,95	60.708,39	-----	P.PROVIDO/PROC. EM PARTE
05	254,62	254,62	254,62	-----	RECONHECIDA
06	66.242,60	66.242,60	66.242,60	60%	N.PROVIDO/PROCEDENTE
07	58.434,35	58.434,35	58.434,35	60%	RECONHECIDA
08	60.718,88	60.718,88	0,00	60%	PROVIDO/IMPROCEDENTE
<b>Total</b>	<b>1.144.789,82</b>	<b>873.647,00</b>	<b>266.552,56</b>		

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime quanto às infrações 1 e 8, e, por maioria em relação à infração 6, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206955.0014/12-6 lavrado contra **BRIDGESTONE DO BRASIL IND. E COM. LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$205.589,55**, acrescido das multas de 60% sobre R\$203.881,02 e 150% sobre R\$1.708,53, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos II, “a” e “f”, VII, “a” e V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$60.963,01**, previstas nos incisos IX e XI, da mesma Lei e artigo citados, com redução da multa, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

**VOTO VENCEDOR** (Infração 1) – Conselheiros: Tiago de Moura Simões, Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Tolstoi Seara Nolasco e Eduardo Ramos de Santana.

**VOTO DIVERGENTE** (Infração 1) – Conselheiros: Paulo Sérgio Sena Dantas e José Carlos Barros Rodeiro.

**VOTO VENCEDOR** (Infração 6) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Tolstoi Seara Nolasco e Eduardo Ramos de Santana.

**VOTO VENCIDO** (Infração 6) – Conselheiros: Tiago de Moura Simões, José Carlos Barros Rodeiro e Paulo Sérgio Sena Dantas.

**VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO** \*(Infração 8) – Conselheiros: Tiago de Moura Simões, Tolstoi Seara Nolasco, José Carlos Barros Rodeiro, Paulo Sérgio Sena Dantas e Eduardo Ramos de Santana\*.

**VOTO DISCORDANTE** (Infração 8) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de abril de 2018.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO  
(Infração 8)

TIAGO DE MOURA SIMÕES – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Infração 6)

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS - VOTO DIVERGENTE  
(Infração 1)

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTOS VENCEDOR (Infração 6) e  
DISCORDANTE (Infração 8)

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS