

PROCESSO - A. I. Nº 276468.0204/15-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e GRAFTECH BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA.
RECORRIDOS - GRAFTECH BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0086-02/17
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 08/10/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0274-12/18

EMENTA: ICMS. 1. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. USO INDEVIDO DE INCENTIVO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado que o sujeito passivo na apuração do benefício fiscal de dilação do prazo para recolhimento do imposto decorrente de operações próprias, incluiu valores não contemplados no benefício concedido. Mantido o lançamento. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Materiais de manutenção, reforma, e ferramentas, adquiridos para uso no maquinário, são considerados tecnicamente como material de uso/consumo do estabelecimento, sendo devido o pagamento da diferença de alíquotas. Infração parcialmente elidida. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada pela legislação tributária a utilização de crédito fiscal de material de uso e consumo. Restou comprovado que parte dos materiais se trata de produto que participa do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final e indispensáveis à sua composição. Reduzido o débito em razão de exclusão de bens que não se enquadram no conceito de uso e consumo. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 2ª JJF, respectivamente em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0086-02/17, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 25/06/2015, para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.192.390,79, relativos a cinco infrações distintas, descritas a seguir, somente naquilo que se reporta aos presentes recursos.

01 – 03.08.04. Recolheu a menor o ICMS, no valor de R\$376.837,26, nos meses de agosto de 2010 a novembro de 2011, em razão de erro na determinação ou valor da parcela sujeita a dilatação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, conforme demonstrativo às fls.14 a 16. Em complemento consta: O Contribuinte errou na metodologia do cálculo do benefício fiscal DESENVOLVE ICMS. Foi elaborado o DEMONSTRATIVO CÁLCULO DESENVOLVE GRAFTEC BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA, anexo aos autos.

...

03 - 06.02.01. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 244.015,38, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias no período de 01/08/2010 a 31/12/2011, adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, conforme demonstrativo às fls.19, 20 a 30. Em complemento consta: O contribuinte deixou de recolher o diferencial de alíquotas quando não classificou como material de uso e consumo as mercadorias elencadas no – DEMONSTRATIVO: CRÉDITO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO – LISTA DE NOTAS FISCAIS/ITENS (INFORMA TAMBÉM

VALOR DO DIFAL PARA AQUISIÇÕES EM OUTROS ESTADOS) – EM ANEXO A ESTE AUTO. Também elaborado o DEMONSTRATIVO: Débito de Diferencial de Alíquota – Resumo do débito DIFAL, em anexo.

04 – 01.02.02. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$529.432,55, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, relativo às aquisições de 01/08/2010 a 31/12/2011, conforme demonstrativo às fls. 18, 20 a 30. Em complemento consta: O contribuinte creditou-se indevidamente de ICMS quando não classificou corretamente como material de uso e consumo as mercadorias elencadas no – DEMONSTRATIVO: CRÉDITO INDEVIDO – MATERIAL DE USO OU CONSUMO – LISTA DE NOTAS FISCAIS/ITENS (INFORMA TAMBÉM VALOR DO DIFAL PARA AQUISIÇÕES EM OUTROS ESTADOS) – em anexo a este auto. Também elaboramos DEMONSTRATIVO: Crédito indevido – Material de Uso ou consumo – Resumo de Débito.

...

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 30/05/2017 (fls. 194 a 204) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO:

Preliminarmente, ao verificar se o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais previstas, constato que o presente Auto de Infração foi constituído com a obediência de todas as formalidades legais, não havendo vícios de nulidade. Todas as infrações estão devidamente caracterizadas e acompanhadas de respectivos anexos demonstrativos que com clareza, revelam cálculo do imposto lançado, o seja a autuação seguiu estritamente as determinações previstas nos dispositivos constantes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, não ensejando em qualquer violação aos princípios que regem o processo administrativo fiscal, em especial o da ampla defesa e do contraditório.

Quanto ao pedido de juntada posterior de documentos requerida pela defesa, fica indeferido tal pedido, tendo em vista que conforme artigo 123, § 5º, do RPAF/99, in verbis: § 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que: I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; II - se refira a fato ou a direito superveniente; III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Ademais, o sujeito passivo já teve a oportunidade em sua manifestação de apresentar os documentos que informou dispor, inclusive já apresentou os devidos esclarecimentos sobre o seu processo produtivo, que já foi apreciado pelo autuante, e que será também observado neste voto.

Em relação às alegações de inconstitucionalidade da Legislação Tributária Estadual, em especial a Instrução Normativa nº 27/2009, é importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade do referido ato normativo, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, inciso I, do RPAF/BA.

Portanto, não é esta Junta de Julgamento Fiscal o foro apropriado para a discussão de uma possível ilegalidade de norma tributária estadual, como argüido pelo autuado, cuja jurisprudência e doutrina citadas na defesa não se aplicam aos fatos objeto do presente processo administrativo fiscal por se tratar produtos diversos dos que foram objeto do presente lançamento tributário.

Quanto ao pedido do autuado de diligência fiscal para a revisão do lançamento, com base no art. 147, inciso I, alínea “b”, do RPAF/99, fica indeferido tal pleito, tendo em vista que a solicitação do contribuinte foi no sentido de verificação de fatos vinculados à escrituração comercial/industrial ou de documentos que estejam de sua posse, e cujas provas para o deslinde da lide poderiam ter sido juntadas aos autos. Além do mais, os esclarecimentos trazidos pelo autuado e pelo autuante são suficientes para uma decisão sobre a lide.

No mérito, pelo que foi relatado, das cinco infrações contempladas no Auto de Infração, o sujeito passivo não impugnou as seguintes infrações:

02– 03.01.04 – Falta de recolhimento do ICMS em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos.

05 – 07.09.01 - Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado.

Assim sendo, subsistem os débitos nos valores de R\$ 176,16 e R\$ 41.929,44.

Quanto às demais infrações – 01-03.08.04, 03-06.02.01 e 04-01.02.02, o sujeito passivo suscitou a improcedência do lançamento de ofício, concentrando num mesmo tópico os itens 03 e 04 por estarem arremados em idêntico fundamento jurídico.

No caso da infração 01-03.08.02, a acusação fiscal diz respeito e recolhimento a menor o ICMS, no valor de R\$ 376.837,26, em razão de erro na determinação ou valor da parcela sujeita a dilatação de prazo prevista pelo

Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, decorrente de erro na metodologia do cálculo do benefício fiscal.

Os valores lançados no demonstrativo de débito do auto de infração encontram-se demonstrados nas planilhas constantes às fls.14 a 16, e correspondem ao período de agosto de 2010 a novembro de 2011.

Portanto, este item da autuação trata de recolhimento a menor o ICMS em razão de erro na metodologia do cálculo do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Desenvolve, tomando por base as planilhas apresentadas pelo autuado, cujo ICMS devido foi apurado pelo contribuinte de acordo com os artigos 2º e 3º do Decreto nº 8.205/02 e na forma da Resolução 185/05 do Conselho Deliberativo do Desenvolve.

A fiscalização chegou à sua conclusão fiscal com base nas aludidas planilhas apresentadas pelo contribuinte, e considerou que os valores relativos à diferença de alíquotas foram computados indevidamente pela empresa na apuração mensal do período objeto do lançamento tributário.

Ora, constatando-se valores referentes à diferença de alíquotas de aquisições de bens de uso, consumo e/ou bens do ativo imobilizado utilizados nas operações não incentivadas tais valores não comporão o saldo devedor sujeito ao aludido benefício, o que caracteriza a inclusão de tais valores, erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve.

Ao defender-se o sujeito passivo demonstrou seu entendimento de que os valores lançados no demonstrativo de débito correspondem exatamente aos valores da diferença de alíquotas, que foi levada a efeito no “ajuste do saldo devedor” do ICMS, com base na IN SAT 27/2009, por terem sido reputados “débitos fiscais não vinculados ao projeto”, conclusão fiscal que o autuado não concordou, sob o fundamento de que os valores da DIFAL são relativos a matérias primas e insumos adquiridos de outros estados da Federação destinados à fabricação do produto final produzido pelo estabelecimento.

Analizando as provas apresentadas na defesa, planilhas refeitas às fls.109 a 125, e a planilha constante no corpo de sua defesa à fl.65, constato que tais demonstrações não são capazes para elidir a legitimidade dos valores apurados pela fiscalização, pois apresentam valores do diferencial de alíquotas iguais aos valores constantes nas planilhas às fls.15 a 19, que segundo a fiscalização na ação fiscal concluiu que elas não seguiram os ditames da Instrução Normativa SAT 27/2009.

De acordo com referida IN, para efeito de cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, o contribuinte deverá efetuar ajustes sobre o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração, expurgando os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo conselho deliberativo do programa.

Quanto a alegação de que seria não aplicável a citada Instrução Normativa SAT 27/09, por ter inovado no cálculo do Desenvolve, deixando a entender que ela é inconstitucional, deixo de apreciar tal alegação por não incluir na competência do órgão julgador nesta esfera administrativa do contencioso fiscal.

Portanto, a questão a ser examinada é se foi correto o procedimento da fiscalização não ter considerado na apuração do Desenvolve, os valores das diferenças de alíquotas reputados “débitos fiscais não vinculados ao projeto” e contrariamente considerados pelo autuado na sua planilha de apuração do ICMS.

O autuante não considerou no cálculo do Desenvolve os valores da diferença de alíquotas por não estarem vinculados ao projeto, cujos demonstrativos impressos, que dão sustentação ao lançamento, às fls. 15 a 19 e a mídia digital à fl.46, especificam os valores do DIFAL que não foram admitidos. O sujeito passivo, por seu turno, argui que os valores da DIFAL são relativos a matérias-primas e insumos adquiridos de outros estados da Federação destinados à fabricação do produto final produzido pelo estabelecimento, porém, não informa a que produtos se referem os valores lançados na apuração mensal.

De acordo com o item 2.1.24 da IN SAT 27/2009, o débito da diferença de alíquota, seja referente a uso e consumo ou para integrar o ativo imobilizado, é considerado como débito não vinculado ao projeto para fins de Desenvolve.

Nestas circunstâncias, considero foi acertado o procedimento da fiscalização em não considerar no “ajuste do saldo devedor” do ICMS, com base na IN SAT 27/2009, os valores da diferença de alíquotas, razão porque, não há como prosperar o argumento defensivo de que tais valores dizem respeito a aquisições de matérias-primas e insumos, visto que tais produtos não estão sujeitos ao pagamento nesta condição. Mantida a infração.

Passo agora a analisar conjuntamente as infrações seguintes:

No que tange à infração 03 - 06.02.01, consta que o autuado 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.

Já em relação à infração 04 – 01.02.02, a acusação diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento.

De acordo com o levantamento fiscal constante às fls.20 a 30, que fundamentam as infrações em comento, as mercadorias/bens objeto da autuação, consideradas como de uso e consumo, tratam-se de aquisições de: Estearina e Óleo SRS; Big-Bag; Fita de Aço Zincada, Super Cinta e Lençol de Borracha; Concreto Refratário; Tijolo Refratário; Cabeceira Refratária; Cimento de Carbono C-34 e Óleo Diesel, dentre outros. (Porta Ensacada, Ribbon, Argamassa, Flange Cabeceira, Bloco Lateral, Etiqueta Neutra, Fita de Aço, Arame Recozido, Material de Consumo, Saco Inflável).

Ressalto que o entendimento no âmbito do CONSEF, através de reiteradas decisões, é de que para que uma mercadoria ou bem seja definida como produto intermediário (insumo e matéria prima), gerando o direito ao crédito fiscal, exige-se que, ou integre o produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo.

Saliento que a questão em lide nos autos se resume exclusivamente na identificação da real utilização dos bens e materiais no processo industrial.

Portanto, para o deslinde desta questão, além da análise da real utilização dos materiais, cabe analisar a legislação que rege a espécie. O artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, assegura ao contribuinte do ICMS o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao Ativo Permanente ou ao seu uso ou consumo, nesta última hipótese, a partir de 1º de janeiro de 2020 (Lei Complementar nº 138/10).

Nesta linha, para o fim da Lei Complementar 87/96 (artigo 20), e seguindo a doutrina, a qual diz se fundamentar nos artigos da Lei nº 6.404/76, as partes e peças adquiridas separadamente para o fim de construção civil, manutenção, reparo, conserto etc, de máquinas ou equipamentos não geram, por suas aquisições, o direito de lançar na escrita fiscal o valor do imposto correspondente, por se tratar de despesas de manutenção, gastos gerais de fabricação, custos de construção, cujo direito ao crédito somente se dará a partir de 1º/01/2020, por força da Lei Complementar nº 138/10.

O autuado, para demonstrar que teria direito ao crédito nas aquisições dos bens acima citados, e que são matérias primas e insumos de produção e embalagens, consideradas pela fiscalização como bens de uso e consumo, às fls.66 a 77, descreve o processo produtivo (etapa de cozimento; etapa de impregnação; etapa de recozimento; processo de grafitação; e etapa de usinagem); e mais adiante, passa a considerar item a item, relativamente aos produtos Estearina e Óleo SRS; Big-Bag; Fita de Aço Zincada, Super Cinta e Lençol de Borracha; Concreto Refratário; Tijolo Refratário; Cabeceira Refratária; e Óleo Diesel, e anexa laudo técnico de processo de fabricação de Eletrodos de Grafite (fls.121 a 136).

Analizando o referido Laudo Técnico subscrito por Diretor da empresa, verifico que contém, repito, o descritivo do processo de fabricação de eletrodos de grafite, relativo a fase de MME, cozimento, impregnação, usinagem, grafitação e recozimento.

Em resumo consta no referido laudo técnico, que:

Fase MME – neste processo são adicionados aditivos tais como óxido de ferro, estearina e óleo de processo.

Fase COZIMENTO – neste processo são utilizados cilindros nos fornos de cozimento.

Fase IMPREGNAÇÃO – processo de impregnação que consiste em colocar peças em um tanque de pressão contendo breu de impregnação (NCM 2713.20.00).

Fase RECOZIMENTO – processo rápido de elevação de temperatura dos eletrodos recozidos impregnados.

Fase GRAFITAÇÃO – processo de grafitação dos eletrodos recozidos em fornos elétricos visando a elevação de temperatura dos mesmos.

Fase USINAGEM – processo de usinagem dos eletrodos.

Portanto, no referido laudo consta apenas a descrição das etapas do processo produtivo na forma descrita pelo autuado, sem indicar especificamente qualquer dos bens objeto da autuação.

Examinando as funções dos bens acima citados, informadas pelo autuado na defesa e repetidas pelo autuante na informação fiscal, constata-se que eles não têm nenhuma participação como insumos/produtos intermediários no processo produtivo do estabelecimento, senão vejamos:

Estearina e Óleo SRS – é um aditivo que é adicionado à mistura que formará os eletrodos verdes.

Big-Bags – são “containers” utilizados dentro do próprio estabelecimento industrial.

Fita de Aço Zincada – material para acondicionamento, servindo apenas para auxílio no transporte, típico material de uso e consumo.

Concreto Refratário – é aplicado na parede central da estrutura do forno como selante.

Tijolo Refratário – integra a parede central que compõe a estrutura dos fornos de grafitação, e é composto por

elementos que garantem a sua resistência térmica.

Cabeceira Refratária – a aplicação desse material é feita na parte frontal dos fornos de grafitação, compondo a estrutura do forno.

Cimento de Carbono C-34 – é utilizado para promover a colagem dos blocos, compondo o autuante frisa que esse material, como confirma o próprio contribuinte, compõe a estrutura do forno, e não compõe o produto final, sendo de uso e consumo.

Óleo Diesel. – ressalta que o autuado confirma que o óleo diesel é utilizado nos geradores de energia elétrica e que é empregado no departamento de cozimento como também na movimentação de produtos ao longo da linha de produção, em empilhadeiras equipadas com motores a diesel. Sendo assim, a descrição dada pelo contribuinte é de típico material de uso e consumo, jamais esse óleo compõe o produto.

Convém ressaltar que o fato de o contribuinte ter demonstrado o seu processo produtivo, isto por si só, não se presta a desconstituir a autuação, haja vista ter ficado patente que todos os bens em questão são caracterizados como de uso e consumo em razão da sua utilização, qual seja, são empregados diretamente na estrutura física dos imóveis e no maquinário existente no estabelecimento.

Portanto, pela análise das descrições das mercadorias objeto da autuação, entendo que não são insumos industriais, relacionados ao processo de fabricação objeto da atividade do estabelecimento industrial, sendo devido o pagamento do diferencial de alíquotas, a teor do disposto no art. 29, § 2º, da Lei n.º 7.014/96, e no art. 97, IV, “c”, c/c o § 2º, do RICMS-BA.

Desta forma, os materiais são efetivamente bens e materiais para uso e consumo do estabelecimento, e não matérias-primas e insumos na forma pretendida pelo autuado, sendo devido o pagamento do diferencial e alíquotas e vedada pela legislação a utilização dos créditos fiscais quando das suas respectivas aquisições.

No mais, relativamente ao direito de lançar como crédito o valor do ICMS destacado no documento fiscal referente à aquisição ou entrada de materiais objeto do presente lançamento fiscal, está correta a conclusão fiscal de que efetivamente se tratam de bens de consumo do estabelecimento, por não participar da obtenção do produto final, como elemento indispensável à sua composição.

Pelo acima alinhado, levando-se em consideração a descrição dos materiais objeto da autuação, mantenho o lançamento dos itens em questão, por restar caracterizado que os produtos de manutenção de equipamentos e os materiais destinados ao imóvel foram adquiridos para uso e consumo do estabelecimento, sendo indevida a apropriação do crédito fiscal, e devido o ICMS, a título de diferença de alíquotas, calculado sobre a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições dos produtos anteriormente referidos, conforme determinam os artigos 1º, § 2º, inciso IV e 5º, inciso I, do RICMS/97.

Contudo, na sessão de julgamento os representantes do sujeito passivo na sustentação oral explicaram que aos produtos “Estearina” e “Óleo SRS”, objeto do lançamento, é um aditivo que é adicionado à mistura que formará os eletrodos verdes que compõem o produto eletrodos de grafite. Diante desse esclarecimento, e considerando que no laudo técnico de fls.121 a 135, consta no descritivo do processo de fabricação esta informação, considero cabível a exclusão do levantamento fiscal dos débitos apurados em relação ao referido produto.

Embora não seja papel do julgador efetuar demonstrações, farei eu mesmo o cálculo do imposto remanescente, em relação aos itens em comento, com fundamento no princípio da economia processual, para evitar protelação do desfecho desta lide, em prejuízo do Estado e do sujeito passivo.

Na planilha abaixo, encontram-se demonstrados os documentos fiscais referentes aos produtos “Estearina” e “Óleo SRS”, para cada período, os valores inicialmente apurados pela fiscalização, os valores excluídos, e finalmente, os valores devidos a serem mantidas nos infrações.

MÊS	NOTA	INFRAÇÃO 03 - 06.02.01			INFRAÇÃO 04 - 01.02.02		
ANO	FISCAL	VL.INICIAL	EXCLUSÃO	VL.DEVIDO	VL.INICIAL	EXCLUSÃO	VL.DEVIDO
ago/10		9.244,53	-	9.244,53	35.789,53	-	35.789,53
set/10		628,64	-	628,64	14.949,53	-	14.949,53
out/10	1046/1176	12.859,32	8.491,50	4.367,82	104.688,75	5.944,05	98.744,70
nov/10	213503/837	16.597,65	8.520,76	8.076,89	34.050,87	5.964,53	28.086,34
dez/10		3.224,67	-	3.224,67	17.018,25	-	17.018,25
jan/11	2140/2271	17.177,76	9.227,90	7.949,86	21.950,49	6.459,53	15.490,96
fev/11	2472/2588	18.101,60	12.394,80	5.706,80	23.331,43	8.676,36	14.655,07
mar/11		7.849,99	-	7.849,99	17.258,35	-	17.258,35
abr/11	3116	20.446,91	6.197,40	14.249,51	29.652,68	4.338,18	25.314,50
mai/11	3710/3839/3840	30.920,11	7.222,50	23.697,61	37.108,01	5.055,75	32.052,26
jun/11	3938	15.256,23	6.355,80	8.900,43	19.926,88	4.449,06	15.477,82
jul/11	4402	17.154,89	6.355,80	10.799,09	26.372,49	4.449,06	21.923,43
ago/11	4456	17.416,19	6.355,80	11.060,39	28.965,20	4.449,06	24.516,14
set/11	4070/4103	20.237,91	13.280,00	6.957,91	37.115,38	9.296,00	27.819,38

out/11		2.300,84	-	2.300,84	16.479,12	-	16.479,12
nov/11	4551/4651	9.999,11	5.062,50	4.936,61	24.865,37	3.543,75	21.321,62
dez/11	6647	24.599,03	8.250,00	16.349,03	39.910,22	5.775,00	34.135,22
TOTAL		244.015,38	97.714,76	146.300,62	529.432,55	68.400,33	461.032,22

Ante o exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração, no valor de R\$1.026.275,70, conforme resumo abaixo:

INFRAÇÃO	VL. AUTUADOS	VL. JULGADOS
01 - 03.08.04	376.837,26	376.837,26
02 - 03.01.04	176,16	176,16
03 - 06.02.01	244.015,38	146.300,62
04 - 01.02.02	529.432,55	461.032,22
05 - 07.09.01	41.929,44	41.929,44
TOTAL	1.192.390,79	1.026.275,70

...

A 2ª JfF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 214 a 237, mediante o qual aduz as seguintes alegações.

Informa, inicialmente, que a sua peça recursal versa apenas sobre a improcedência do lançamento de ofício dos itens 1, 3 e 4 do Auto de Infração. Afirma que concentrou os itens 3 e 4 num mesmo tópico por estarem arrimados em idêntico fundamento jurídico.

Destaca que foi indeferida a produção de prova por meio de diligência fiscal, requerida pela autuada em sua peça de defesa. Esclarece que esta demonstrou a necessidade de conversão do feito em diligência, de modo a possibilitar que todas as mercadorias objeto da autuação fossem igualmente analisadas, tendo pontuado que são inúmeros os produtos objeto da autuação, o que tornaria a sua petição inicial quase uma elaboração inacabável – acaso fosse impugnar especificamente cada nota fiscal que secundou a autuação. Por tal motivo, explica que apontou que seria satisfatória a defesa, por amostragem, dos itens reputados como materiais de uso e consumo, sendo que prova da totalidade do volume autuado deveria ser realizada em sede de diligência fiscal.

Alega que o indeferimento da diligência fiscal, sobre comprometer seriamente o direito da Autuada de exercer plenamente o seu direito de defesa, não se lastreou em qualquer motivação válida. Transcreve trecho do Acórdão Recorrido para ilustrar a sua tese. Pede, assim, a decretação de nulidade da decisão de piso.

No mérito, quanto à Infração 1, explica que a conduta que lhe foi atribuída refere-se a um suposto recolhimento a menor de ICMS, em razão de presumido erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação do prazo previsto pelo Programa Desenvolve. Afirma que, na verdade, o dito erro foi apurado pelos Fiscais Autuantes com base na aplicação das disposições da Instrução Normativa SAT 27/2009, que dispõe sobre um ajuste da apuração do saldo devedor mensal do ICMS passível de incentivo pelo referido Programa. Explica que as supostas diferenças de tributo objeto desta cobrança, cingem-se, exclusivamente, aos valores de diferença de alíquotas, que foram levadas a efeito no famigerado “ajuste do saldo devedor” do ICMS apurado pela Recorrente, por serem reputados “Débitos Fiscais Não Vinculados ao Projeto”. Assim, tendo sido excluídos do cálculo da apuração mensal do ICMS incentivado, pelo odioso sistema de “ajuste do saldo”, o somatório da diferença de alíquotas resultou excluído do benefício do DESENVOLVE, como se as matérias primas e insumos adquiridos de outros estados da Federação não fossem destinados à fabricação do produto final produzido pela Autuante. E, assim, fossem reputados “não vinculados ao projeto”.

Alega que emerge daí a necessidade de adentrar nos aspectos de legalidade da Instrução Normativa SAT 27/2009, para esclarecer que a mesma inaugurou um sistema de ajuste do saldo devedor do ICMS incentivado, mediante expurgo de valores decorrentes de operações nela mencionadas, dentre as quais se inserem as aquisições de outros estados (valores de débitos de

diferença de alíquotas). Afirma que a IN SAT 27/2009 inovou ao dispor sobre um saldo devedor ajustado, após quase 9 (nove) anos de vigência do Programa Desenvolve.

Argumenta que os benefícios fiscais em tela (dilação do prazo de pagamento do ICMS e outros) foram introduzidos na legislação tributária do Estado da Bahia através da Lei nº 7.980/2001 (cujo texto reproduz), que autorizou o Poder Executivo estadual a conceder prorrogação do prazo de recolhimento do saldo devedor mensal do ICMS normal, em até 72 (setenta e dois) meses.

Versando atenção para o Decreto nº 8.205/2002 (cujo texto transcreve), que regulamentou o Programa Desenvolve, assegura que esta norma também não instituiu qualquer ajuste do saldo devedor do ICMS para fins de gozo do benefício da dilação do prazo de pagamento, salvo a dedução da média dos valores de ICMS devido nos últimos 24 meses, para os casos de empreendimentos já instalados (como era o caso da Autuada, que abatia mensalmente esta média de recolhimento anterior do ICMS, excluindo-a do programa de incentivo fiscal, até 2012).

Finalmente, transcreve o texto da Resolução nº 185/2005 (que concedeu à Autuada os benefícios do Programa Desenvolve), para concluir que nunca esteve sujeita a ajustes na apuração do seu saldo devedor do ICMS, estando incluído no benefício da dilação de prazo para pagamento do saldo devedor mensal do ICMS normal, relativo às operações próprias da Autuada:

Do exposto, sob o exame da (i) legalidade da citada IN SAT 27/09, assegura que contraria flagrantemente as normas que lhe são hierarquicamente superiores, conforme acima transcritas, o que já permite concluir que a Autuada aplicou corretamente a dilação do prazo para pagamento do ICMS nos termos da legislação então vigente, inclusive em conformidade com a Resolução supra, que lhe concedeu o dito incentivo.

Argumenta que não pode uma norma infralegal, como é o caso da citada Instrução Normativa, ampliar a tributação sobre as operações da Autuada, ainda que mediante a exclusão (redução) do seu incentivo fiscal em relação às aquisições de matérias primas e insumos necessários à sua produção, simplesmente em razão da procedência dos mesmos. Entende que foi habilitada para o programa DESENVOLVE, exatamente em função da sua contribuição para o desenvolvimento econômico e social do Estado da Bahia, reconhecida pela modernização e ampliação das suas atividades fabris. Frisa que se mantém enquadrada nos lindes da norma que lhe concedeu tal benefício, fato incontroverso para os fins desta defesa. Nada obstante, o Fisco estadual pretende reduzir os efeitos do benefício fiscal que lhe fora concedido, mediante a introdução de norma hierarquicamente inferior à que habilitou e autorizou a Autuada a fruir de tais benefícios.

Após evocar o princípio da legalidade, e dar uma dimensão do seu conteúdo normativo, alega que a função da Instrução Normativa é, portanto, detalhar, esclarecer, esmiuçar determinada lei. Não pode inovar, não pode criar obrigações antes não previstas em lei. Não pode, então, por óbvio, sob o manto de um suposto complemento da lei, disciplinar nova conduta, sobretudo quando resulta aumento da carga tributária. Por conseguinte, não pode a Administração Pública deixar de aplicar a lei, *stricto sensu*, em razão de disposição de Instrução Normativa.

Após tecer comentários acerca do princípio da tipicidade, conclui que a IN SAT 27/09, ao estabelecer um novo sistema de ajuste, não previsto na Lei 7.980/2001, que resultou verdadeira redução do benefício fiscal outorgado à Autuada, extrapolou a sua competência, posto que deixou de esclarecer a lei, para dispor sobre novas obrigações fiscais, até então não previstas na norma de regência. E assim a Instrução Normativa em comento criou uma situação inconstitucional, sem qualquer respaldo legal, fazendo adentrar no mundo jurídico uma norma natimorta.

Assegura que se apropriou do diferimento que lhe foi autorizado nos exatos termos do Programa Desenvolve, conforme a Lei nº 7.980/2001, tendo apurado o seu ICMS normal, sem restrições, exclusões ou estornos não previstos na citada Lei. Argumenta que o fato de haver sido editada a Instrução Normativa SAT 27/09, alterando esta sistemática, para aumentar a carga tributária, não significa alcançar e modificar norma – lei em sentido estrito – que lhe é hierarquicamente superior. Isto porque, argumenta, a redução de um benefício de natureza fiscal, que configure a

majoração de tributo, cria uma carga para o contribuinte e, portanto, sujeita-se ao princípio da legalidade e da tipicidade.

Explica que fica, portanto, impugnado o item 1 da autuação, posto que o tributo ali cobrado, decorre de uma apuração com lastro em Instrução Normativa que feriu princípios constitucionais basilares, adentrando de forma írrita no mundo jurídico. Daí porque não pode ser exigido da Autuada a apuração do seu tributo através de um ajuste de seu saldo devedor, previsto em norma inconstitucional.

Não obstante, a alegada ilegalidade da Instrução Normativa, esclarece que, ao apurar a parcela do “valor não passível de diferimento”, por equívoco, excluiu os valores relativos ao diferencial de alíquota, o que resultou numa apuração a menor destas parcelas não diferidas, nos meses de agosto de 2010 a novembro de 2011, conforme planilha abaixo. Já no mês de dezembro de 2011, também por mero equívoco de apuração, recolheu a parcela não diferida, a maior, resultando um crédito de R\$46.643,82. Nada obstante, os valores recolhidos a menor, devidamente acrescidos dos encargos de mora até o mês de dezembro de 2011, não ultrapassam a quantia recolhida a maior, conforme demonstra à folha 224.

Explica que fez a juntada, na oportunidade da defesa, das planilhas com memória do cálculo da apuração, mês a mês, resultando os totais mensais acima especificados.

Quanto à Infração 3, explica que se trata da suposta falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais apuradas nas aquisições de matérias primas, insumos de produção e materiais de embalagem, reputados pelo Fiscal de material de uso e consumo. Já o item 04, trata da utilização dita indevida de crédito fiscal de ICMS também decorrente da aquisição de matérias primas e insumos da produção, por igual determinados inadequadamente como materiais de uso e consumo. Informa que evidenciou, em sua defesa, que o Autuante classificou um rol de matérias primas, insumos e materiais de embalagem da Autuada como se fossem materiais de uso e consumo. Isto é, como se não fizessem parte do seu processo produtivo.

Após transcrever trecho da decisão Recorrida, alega que a identificação da real utilização dos bens adquiridos, no processo industrial da Autuada, é a única saída para a escoreita aplicação da lei. Agregue-se aí a necessidade primária de, antes, conhecer o próprio bem adquirido, conhecer a sua natureza, para então compreender a sua destinação, ou melhor, a sua aplicação no processo industrial.

Tratou dos materiais autuados por amostragem, dado o fato de que são inúmeros os produtos objeto desta autuação, de modo que seria satisfatória a elaboração da sua defesa, por amostragem, dos itens reputados como materiais de uso e consumo, sendo que prova da totalidade do volume autuado deveria ser realizada em sede de diligência fiscal, que ora requer.

Neste âmbito destacou para a análise detalhada, nestes autos os seguintes itens: estearina, óleo SRS, big-bag, lençol de borracha, fita de aço zincada, super cinta, óleo diesel, concreto refratário, tijolo refratário, cabeceira refratária e cimento de carbono. Em relação aos demais itens, explica que deixou de se manifestar, aguardando a designação da diligência fiscal para averiguação na sua planta da real situação de fato.

Antes de adentrar na análise destes itens, objetivando permitir que os Julgadores tenham ampla clareza de inteligência, descreve o seu processo fabril, ao tempo em que faz juntada do anexo Laudo Técnico de Processo de Fabricação de Eletrodos de Grafite (Doc. 03), contendo ilustrações das fases produtivas adiante detalhadas e esclarecidas.

Explica que é empresa atuante no ramo da indústria de produtos de carbono, destinados a ulteriores aplicações industriais, especificamente na produção de eletrodos de grafite. O seu processo típico de fabricação é composto das etapas de Moagem, Mistura e Extrusão (MME), Cozimento, Impregnação, Recozimento, Grafitação e Usinagem, podendo ser visualizado através de fluxograma que acosta à folha 226.

Prossegue, explicando que, na etapa de MME, as partículas de coque calcinado de petróleo e breu de alcatrão de hulha são peneiradas, britadas e pesadas em lotes. Também neste processo são adicionadas demais matérias primas tais como óxido de ferro, estearina e óleo de processo SRS. Estes lotes de materiais são aquecidos e misturados à cerca de 150° C, e então são transferidos para resfriadores que através do ar abaixam essa temperatura para cerca dos 100° C. Nesta temperatura, os lotes são transferidos para uma prensa extrusora obtendo-se assim os eletrodos “verdes”. Neste ponto, pontua que a estearina e óleo de processo SRS foram os únicos itens cuja fundamentação da sua defesa foi acatada pelos Julgadores de piso, que excluíram da autuação a aquisição destes itens de matéria prima.

Na etapa de Cozimento, explica que os eletrodos “verdes” são acondicionados em cilindros metálicos, sendo este espaço totalmente preenchidos com coque metalúrgico, para evitar deformações nos eletrodos durante o aquecimento. O Cozimento é realizado em fornos capazes de elevar a temperatura das peças a cerca de 850° C, em ciclos de aquecimento totalmente controlados. O objetivo deste processo é coqueificar o breu de alcatrão eliminando os voláteis e formando assim o eletrodo cozido, que é constituído basicamente de carbono amorfo.

A etapa de Impregnação, objetiva a melhorar as características mecânicas dos eletrodos cozidos e consiste em colocar as peças em um tanque de pressão contendo breu de impregnação. Desta forma, os eletrodos têm um ganho de peso de cerca de 10%, aumentando assim a densidade e adquirindo maior resistência mecânica.

A etapa de Recozimento visa coqueificar o breu de impregnação, eliminando os voláteis, e consiste num processo rápido de elevação de temperatura dos eletrodos impregnados até cerca de 800° C, utilizando para isso os mesmos fornos de cozimento, à gás natural.

No processo de Grafitação, os eletrodos recozidos são colocados em fornos elétricos capazes de elevar a temperatura dos mesmos até cerca de 3000° C, alterando a estrutura cristalina do carbono amorfo para grafite. Esse processo de aquecimento se dá através do efeito joule em fornos de Grafitação. Ao final deste processo, os eletrodos mudam de classificação fiscal.

Na etapa de Usinagem, os eletrodos grafitados são usinados em dimensões bastante precisas nas superfícies, fazendo-se também os soquetes com roscas nas duas extremidades. Estes soquetes das extremidades é que irão levar os niples de conexão, produtos fabricados seguindo o mesmo processo dos eletrodos com adição de mais uma impregnação e um posterior cozimento. Os eletrodos de grafite têm o niple conectado em uma das extremidades e são embalados e transferidos para o estoque até o dia do embarque.

Alega que, caso tivesse sido deferida a diligência fiscal, os fiscais revisores certamente descreveriam este processo fabril da Autuada, ressaltando as altíssimas elevações de temperatura a que são submetidos os materiais fabricados, destacando, portanto, o papel de diversos insumos utilizados nos fornos de grafitação, na qualidade de componentes do processo fabril.

Quanto aos itens analisados na defesa, faz uma descrição individual da forma como segue.

Quanto ao tijolo refratário, explica que os fornos elétricos utilizados no processo de Grafitação, operam com temperaturas superiores 2800° C, o que demanda elementos com elevada resistência térmica, dentre eles é essencial o uso de tijolo refratário. Alega que esse tipo de tijolo não integra qualquer parte estrutural do forno, fazendo apenas o papel de separar o forno em Lado 1 e Lado 2, estando em contato com os eletrodos. A energia elétrica entra no forno pelo Lado 1 (Positivo “+”) e sai pelo Lado 2 (Negativo “-“) por isso torna-se necessário o uso dos tijolos para isolar um lado do outro. Explica que a aplicação desse material é justificada devido a resistência térmica e baixa condutividade elétrica característica desse material.

Apresenta um esquema gráfico à folha 228, onde indica exatamente onde se localizam os tijolos refratários e evidenciam a sua função no processo produtivo, de, em contato com os eletrodos, isolar os lados opostos da energia elétrica.

Afirma que, ao contrário do quanto pode se concluir, simplesmente pelo uso da terminologia tão

comum de “tijolo”, a estrutura dos fornos não é construída com os tijolos refratários, fato simples, que poderia ter sido comprovado em sede de diligência fiscal, sem maiores esforços.

Apenas a título de demonstração mais precisa da especialidade deste produto, denominado “tijolo refratário”, menciona que, em 22.10.2010, o preço da unidade era de R\$43,76, enquanto que, naquela mesma data (22.10.2010), fez a aquisição de 6.801 tijolos, para compor o seu estoque, dado o acelerado consumo deste item no processo fabril, ao custo de R\$162.474,00. Para se ter uma idéia da disparidade entre um tijolo comum – este, sim, usado em obras civis – e o tijolo refratário utilizado pela Autuada em seu processo fabril, explica que um exemplar desse tijolo (da construção civil) custava, para o consumidor final, em 25/07/2017, R\$0,47 a unidade.

Afirma que, certamente, resulta daí o erro laborado pelo Fiscal Autuante enquanto levou a cabo a fiscalização nos seus documentos, mesmo erro perseguido pelos Julgadores, que recusaram a prova da diligência fiscal, impedindo que a verdade material fosse trazida para estes autos.

Conclui, assim, que a exposição a altas temperaturas das matérias primas e insumos utilizados no seu processo de fabricação acarretam o desgaste, isto é, o consumo dos tijolos, nos ciclos produtivos, necessitando uma renovação cíclica. Explica que os tijolos refratários, atualmente, tem custo unitário aproximado de R\$66,00 (portanto, aproximadamente 100 vezes mais caro que o tijolo comum de construção civil). Demais disso, convém ressaltar, como demonstrado na foto acima, que são encaixados entre si sem nenhuma necessidade de cimento ou qualquer tipo de cola para uni-los.

Em corroboração de todo o exposto a Recorrente apresenta a foto de uma composição de TIJOLOS REFRATÁRIOS antes e depois de um ciclo de produção, para demonstrar como sofrem desgastes durante a produção.

Quanto ao cimento de carbono (C-34), ainda quanto aos fornos de Grafitação da Autuada, esclarece que também são compostos por uma peça chamada de Cabeçote, que consiste na formação de quatro blocos de grafite, de formato quadrangular, sendo o cimento C-34 utilizado para promover a colagem dos blocos, entre si, em cada ciclo de fabricação.

Mais uma vez, explica que não se trata de cimento da construção civil, pois é um cimento especial, cuja utilização pela Autuada tem a função de manter o controle da temperatura dos seus fornos. Portanto, não se trata de uma construção estrutural, mas de uma aplicação funcional, que objetiva o controle da temperatura. Acosta imagens ilustrativas, à folha 231, em substituição da prova a ser formada pela diligência fiscal negada à Autuada. Menciona que o custo aproximado deste tipo de cimento, atualmente, é de R\$48,00 (aproximadamente 3 vezes mais o preço do cimento comum de construção).

Quanto ao concreto refratário, assegura que se tem, neste tópico, semelhante erro de compreensão da verdade material dos fatos, decorrente da falta de conhecimento do produto objeto da análise dos Julgadores. Sucede que todos os esclarecimentos que a Autuada quis tornar cristalino foram-lhe negados com o indeferimento da diligência fiscal.

Repete que os seus Fornos de Grafitação operam a temperaturas superiores a 2800° C, o que demanda materiais de altíssima resistência térmica, a exemplo do concreto refratário, que compõe apenas algumas estruturas do forno, atuando como selante térmico. Devido às altas temperaturas, o concreto refratário sofre desgaste contínuo e é consumido a cada novo ciclo de grafitação, sendo necessária à sua reposição a cada ciclo produtivo.

Crê, mais uma vez, que o termo “concreto” remeteu o Fiscal Autuante e, de igual modo, os Julgadores, a incorrer em engano, supondo tratar-se aqui de mero material de construção civil, o que, mais uma vez, não é o caso.

Acosta fotos, à folha 232, identificando que o concreto refratário não é utilizado na parede central da estrutura do forno, mas nas fendas dos fornos recuperados para o novo ciclo de Produção.

Quanto à cabeceira refratária, explica que, sob a mesma argumentação dos tijolos refratários, a aplicação desse material é feita na parte frontal dos fornos de Grafitação, também em razão da

suas altíssimas temperaturas. Destaca que, ao longo de cada ciclo, ocorre uma degradação de todo o conjunto de cabeceiras refratárias. Acosta fotos ilustrativas à folha 233.

Quanto ao Big-Bag, afirma tratar-se de material de embalagem utilizado para acondicionamento e transporte de pós de grafite (sub-produto) da fábrica para o cliente final. Afirma que os Big-Bags não são retornáveis, não sendo reaproveitados em momento algum pela Autuada. Acosta ilustrações, à folha 233, nas quais o seu produto final já está acondicionado nos big-bags e colocado no caminhão que fará o frete para o destinatário final deste produto.

Quanto à fita de aço zincada, à super cinta e ao lençol de borracha, explica que a fita de aço zincada e a super cinta são materiais de embalagem utilizados para acondicionamento e fixação dos eletrodos de grafite em palets de madeira, sendo o lençol de borracha acondicionado entre o empilhamento de palets de madeira gerando atrito para evitar o deslizamento dos eletrodos durante o transporte para o cliente final. Também aqui não são materiais que retornam para a Autuada. Acosta fotos ilustrativas, à folha 234.

Explica que a aplicação destes materiais de embalagem, utilizados para acondicionamento dos eletrodos de grafite pode ser verificado na foto acostada à folha 235, na forma como são acondicionados nos caminhões de transporte. Destaca que a fita de aço zincada, a super cinta e o lençol de borracha não podem ser reaproveitados, pois são customizados e tensionados para cada condição de embalagem e, portanto não retornam em momento algum para a Autuada.

Afirma que tais materiais, por exemplo, nada diferem de embalagem do tipo caixa, por exemplo, que serve para CONTER o produto armazenado, de modo que seja transportado com segurança para o destinatário adquirente. Acosta foto à folha 235.

Quanto ao óleo diesel, afirma que se trata de combustível utilizado nos Geradores de Energia Elétrica que é empregado no departamento de Cozimento, como também na movimentação dos produtos ao longo da linha de produção, em empilhadeiras equipadas como motores a diesel.

Conclui, portanto, que o big-bag, o lençol de borracha, a fita de aço zincada e a super cinta são inequivocamente material de embalagem do produto final da Autuada e não retornam em momento algum para o estabelecimento desta. Já, o óleo diesel, concreto refratário, tijolo refratário, cabeceira refratária e cimento de carbono, embora não integrem fisicamente o produto final da Autuada, são insumos da produção que se desgastam no ciclo produtivo, sem os quais seria impossível obter-se o produto final. Por tal motivo, entende que são estes mesmos insumos da produção que agregam valor ao produto beneficiado (produto final), compondo-lhe, naturalmente, o custo de produção, do que decorre que são tributados quando da saída do produto acabado, aperfeiçoando o sistema da não cumulatividade do ICMS, previsto nos arts. 28 e 29, da Lei nº 7.014/1996.

Quanto aos demais materiais, reitera a necessidade de diligência fiscal de modo, não apenas a confirmar e ratificar as aplicações supra esclarecidas, como também a fim de averiguar, um a um, os materiais reputados de uso e consumo, identificando a destinação dos mesmos no ciclo produtivo da Autuada.

Ex positis, em face do presente articulado e de tudo o mais que destes autos consta, a Recorrente renova o requerimento de decretação da nulidade deste feito, a partir da sessão de julgamento realizada pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, ocasião em que foi retirado da autuada o direito de ampla defesa e do contraditório. Neste sentido, pede e espera que estes autos sejam devolvidos à instância inferior, para que seja ordenada a diligência fiscal, conforme pedido já formulado anteriormente.

Termos em que pede deferimento.

VOTO

Quanto à preliminar de nulidade suscitada, ao fundamento de que houve cerceamento do direito de defesa, é importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito

subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como seu auxiliar.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a”, do diploma regulamentar citado, conforme abaixo reproduzido.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
...”*

O disposto na alínea “b” do citado artigo reforça a idéia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

*...
a) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos (grifo acrescido);
...”*

Assim, entendo que a Junta fez uso de prerrogativa sua, indeferindo o pedido de diligência e julgando com base nas provas que se encontravam no processo, sem que disso resultasse em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Quanto ao pedido de diligência denego por entender que os elementos contidos no processo são suficientes à formação da minha convicção.

No pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 2ª JF (Acórdão Nº 0086-02/17) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$1.192.390,79 para o montante de R\$1.026.275,70, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, observo que a redução do valor lançado está relacionada à decretação da procedência parcial das infrações 3 e 4, sendo este o objeto do recurso de ofício.

Considerando que ambas as infrações decorrem de um fato único, qual seja, as aquisições de materiais destinados ao uso/consumo, tratá-las-ei de forma conjunta, acompanhando o tratamento dado pela petição recursal.

Quanto à Infração 3, a conduta infratora foi assim descrita: “Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 244.015,38, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias no período de 01/08/2010 a 31/12/2011, adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento,...”. Já a Infração 4 descreveu a conduta autuada como “Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$529.432,55, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ...”.

A redução do valor lançado, em ambas as infrações, decorreu do acolhimento, por parte da 2ª JF, da tese recursal naquilo que se reporta às mercadorias descritas como “Esterina” e “Óleo SRS”, tratadas pela decisão de piso como propiciadoras de crédito.

Examinando a peça impugnatória, às folhas 67/68, é possível notar que tais mercadorias são inseridas na Etapa de MME, conforme se pode depreender da leitura de trecho da peça impugnatória, abaixo transcrito.

“Na Etapa de MME, as partículas de coque calcinado de petróleo e breu de alcatrão de hulha são peneiradas,

britadas e pesadas em lotes. Também neste processo são adicionados aditivos tais como óxido de ferro, estearina e óleo de processo. Estes lotes de materiais são aquecidos e misturados à cerca de 150° C, e então são transferidos para resfriadores que através do ar baixam essa temperatura para cerca dos 100° C. Nesta temperatura, os lotes são transferidos para uma prensa extrusora obtendo-se assim os eletrodos 'verdes'.

Pela descrição acima (corroborada pelo Autuante à folha 186), fica evidente que “Estearina” e “Óleo SRS” participam diretamente do processo produtivo, sofrendo desgaste intenso em um único ciclo, o que é motivo suficiente para enquadrá-las como “produtos intermediários”, propiciando o direito ao creditamento. Entendo, portanto, que não merece reparo a decisão recorrida.

Nego, portanto, provimento ao recurso de ofício.

Relativamente ao recurso voluntário, noto que a insatisfação do Sujeito Passivo tem por objeto as infrações 1, 3 e 4, sendo este o objeto do presente recurso.

Quanto à Infração 1, a conduta autuada foi descrita como “*Recolheu a menor o ICMS, no valor de R\$376.837,26, nos meses de agosto de 2010 a novembro de 2011, em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilatação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, ...*”. Consta, na descrição dos fatos que “*O Contribuinte errou na metodologia do cálculo do benefício fiscal DESENVOLVE ICMS.*”

O Sujeito Passivo alega que a diferença apurada pela fiscalização se relaciona, exclusivamente, aos débitos do DIFAL, tratados pela fiscalização como “Débitos Não Vinculados ao Projeto (DNVP)”, enquanto que a Recorrente defende tratar-se de parcela vinculada ao projeto.

Em sua informação fiscal, o Autuante informa que o lançamento lastreou-se na Instrução Normativa SAT 27/2009, cujo Item “2.1.24” classifica o débito do diferencial de alíquota como parcela não vinculada ao projeto.

A questão controvertida resume-se, portanto, ao tratamento a ser dispensado ao débito decorrente do diferencial de alíquotas, ou seja, se deve ser tratado como parcela vinculada ou não vinculada ao projeto.

Pois bem, examinando os termos da IN SAT 27/09, é possível notar que o Item “2.1.24” disciplina a matéria, dispondo que o débito relacionado ao DIFAL deva ser tratado como “Débito Não Vinculado ao Projeto”, conforme se lê abaixo.

“2 - O saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE será apurado pela seguinte fórmula: $SDPI = SAM - DNVP + CNVP$,

...

2.1. Os débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (DNVP) são os decorrentes das seguintes operações:

...

2.1.24. Débitos de Diferença de alíquotas;

...”

Como se vê, a partir da leitura do diploma normativo acima, os débitos relacionados ao diferencial de alíquotas devem ser tratados como parcela não vinculada ao projeto.

Embora o Sujeito Passivo alegue que tais parcelas se relacionam a valores vinculados ao projeto beneficiado pelo Programa Desenvolve, o exame das provas acostadas ao processo revela o oposto, senão vejamos.

À folha 108 do processo, é possível notar que a empresa Recorrente é beneficiária do Desenvolve, tendo sido habilitada mediante a aprovação de projeto de modernização de sua planta fabril, localizada no município de Candeias, conforme se lê na cópia da Resolução acostada à folha citada.

A leitura da resolução revela que, dentre os benefícios fiscais previstos na citada norma individual, o Sujeito Passivo desfruta do diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS, nas aquisições de bens destinados ao seu ativo fixo, relativamente ao diferencial de alíquotas,

conforme consta do seu art. 1º, inciso I, alínea “a”.

Ora, desfrutando do benefício fiscal aludido, fácil é perceber que o contribuinte autuado fica desobrigado do recolhimento do Difal, salvo quando relacionado à parte da planta anteriormente existente. Não há, por conseguinte, obrigatoriedade de recolhimento do DIFAL, quando tal parcela estiver vinculada ao projeto de modernização, objeto do incentivo fiscal.

Se incorre, portanto, no pagamento do diferencial de alíquotas, é porque, por motivos óbvios, tal parcela não guarda vinculação com o projeto incentivado, o que lhe desautoriza a dilatar o pagamento respectivo.

Por conseguinte, entendo que agiu com acerto a JJF, ao julgar caracterizada a presente infração, não merecendo reparo nesse ponto. Fica mantida a Infração 01.

Quanto às infrações 03 e 04, sigo a abordagem conjunta, conforme adiante. A Infração 03 foi assim descrita: *“Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 244.015,38, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias no período de 01/08/2010 a 31/12/2011, adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento,...”*. Já a Infração 04 descreveu a conduta autuada como *“Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$529.432,55, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ...”*. Trata-se de glosa de créditos (e exigência do correspondente Difal) relacionada às mercadorias descritas às folhas 20/30.

O Sujeito Passivo se opõe ao lançamento, tendo alegado que se trata de matérias-primas, de insumos de produção, e de embalagens. Descreve as etapas do seu processo produtivo, esclarecendo as funções das seguintes mercadorias: “tijolo refratário”, “cimento de carbono (C-34)”, “concreto refratário”, “cabeceira refratária”, “Big Bag”, “fita de aço zincada”, “super cinta”, “lençol de borracha” e “óleo diesel”.

Passo ao exame de cada uma das mercadorias referidas acima.

Quanto ao TIJOLO REFRATÁRIO, a peça recursal descreve a sua função no processo da seguinte forma:

“Esse tipo de tijolo é (sic) não integra qualquer parte estrutural do forno, fazendo apenas o papel de separar o forno em Lado 1 e Lado 2, estando em contato com os eletrodos. A energia elétrica entra no forno pelo Lado 1 (Positivo “+”) e sai pelo Lado 2 (Negativo “-“) por isso torna-se necessário o uso dos tijolos para isolar um lado do outro.”

Como se pode concluir pela leitura do trecho acima reproduzido, diferentemente do tijolo comum, o TIJOLO REFRATÁRIO não faz parte da estrutura dos fornos, sendo elemento que se destrói (consome) durante o processo produtivo. Ora, tendo contato direto com o produto fabricado e consumindo-se inteiramente durante um ciclo de fabricação, é forçoso reconhecer que a sua aquisição deve propiciar o direito ao crédito do imposto, não como matéria-prima (já que não se integra ao produto fabricado), mas como produto intermediário, com o alcance que deu, a essa expressão, o Parecer Normativo 01/81, da lavra da PGE.

Esse é o entendimento da Diretoria de Tributação, que assim se manifestou no Parecer 3195/2005, cuja ementa reproduzo abaixo.

“ICMS. Os tijolos refratários adquiridos pela Ferbasa para revestimento interno do forno utilizado na produção de seus minérios de ferro devem ser considerados como produtos intermediários, para efeito de utilização do crédito fiscal relativo ao imposto incidente em suas aquisições”

Assim, entendo que os TIJOLOS REFRATÁRIOS devem ensejar direito ao crédito do ICMS, devendo ser excluídos do levantamento fiscal.

O mesmo tratamento jurídico-tributário deve ser dispensado aos seguintes materiais: “CIMENTO DE CARBONO (C-34)”, “CONCRETO REFRATÁRIO”, e “CABECEIRA REFRATÁRIA”, pelas mesmas razões, já que são utilizados nos fornos industriais, com as mesmas funções e resultados dos tijolos.

Quanto ao “BIG BAG”, as fotos anexadas à folha 233 revelam tratar-se de material de embalagem.

Como tal, devem propiciar o direito ao crédito, já que não são retornáveis. Esse é o entendimento desta 2ª CJF, que exarou o ACORDÃO CJF Nº 0372-12/15, cuja ementa reproduzo abaixo.

“ACORDÃO CJF Nº 0372-12/15. EMENTA: ICMS. ... 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ... c) AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. 3. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Relativamente às infrações 5 e 6, o PAF foi convertido em diligência e, no que tange aos itens “BIG BAG” e “CONTEINER FLEXÍVEL”, após verificação “in loco”, não foram encontradas evidências de que esses materiais de embalagem retornaram às instalações fiscalizadas, razão por que os créditos foram corretamente acolhidos pela JJF, com o consequente afastamento da exigência das diferenças de alíquotas (grifo acrescido). Igualmente afastados, pela Câmara, os valores referentes às compras de capas. Rejeitada a prejudicial de decadência. Decisão por maioria. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator quanto à infração 1. Decisão não unânime.”

Como se vê, tratando-se de BIG BAG's não retornáveis, a jurisprudência dessa corte aponta no sentido da permissividade do creditamento.

Quanto à “FITA DE AÇO ZINCADA”, à “SUPER CINTA” e ao “LENÇOL DE BORRACHA”, as ilustrações acostadas às folhas 234/235 revelam que não são exatamente embalagens, mas apenas itens de consumo que são fixados na etapa de armazenagem das mercadorias em estoque.

Nesse sentido, é importante destacar que a técnica da não cumulatividade, introduzida no Direito Brasileiro pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, seguiu o modelo copiado dos franceses e tem como marca um regime de créditos do tipo “produto-físico”, o que representa, na prática, uma atitude mais restritiva do que a adotada em países que seguem o modelo do “crédito financeiro”.

A legislação atual manteve, em linhas gerais, essa sistemática, em que pese a sua mitigação pela Lei Complementar nº 87/96, mediante a qual se passou a admitir o creditamento nas aquisições referentes a bens destinados ao ativo permanente.

Assim é que o crédito fiscal não se constitui (diferentemente do que pensam alguns), em um direito autonomamente consagrado pela Constituição Federal, senão num instrumento legal cuja finalidade é dar operatividade ao princípio da não-cumulatividade. Ou seja, a regra geral do direito ao creditamento tem como requisito a ocorrência de uma operação subsequente tributada pelo imposto, na qual o crédito funcionará como parcela dedutiva, evitando a cumulação do ICMS.

Exatamente por isso, o legislador impôs uma série de limites e restrições ao uso do crédito pelo estabelecimento mercantil. Na área industrial, que é de nosso interesse, a disciplina do crédito se encontra, basicamente, no art. 93, inciso I, alínea “b” do RICMS/97 (então vigente):

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

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

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

Percebam que além de ter que atender ao requisito acima (se enquadrarem no conceito de matéria-prima, produto intermediário, catalisador ou material de embalagem), faz-se indispensável (pela dicção do caput) que o creditamento se preste à compensação com o tributo devido em operações subsequentes, sem o qual o crédito será indevido.

Mal satisfeito com a restrição imposta pela alínea “b” do inciso I do artigo 93, o legislador tratou de restringir mais ainda o direito ao crédito, ao disciplinar no § 1º desse mesmo artigo:

“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 (grifos acrescidos);”

Parece, assim, não haver dúvidas de que a vontade do legislador é de restringir o crédito de ICMS àqueles itens cuja participação no processo produtivo traduza-se como “indispensável”, sendo certo que a sua finalidade não é outra senão viabilizar a “compensação com o tributo devido na operação subsequente”, nos termos do art. 93, caput, reproduzido acima.

Assim, embora a “FITA DE AÇO ZINCADA”, a “SUPER CINTA” e o “LENÇOL DE BORRACHA” sejam itens aplicados na etapa de acondicionamento das mercadorias e estocagem no pátio industrial, penso que não integram fisicamente o custo das mercadorias fabricadas, o que somente acontece com as embalagens que participam do processo industrial, e não aquelas postas em um momento posterior, sem agregação de valor ao produto fabricado.

É preciso, pois, que haja uma integração física ao custo da mercadoria, agregando-se ao invólucro. No caso dos materiais ora em análise, tal não acontece, pois são meras despesas incorridas para vedação das embalagens, não representando mais valia aos produtos.

Esse é o entendimento do STJ que, em matéria de IPI (tributo igualmente não cumulativo) tem se manifestado pela impossibilidade de creditamento de itens relativo a material de embalagens, sem valor agregativo ao custo, como é o exemplo da decisão proferida no REsp 1.446.393/SC, proferida pela Primeira Turma, em 03/10/2017, cuja ementa reproduzo abaixo.

“TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. MATERIAL DE EMBALAGEM. VERIFICAÇÃO ACERCA DE SUA DESTINAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. REEXAME DE PROVA. SÚMULA 7 DO STJ. 1. “Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (Enunciado Administrativo n. 2 do Plenário do STJ). 2. Hipótese em que o Tribunal de origem concluiu, com base no acervo fático-probatório dos autos, que a aquisição de material de embalagem para emprego na industrialização de produtos tributados, destinado unicamente ao transporte, não gera direito a crédito do IPI (grifo acrescido), ex vi do art. 226, I, do Decreto n. 7.212/2010. 3. Aplicação da Súmula 7 do STJ. 4. Agravo regimental desprovido.”

Assim, entendo que tais itens, os quais, frise-se, não são embalagens, não podem propiciar o direito ao crédito do ICMS.

Finalmente, quanto ao “ÓLEO DIESEL”, os elementos dos autos revelam que é utilizado na movimentação dos produtos ao longo da linha de produção, em empilhadeiras equipadas com motor a diesel.

Ora, sendo utilizado em momento posterior à fabricação dos produtos, não há sentido em se atribuir o direito ao crédito, pois não se integra ao produto acabado, o qual já se encontra pronto. Constitui-se, por isso, em despesa pós-fabricação não se integrando ao custo das mercadorias fabricadas.

Assim, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir do levantamento fiscal somente os “materiais refratários” os “sacos BIG BAGS”, reduzindo o valor lançado, na Infração 4, para R\$274.853,78, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	ICMS
ago/10	11.471,68
set/10	8.585,89
out/10	80.800,08
nov/10	13.508,53
dez/10	5.853,33
jan/11	15.137,67

fev/11	7.487,57
mar/11	7.635,91
abr/11	14.045,59
mai/11	16.301,90
jun/11	13.899,53
jul/11	13.718,35
ago/11	12.072,90
set/11	20.895,05
out/11	5.023,50
nov/11	11.170,32
dez/11	17.245,98
TOTAL	274.853,78

Embora os sacos Big Bags tenham sido adquiridos internamente, no Estado da Bahia, esse não é o caso dos materiais refratários, cuja aquisição se dá a fornecedores situados em outras unidades da Federação, repercutindo na redução da Infração 3, a qual fica, assim, reduzida para R\$83.565,29, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS
ago/10	7.624,79
set/10	72,72
out/10	2.127,98
nov/10	4.250,75
dez/10	2.062,32
jan/11	7.445,16
fev/11	5.063,22
mar/11	648,00
abr/11	6.031,82
mai/11	6.087,13
jun/11	8.242,81
jul/11	7.040,32
ago/11	5.327,03
set/11	6.214,06
out/11	1.468,98
nov/11	3.719,73
dez/11	10.138,47
TOTAL	83.565,29

O valor total da condenação fica, assim, reduzido para R\$777.361,93, conforme demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA
1	376.837,26	60%
2	176,16	60%
3	83.565,29	60%
4	274.853,78	60%
5	41.929,44	150%
TOTAL	777.361,93	

VOTO DIVERGENTE (Infração 3)

Peço vênha ao nobre relator para proferir voto em sentido diverso do que propõe, relativamente à Infração 3, no que se refere aos itens “fita de aço zincada” e “super cinta”.

Isso porque o nobre Relator concordou com o voto de piso, que considerou os dois itens citados como material de uso e consumo, entendendo que ambos são fixados na etapa de armazenagem das mercadorias em estoque, divergindo, portanto, do entendimento proposto pelo sujeito passivo, que enquadrar tais mercadorias como material de embalagem, conceito este o qual eu me coaduno e abaixo explico.

Ao pesquisar o conceito de embalagens no site da ABRE (Associação Brasileira de Embalagens), link ao lado <http://www.abre.org.br/setor/apresentacao-do-setor/a-embalagem/>, temos que a

embalagem pode ser tanto um recipiente ou envoltura que armazena produtos temporariamente, individualmente ou agrupando unidades, tendo como principal função protegê-los e estender o seu prazo de vida, viabilizando sua distribuição, identificação e consumo.

Ora, é exatamente essa a função da “fita de aço zincada” e da “super cinta”, detalhadamente demonstrada pelo sujeito passivo em sua explanação oral, inclusive, com amostra das fotos em tela, explicando a funcionalidade dos itens, utilizados para acondicionamento e fixação dos eletrodos de grafite em pallets de madeira, a fim de evitar o deslizamento dos eletrodos durante o seu transporte.

E sendo enquadradas no conceito de embalagens, as aquisições de tais mercadorias permitem ao contribuinte adquirente o direito à apropriação de crédito de ICMS devido e destacado em operação anterior pelo seu fornecedor, conforme dispõe o art. 309 do RICMS/BA, abaixo reproduzido:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

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

a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;

Do exposto, novamente peço vênha ao relator para proferir voto divergente, para dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário quanto à infração 3.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, 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 **276468.0204/15-8**, lavrado contra **GRAFTECH BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$777.361,93**, acrescido das multas de 60% sobre R\$735.432,49 e 150% sobre R\$41.929,44, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “b” e “f”, V, “a” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 3) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Infração 3) – Conselheiros(as): Tiago de Moura Simões, Luiz Augusto Fernandes Dourado e Washington José dos Santos.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de setembro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

TIAGO DE MOURA SIMÕES - VOTO DIVERGENTE
(Infrações 3 e 4)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS