

<b>PROCESSO</b>	<b>- A. I. N° 206891.0037/14-0</b>
<b>RECORRENTE</b>	<b>- ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)</b>
<b>RECORRIDA</b>	<b>- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL</b>
<b>RECURSO</b>	<b>- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0154-05/15</b>
<b>ORIGEM</b>	<b>- IFEP COMÉRCIO</b>
<b>PUBLICAÇÃO</b>	<b>- INTERNET: 04/10/2019</b>

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0247-12/19

**EMENTA:** ICMS: CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Discordo do Recorrente quando diz que tal método não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, § 4º da Lei Complementar 87/96, pois entendo que os incisos I e II, embora com linguagens diferentes, são complementares e traduz o mesmo objetivo do legislador - evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções tributárias estaduais, o que só é possível, mediante a equiparação real dos preços de aquisição ou do custo fabril, mediante expurgos dos valores que não constem expressamente em lei, como foi o caso desta lide, que em observância ao inciso II acima citado, retirou os custos de energia elétrica, material de manutenção, depreciação, frete etc. Negada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata o presente, de Recurso Voluntário, decorrente de Decisão em Primeira Instância neste Conselho de Fazenda que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 29/09/2014 no valor total de R\$ 356.347,93, decorrente da seguinte infração:

*“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO do ICMS nas operações de ENTRADAS POR TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, tudo em conformidade com detalhamento efetuado no próprio corpo deste Auto de Infração. – Multa de 60%. Ocorrências em 31/01/2010 e 31/12/2010. Infração – Auditoria apenas para o exercício de 2010 - Base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados, que foram tão somente produzidos (fabricados) pela empresa ou pelos respectivos remetentes, superior ao estatuído no art.13 § 4º, inciso II, da LC 87/96.”*

O Recorrente apresentou impugnação, fls.46 a 61, e os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 100/150 e a Junta de Julgamento Fiscal julgou o auto Procedente, com fundamentos no voto abaixo transcrito:

### VOTO

*O princípio da legalidade, apontado como norteador do direito tributário, de fato, preconiza o art. 150, I CF/88 que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. O presente auto de infração não infringe qualquer dispositivo legal tendo em vista que os artigos que servem de base para o enquadramento da infração em tela, estão fundamentados na Lei Complementar 87/96 e na Lei 7.014/96 que institui o ICMS no Estado da Bahia. Portanto, preservado o princípio invocado, bem como o contraditório e a ampla defesa, haja vista que o contribuinte foi intimado de todos os atos processuais, recebeu cópia de todos os demonstrativos (fls.13 a 26) e participou efetivamente da ação fiscal e desta instrução processual.*

No que concerne à alegação de ilegitimidade ativa, por ter a fiscalização exercido procedimento de fiscalização em outro estado, e supostamente extrapolado seu espaço territorial, verifico que o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia comercializa mercadorias produzidas no Estado de Sergipe no seu estabelecimento matriz. No intuito de verificar se a base de cálculo das operações de transferências realizadas entre os estabelecimentos do mesmo titular encontrava-se em conformidade com o estabelecido em Lei Complementar, a fiscalização requisitou e fez uso de dados contidos na contabilidade do estabelecimento matriz, localizado no Estado de Sergipe.

A Lei Complementar, por ser lei nacional, abrange todos os estabelecimentos localizados no território nacional, que a ela se submetem, logo o procedimento fiscal encontra-se legitimado e não configura uma extração de territorialidade.

Ademais, a ação fiscal empreendida fundamentou-se nas normas do Estado da Bahia, que estão amparadas pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”) que estabeleceu competências aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Foram aplicadas as regras previstas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal. Ocorre que o imposto exigido pertence ao Estado da Bahia, e a fiscalização não se deteve em fiscalizar o recolhimento regular de tributo devido ao Estado de Sergipe.

Ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar a constitucionalidade e legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do art. 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

No que pertine à multa aplicada, a mesma, bem como os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, especificamente ao art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no art. 102, § 2º, do COTEB com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Superadas as argüições de nulidade, e presentes os pressupostos de validade processual, passo a adentrar no mérito da autuação, posto que o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir ICMS por utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96. Foi auditado o exercício de 2010, com referência à base de cálculo do ICMS, nas operações interestaduais de transferências de produtos industrializados, que foram tão somente produzidos (fabricados) pelos respectivos remetentes, superior ao estatuído na LC 87/96.

A Constituição Federal de 1988 determinou, expressamente, as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para o ICMS, o que denota a preocupação do legislador de que determinadas matérias fossem tratadas por lei específica, haja vista que se por leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, poder-se-ia criar conflitos entre estes entes com insegurança jurídica para os contribuintes. Dentre essas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS.

Em estrito cumprimento ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:

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

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

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

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

Logo, por força de mandamento constitucional, contrariar a base de cálculo prevista na Lei Complementar seria afrontar a própria Constituição.

Discorridas estas questões que se constituem no cerne da autuação, verifico que no presente lançamento, os autuantes tomaram por base os elementos que formam o custo de produção, considerados para se encontrar o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Os autuantes intimaram a autuada para apresentar planilha com detalhamento dos elementos formadores do custo de produção, ocasião em que a mesma informou que “não dispõe de planilha de composição de Custos. O custo do produto final encontra-se definido em seu balanço anual. Para definir o preço de transferência a signatária colhe de seu custo total os elementos definidos no art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96, que nas operações de transferências interestaduais constitui: soma do custo de

matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento”.

Ato seguinte a fiscalização procedeu a uma nova intimação para identificar as rubricas atinentes ao setor produtivo, constante do Livro Razão, assim como para que fosse esclarecido se essas rubricas permaneceram inalteradas no período de 2003 a 2011, ou se houve alguma modificação no plano de contas da Itaguassu. Após a informação prestada pela sociedade empresária, com base nos livros contábeis (RAZÃO ANALÍTICO), os autuantes encontraram os valores mensais dos elementos de custo do setor produtivo, que são iniciados pelo algarismo “7” nas contas contábeis, representando MATÉRIA-PRIMA; MÃO DE OBRA; MATERIAIS SECUNDÁRIOS e EMBALAGENS, as quais somadas pelos valores mensais deram origem à base de cálculo, prevista na LC 87/96, para o presente exercício fiscalizado.

Para encontrar o valor mensal do custo de produção unitário – R\$/KG e R\$/Saco (de 25 e de 50 Kg) e em toneladas, os autuantes procederam a divisão do somatório de MATERIA PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS e MÃO DE OBRA pela quantidade produzida no mês/ano, quantidade (produção mensal), fornecida pela própria autuada (fl.56).

Em seguida, de posse do valor da base de cálculo, prevista na LC 87/96, (custo de produção unitário/Mês anterior ao mês de saídas por transferência), fizeram o confronto com a base de cálculo que foi consignada nas notas fiscais de transferência para a autuada, item a item, mês a mês, conforme dados colhidos no SINTEGRA, e procederam ao estorno do valor do ICMS que foi tomado a maior, de acordo com os demonstrativos elaborados tanto em meio magnético quanto em meio físico (fls. 14/17 e 19/21), cujas cópias foram entregues ao contribuinte (fl.11).

Assim, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicaram a alíquota interestadual, prevista na legislação, sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito (fls. 14/15).

A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar nº 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal, diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

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

Assim sendo, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

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

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

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

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

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

Portanto, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, de qualquer ente federativo. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, e interpretou o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao aplicador do direito, para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais.

Ressalto que o levantamento fiscal está baseado em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos.

Com relação ao frete, a cláusula CIF é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor, e do destinatário comprador (pessoas jurídicas distintas).

Ademais, os autuantes informaram que este valor, quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, foi expurgado, i.e., não foi considerado para fazer parte da base de cálculo do ICMS, pois não diz respeito a custo de produção, e sim a uma despesa operacional, para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, concluem, então, que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima), assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Deste modo, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Quanto ao princípio da não - cumulatividade, a própria Lei Complementar nº 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS/BA), e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia (RICMS), repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados:

Art. 93 § 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

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

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

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

Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Destaco que, conforme o entendimento já manifestado por esta 5ª JJF, em outros julgados sobre a mesma matéria, o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa, entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Diante do que foi exposto, entendo que os autuantes estão corretos ao exigir o ICMS no presente Auto de Infração, posto que o estabelecimento fabricante, situado em outra unidade da Federação, transferiu mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC 87/96, art. 13, § 4º, II. Em consequência, este procedimento resultou numa base de cálculo maior do que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação, no estabelecimento remetente, e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração

Ante à procedência, às fls. 17/189, o recorrente apresentou, tempestivamente, o presente Recurso, contestando o resultado do julgamento, com fundamento nos seguintes argumentos :

O procedimento de fiscalização teve por objeto examinar tributação de ICMS Normal nas operações de transferências de cimento, entre estabelecimento industrial, situado em Sergipe, e sua filial atacadista, estabelecida no Estado da Bahia. De fato, a fiscalização baiana resolveu examinar a tributação do ICMS normal ocorrida fora do seu espaço territorial – cuja obrigação decorrente tem como credor o Estado de Sergipe – para verificar se estava correta ou não, em face da base de cálculo adotada para quantificação do tributo.

Afirmou a autoridade lançadora que: “Por outro lado, para sabermos o valor mensal do CUSTO DE PRODUÇÃO UNITÁRIO – R\$/Kg e R\$/saco (de 25 kg, e de 50Kg) e em toneladas (BC da LC 87/96) - procedemos a divisão do somatório de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA pela QUANTIDADE PRODUZIDA NO MÊS/ANO ora auditado, quantidade essa (PRODUÇÃO MENSAL) fornecida pela própria Autuada (vide indicação das fls. no índice que compõe este Auto de Infração), consoante pode ser observado no demonstrativo (vide indicação das fls. no índice que compõe este Auto de Infração).”

Com efeito, considerou-se como produto intermediário para efeito de fabricação de cimento, o item “vestuário” que nada tem a ver com os elementos referidos no § 4º, inciso II, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, que dispõe:

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

*[...]*

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

Além disso, extrapolando do limite da base de cálculo fixada por referido dispositivo, a fiscalização baiana cometeu dois equívocos, a saber:

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

Da matéria fática descrita no auto de infração exsurge uma constatação inarredável, a saber: conflito de interesse em torno do ICMS, no tocante à base de cálculo do imposto – que serve de fundamento para glosa dos créditos do ICMS em referência – e que envolve critério de tributação determinado diferentemente, entre as duas Unidades Federativas.

O motivo do lançamento reside na base de cálculo do ICMS nas operações de transferências, entre os Estados da Bahia e de Sergipe, cuja consequência não implicou em falta de recolhimento do imposto, mas em recolhimento que se tem a maior para uma Unidade Federada em detrimento da outra, por conta de critério diferente de tributação.

É dizer que: em momento algum se questiona que a Recorrente não fez recolhimento de ICMS. O que se coloca é que a base de cálculo adotada (e fixada no Estado de origem) é maior do que aquela desejada pelo Estado da Bahia; razão pela qual se resolveu glosar os créditos do ICMS no estabelecimento de destino.

Ocorre que, se a discussão envolve critério de tributação exigido pela entidade tributante de origem, a fiscalização do imposto não poderia ser realizada pelo Estado de destino - Estado da Bahia, conquanto teria necessariamente que ocorrer com a participação do Estado de Sergipe.

Por esta razão, entende a Recorrente que a ação fiscal padece de manifesta nulidade desde sua origem, não apenas por ter sido desenvolvida por autoridade incompetente, mas por ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade) das normas baixadas pelo Estado da Bahia.

Sustenta a autoridade lançadora que a Recorrente teria praticado nas operações de transferência, base de cálculo em valor maior do que o custo do produto produzido. E, para validar tal entendimento adotou o seguinte procedimento: *i*) fez levantamento de todas as notas fiscais emitidas no período considerado; e *ii*) elaborou mapa demonstrativo do custo do estabelecimento Matriz, situado em Sergipe.

Em seguida, fez o confronto entre os valores das bases de cálculo praticadas e o custo apurado e encontrou as diferenças de valores – igualmente demonstradas na citada listagem – sendo o resultado daí encontrado o valor que serviu para glosa dos créditos do ICMS e o estorno do crédito na escrita fiscal do estabelecimento filial – valor principal do auto de infração.

Ocorre que a digna autoridade lançadora não se apercebeu que no valor praticado para base de cálculo do ICMS está incluída parcela relativa ao frete até o estabelecimento de destino, e ainda o próprio imposto. Logo, para efeito de comparação com o custo apurado, deveria a autoridade lançadora abater do valor praticado, frete e o próprio ICMS. Só assim seria possível identificar o custo da mercadoria.

Por esta razão, tendo em conta que o imposto incide sobre o custo do produto fabricado, uma das duas alternativas – qualquer que seja chega ao mesmo resultado – deveria ser adotada para efetiva quantificação da base de cálculo apurada pela autoridade lançadora: *a*) ao custo do produto, incluir o ICMS e adicionar a despesa de frete; ou *b*) excluir da base de cálculo praticada o valor do frete e do ICMS nela incluída.

Nesse aspecto, considerando que o procedimento adotado no lançamento é uniforme para todas as operações consideradas, entende a Recorrente ser suficiente para compreensão do que aqui se coloca, a saber:

- i. por força do disposto no Art. 13, § 4º, Inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 (igual redação no Art. 17, § 8º da Lei Estadual nº 7.014/96), a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. E aí o frete incluído no valor da operação se constitui em hipótese de incidência outra, diferente de custo. Por isso, para efeito de identificação da base de cálculo, relativa a cada nota fiscal de transferência, era de ser excluído do valor da operação a parcela relativa ao frete – o que, de fato, não ocorreu;
- ii. ainda, em face do disposto no § 1º do Art. 13 da referida Lei Complementar (de igual modo Art. 17, § 1º, da mencionada lei Estadual) o montante do imposto (ICMS) integra sua própria base de cálculo, constituindo o destaque mera indicação para fins de controle. Por essa razão, era de se excluir do valor da operação praticado pela Recorrente o valor do ICMS, nele incluído, para efeito de determinação do custo da mercadoria produzida – o que, de igual maneira, não ocorreu no caso.

De fato, estes desacertos é que motivam a diferença levantada pela autoridade lançadora, que ensejou a glosa dos créditos do ICMS legitimamente aproveitados pelas filiais da Recorrente no Estado do Bahia.

Ao examinar o demonstrativo de custo trazido pela autoridade lançadora, não se encontra qualquer elemento que atenda aos requisitos legais no tocante a identificação do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos em que posto pelo artigo 17, § 8º da LC 87/96 – Art. 13, § 4º, inciso II e na Lei Estadual nº 7.014/96. Em verdade, o que se diz é que levou-se em conta o custo total, extraído do Livro Razão Analítico e dividido pela quantidade produzida. No entanto, referido critério de tributação, além de não refletir a realidade dos fatos, é incompatível com a sistemática legal.

O direito ao crédito do imposto incidente na operação anterior tem base constitucional e não pode ser negado por nenhuma autoridade, sob pena tornar o imposto cumulativo, negar o direito de propriedade e estabelecer verdadeiro confisco. Tudo em face do disposto no art. 155, II, § 2º, I, 5º,

XXII, 150, II e IV, da Constituição Federal. Daí, por qualquer ângulo que se enxergue, não há como sustentar a validade do crédito tributário em apreço. Trata-se, sem sombra de dúvida, de lançamento desprovido de materialidade e, portanto, manifestamente nulo.

A multa levada a efeito no lançamento, no percentual de 60% do valor do tributo, é excessiva e extrapola da proporcionalidade, ou razoabilidade, em função da natureza da infração; que, na hipótese vertente, consiste, nos termos em que se alega no lançamento, de suposta utilização indevida de crédito de ICMS.

É dizer que: a multa de 60% do tributo, mesmo prevista em lei – art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96 – não guarda conformidade com a natureza da infração e, por conseguinte, afronta o princípio da proporcionalidade, contemplado implicitamente na Constituição Federal.

Nesse diapasão, vale observar que o princípio da proporcionalidade se expressa para garantir outros valores também de base constitucional, a exemplo de: vedação de confisco (art. 150, IV), direito de propriedade (art. 5º, XX), livre exercício da atividade econômica (art. 170, II, e § Único), no sentido de vedar excesso e proibir arbítrio do Poder, mesmo que em face de aplicação de ato legislativo excessivo, desproporcional, que afete a propriedade, tal como ocorre no caso.

A despeito disso, vale dizer que a Defendente jamais consegue obter margem de lucro líquida anual que supere de 3% dos investimentos realizados. Razão pela qual entende ser desproporcional, não razoável, a aplicação de multa que supere da margem de lucro obtida em decorrência de sua atividade econômica. Será que uma multa de 60% do valor do imposto, em circunstância em que se trata de suposta utilização indevida de crédito de ICMS, não afeta à propriedade, de maneira desproporcional e não razoável?

Em suma: resta evidente que a multa aplicada, ao superar 2% do valor do suposto débito, tem efeito confiscatório e, por conseguinte, contraria toda ordem jurídica. E assim, em face da competência da autoridade lançadora e dos erros cometidos no tocante à matéria tributável o lançamento é nulo de pleno direito e, por conseguinte, não procede a cobrança do lançamento *sub censura*. Não só por isso, mas, por negar direito assegurado pela CF, que consiste no crédito do ICMS pago (que incidiu) na operação anterior e, ainda, pela cobrança de multa de natureza confiscatória.

Em face do exposto, REQUER seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para que, mediante nova decisão, seja julgado IMPROCEDENTE o lançamento objeto do Auto de Infração nº 206891.0037/14-0.

Às fls. 235/46 a PGE/PROFIS, em parecer acerca da questão de direito suscitada na lide, trouxe julgamento do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA em processo similar, julgado favorável ao fisco e quanto à multa, entende insuficiente os argumentos do Recorrente, para atendimento do pleito.

Às fls. 250/51 o processo foi convertido em diligência à PGE/PROFIS para se pronunciar acerca de julgamento judicial que entendeu não ser possível o acolhimento do lançamento feito em data anterior à introdução da IN 52/13.

Em reposta a d. PGE/PROFIS manteve o entendimento que a Instrução Normativa nº 52/13 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, e que não implica em qualquer violação do art. 144 do CTN e que o lançamento foi efetuado com base na lei vigente à época dos fatos e portanto, deve ser mantido o lançamento mesmo em data anterior à edição da instrução normativa.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, decorrente de julgamento da primeira instância deste Conselho de Fazenda em que o lançamento foi integralmente mantido em virtude da glosa de parte do crédito fiscal em transferências de mercadorias de outra unidade federativa, visto a base de cálculo extrapolar o disposto na LC 87/96 e com isto, o Estado da Bahia, suportou crédito fiscal maior que o devido, o que efetivamente impacta o saldo apurado de ICMS a pagar.

Devo, inicialmente, pontuar que, equivocadamente, o auto foi convertido em diligência à PGE/PROFIS para se pronunciar quanto à IN 52/13, embora este lançamento não tenha sido efetuado com base em tal instrução, mas diretamente sobre o disposto na Lei Complementar nº 87/96, acerca da base de cálculo nas transferências entre contribuintes industriais. Portanto, ficam prejudicados tanto o pedido, como a resposta da PGE, no que diz respeito a esta lide.

O Recorrente inicialmente pede nulidade do lançamento quando arguiu que o Estado da Bahia estaria a invadir a competência tributária do estado de origem, no caso o Estado de Sergipe, de onde se originaram as transferências, e que para tanto deveria ter a participação deste Estado, por estar a violar o princípio da extraterritorialidade.

Discordo de tal argumento. O ICMS é um imposto constitucionalmente repartido entre os estados de origem e destino, e quando ocorre situação de aproveitamento de crédito fiscal no estado de destino, sejam por erro de alíquota, por erro de base de cálculo ou por qualquer outro fator que implique em majoração do crédito, o Estado de destino não está obrigado a suportar tal erro, conquanto a fiscalização e o lançamento está sendo feito contra o contribuinte destinatário, localizado neste Estado e aqui possui inscrição.

Portanto, não há qualquer invasão ao princípio mencionado, nem tampouco se falar em ausência de materialidade, pois estamos a tratar de crédito fiscal superior ao permitido em lei, e que impacta efetivamente o valor apurado do imposto a pagar. Do mesmo modo, não se pode falar em lançamento por presunção, que ocorre quando a partir de um fato provado, se infere a ocorrência de outro, como é o caso da omissão de saídas apurada em procedimento de levantamento quantitativo de estoques. O caso em lide, está amparado nos custos declarados pelo próprio Recorrente na produção das suas mercadorias. Pelo exposto, denego a preliminar de nulidade.

Pelo exposto no Relatório, resta, à lide, a análise do mérito, que versa sobre questão de direito, já que não há alegações quanto a erros nos cálculos, mas apenas quanto à metodologia empregada pelos autuantes, sob o argumento de que a Lei Complementar prevê que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, para o atacadista, varejista ou fabricante, seja estritamente o que dispõe a legislação federal, conforme transcrição abaixo, do teor do parágrafo 4º, art. 13 da LC 87/96:

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

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

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

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

Assim, discordo do Recorrente quando diz que tal método não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, § 4º da Lei Complementar nº 87/96, pois entendo que os incisos I e II, embora com linguagens diferentes, são complementares e traduz o mesmo objetivo do legislador - evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções tributárias estaduais, o que só é possível, mediante a equiparação real dos preços de aquisição ou do custo fabril, mediante expurgos dos valores que não constem expressamente em lei, como foi o caso desta lide, que em observância ao inciso II acima citado, retirou os custos de energia elétrica, material de manutenção, depreciação, frete, impostos recuperáveis, etc.

A jurisprudência deste Conselho de Fazenda está se firmando no sentido de manter a procedência destes lançamentos, notadamente quanto aos inúmeros lançamentos contra este mesmo Recorrente, inclusive com reconhecimento e pagamento de diversos autos de infração, a exemplo do Acórdão abaixo:

**PROCESSO - A. I. N° 206891.0038/12-0 RECORRENTE - ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU) RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO**

**VOLUNTÁRIO** – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF nº 0099-02/13 ORIGEM - IFEP COMÉRCIO INTERNET - 26/12/2013 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0395-11/13 EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Rejeitado o pedido de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

Neste mesmo Acórdão, o Conselheiro Eduardo Ramos de Santana, em brilhante voto, discorreu sobre as razões do fisco haver efetuado o lançamento, conforme se depreende de excerto abaixo transscrito:

*No mérito, no Recurso interposto o recorrente alega que foram cometidos os seguintes equívocos:*

- a) Não foi excluído o valor do frete e do próprio ICMS, para determinar o valor do custo da mercadoria;*
- b) O custo apurado através do balanço patrimonial e demonstrações financeiras, mediante divisão do valor total anual pela quantidade de cimento produzida, não corresponde ao custo a que se refere à LC n.º 87/96;*
- c) A glosa do crédito contraria o princípio da não cumulatividade (art. 155, II da CF 88). d) A multa aplicada de 60% é abusiva e confiscatória, contrariando a jurisprudência dos Tribunais Superiores, que vem decidindo que não pode extrapolar o porcentual de 2%.*

*No tocante ao primeiro argumento, o mesmo foi apreciado pela 2<sup>a</sup> JJF, que fundamentou: "... entendo que no caso do frete, este não pode ser considerado custo de produção, uma vez que conforme as notas fiscais as operações ocorreram com frete FOB e, portanto, trata-se de uma despesa e não porque um estabelecimento o considera no preço, a menos que fosse comprovado que a empresa apura seu custo por estabelecimento".*

*Quanto a Inclusão do ICMS na própria base de cálculo, verifico que no levantamento fiscal, os autuantes após apurar o custo unitário produzido, com base nos dados contábeis, dividiram este valor por R\$0,88, embutindo, corretamente, o valor do ICMS equivalente a alíquota de 12%", a exemplo do mês de janeiro/08, na planilha à fl. 14, que foi apurado custo unitário (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento) de R\$3,75 do produto Cimento Portland CP II e incluído na própria base de cálculo resultou em valor de R\$4,26. Portanto, está correta a Decisão da primeira instância, visto que o frete relativo ao transporte do produto ocorre em momento posterior ao da produção e não pode ser considerado como custo de produção.*

*Também, ao contrário do que foi afirmado, não procede ao argumento de que o imposto não foi integrado à própria base de cálculo, visto que, conforme acima apreciado o ICMS foi integrado à própria base de cálculo nas operações de transferência, procedimento que foi adotado para os demais produtos.*

*Portanto, está correta a Decisão da primeira instância, visto que o frete relativo ao transporte do produto ocorre em momento posterior ao da produção e não pode ser considerado como custo de produção. Também, ao contrário do que foi afirmado, não procede ao argumento de que o imposto não foi integrado à própria base de cálculo, visto que, conforme acima apreciado o ICMS foi integrado à própria base de cálculo nas operações de transferência, procedimento que foi adotado para os demais produtos.*

*Quanto ao argumento de que o custo apurado com base no balanço patrimonial, demonstrações financeiras [livro Razão] não refletia a situação real, verifico que na Decisão da primeira instância, a 2<sup>a</sup> JJF fundamentou que em razão da não apresentação de uma planilha de custo (fl. 39), a fiscalização apurou os custos unitários com base nos valores escriturados no livro Razão Analítico do estabelecimento matriz (fls. 41 a 88), considerando os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário e acondicionamento) e valor da mão-de-obra (incluindo os respectivos encargos sociais), registrados em contas específicas (fls. 27 a 32), levando em consideração as quantidades produzidas (fl. 40).*

*Ressalte-se que conforme indicado no corpo do Auto de Infração, planilhas juntadas às fls. 14 a 26 e arquivo gravado no CD à fl. 12, cuja cópia foi entregue ao contribuinte (fl. 90), a apuração do custo foi feito por mês, tomando como base o mês anterior ao que ocorreu a transferência. Assim sendo, conforme apreciado na Decisão ora recorrida, o critério utilizado pela fiscalização na apuração da base de cálculo nas operações de transferência está correto.*

*Quanto à alegação de que a exigência fiscal contraria o princípio da não cumulatividade ao limitar a utilização do crédito fiscal em relação ao valor do ICMS que foi pago na fase anterior, verifico que este argumento foi apreciado na Decisão da primeira instância fundamentando que definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar Federal. No caso, a aplicação da LC 87/96 (art. 13, §4º, II), que estabeleceu um custo específico para a constituição da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais (matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra direta) que não corresponde ao custo contábil.*

*Consequentemente, o montante do crédito a ser admitido corresponde a soma dos valores que constitui a base*

*de cálculo das transferências interestaduais, mediante aplicação da alíquota prevista para estas operações. Logo, ao incluir outros componentes na base de cálculo que a não permitida pela Lei, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária e consequentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito.*

*Por fim, no tocante à alegação de que a multa aplicada de 60% é abusiva e confiscatória, observo que também foi apreciado pela primeira instância e não merece reparo, ou seja, sua aplicação decorre do descumprimento da obrigação principal e é prevista no artigo 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, portanto legal. Quanto ao caráter confiscatório, não pode ser apreciadas por este órgão julgador administrativo, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.*

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## VOTO DIVERGENTE

Peço licença ao Senhor Relator, a quem saúdo pela usual (embora invulgar) clareza e concisão na exposição das ideias, para divergir em questão que me parece talvez não esteja sendo apreciada da maneira mais profunda por parte deste Conselho.

Não há dúvidas de que o tema das “transferências interestaduais” e a base de cálculo dessas operações suscita dúvidas ainda não inteiramente dirimidas pela Ordem Jurídica nacional. É cediço que a jurisprudência dos tribunais superiores entende que não incide o ICMS nas transferências (ou seja, operações realizadas entre estabelecimentos titulados por um mesmo sujeito passivo) – *vide* a Súm. 166/STJ, corriqueiramente reafirmada seja pelo STJ, seja pelo STF. Colho, como exemplo, o julgado abaixo:

*Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UM MESMO CONTRIBUINTE SITUADOS EM ESTADOS DISTINTOS DA FEDERAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO A QUE SE NEGA PROVIMENTO, COM APLICAÇÃO DE MULTA. I – A mera saída física do bem de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura hipótese de incidência do ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual de mercadoria. II – Agravo regimental a que se nega provimento, com aplicação de multa (art. 1.021, § 4º, do CPC). (RE 1039439 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 18/12/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 06-02-2018 PUBLIC 07-02-2018)*

Todavia, essa não é a questão em liça, pois o Sujeito Passivo aqui curvou-se à Lei Complementar nº 87/96 (art. 12, inciso I) e à legislação das Unidades da Federação em cujos territórios se situam os estabelecimentos remetentes das mercadorias, fazendo incidir o ICMS quando da saída dessas mercadorias, e consoante a fórmula de cálculo localmente definida.

É sempre lembrado (até mesmo na motivação do Auto de Infração que originou este PAF) que em 2011 o STJ decidiu caso semelhante, ao julgar o REsp nº 1.109.298, concluindo que o conceito de “custo da mercadoria produzida”, nos termos do art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, deve ser interpretado em seus estritos termos: somente compõem tal conceito as rubricas que, estritamente, de acordo com os processos produtivos dos estabelecimentos remetentes, possam integrar os conceitos técnico-econômico de “custo de matéria prima”, “custo de material secundário”, “custo de mão de obra”, e “custo de acondicionamento”. Diuturnamente, este CONSEF tem decidido questões apenas sob o viés deste enunciado normativo, avaliando caso a caso quando uma dada rubrica de “custo” pode ser abrangida por algum daqueles quatro conceitos, repita-se, interpretado de forma restritiva.

Todavia, o que me impressiona nas razões deduzidas pelo Recorrente aqui é argumento de outra ordem. É que examinando o repertório normativo, seja em nível complementar (nacional), seja em nível de solução política entre os entes tributantes (refiro-me aos Convênios e Protocolos adotados no âmbito do CONFAZ, bem assim às Resoluções do Senado Federal), seja em nível local (refiro-me às leis e regulamentos baianos de regência do ICMS, ou de organização do lançamento tributário, ou do processo administrativo tributário), não encontro dispositivo que autorize que o Estado da Bahia simplesmente desconsidere a base de cálculo que sujeito passivo calculará conforme a lei de regência do ICMS na Unidade Federativa em que se situa o seu estabelecimento

remetente.

Ora, como bem salientou o relator (e vemos diuturnamente mencionado nos julgados deste CONSEF), a questão aqui é de partilha de competência. Todavia, não vejo no art. 148 do CTN, por exemplo, uma autorização para desconsiderar as declarações prestadas pelo sujeito passivo, se calcadas na legislação de regência do Estado de origem. Ora, não há omissão, tampouco há de se negar a fé das declarações ou os esclarecimentos prestados pelo Sujeito Passivo, que, ao que tudo indica, são compatíveis com as normas a que eles se sujeitam. A propósito, vale lembrar que naquele caso do REsp nº 1.109.298, a atividade fiscalizatória que originou a discussão demonstrou que o Sujeito Passivo, de forma artifiosa, reduzira a praticamente zero a tributação para a unidade da federação de destino, a justificar a desconsideração da base de cálculo na unidade de origem. Nada vejo sobre isso nestes autos, e a autuação se sustenta em transcrição de precedentes, mas não na evidenciação fática de que o Sujeito Passivo porventura estivesse a fugir da tributação por meios evasivos, ou estivesse a praticar alguma conduta de modo a afastar a tributação perante este Estado, ou estivesse a descumprir a legislação de regência do Estado de origem das mercadorias.

Se a solução empregada pela unidade da federação de origem é, por hipótese, incompatível com a norma complementar (assim como parecem estar incompatíveis com a jurisprudência remansosa do STF e do STJ, de que não incide ICMS nas transferências entre estabelecimentos titulados pelo pela mesma pessoa, todas as leis locais que fazem incidir o ICMS consoante o art. 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96), não é compatível com a racionalidade do sistema tributário, tampouco com a segurança jurídica, que o sujeito passivo seja obrigado, por um ente, a tributar sob uma dada base e, pelo outro, a expurgar valores dessa base. É da essência do federalismo fiscal que esses conflitos sejam dirimidos entre iguais, e não pelos contribuintes que, de resto, não detém legitimidade para postular perante o STF medida originária a fim de dirimir tais conflitos.

Dito por outro modo, se há conflito, devem os entes tributantes buscar solucioná-lo sem causar àquele que não detém a mesma capacidade política – o particular, o sujeito passivo – uma insegurança brutal. É de ver-se que ao pagar um crédito originário deste PAF, o sujeito passivo estará impedido de repercuti-lo, com ofensa até mesmo à não-cumulatividade própria do ICMS, e tudo em nome de uma posição em um conflito de competência – como bem reconheceu o Senhor Relator – que, sem qualquer dúvida, nada diz respeito ao Sujeito Passivo.

Senhores, tenho recordado que uma das missões deste Conselho, estampada no art. 2º de seu Regimento Interno (aprovado por meio do Decreto nº 7.592/99) é “julgar os litígios decorrentes de lançamentos de tributos”. A missão de julgar litígio vai além da aplicação pura e simples da lei: é necessário enxergar o teor belicoso do conflito, enxergar os verdadeiros envolvidos, dar solução compatível com o sistema. Nesse passo, recordo o relativamente recente episódio do “Protocolo ICMS do CONFAZ nº 21/2011”, rechaçado pelo STF. Também recordo que o tema em questão possivelmente terá um passo adiante em sua solução quando vier a ser julgado pelo STF o “caso Gelita” (RE nº 628.075, pautado para 20/11/2019), ou outro que venha a servir de piloto para o julgamento do Tema 490 dentre os representativos de controvérsia.

De todo modo, por visualizar ofensa a princípios constitucionais tributários basilares (racionalidade, segurança jurídica, federalismo fiscal e não-cumulatividade do ICMS) e por não ver fundamento legislativo que autorize seja a edição da IN SAT nº 52/2013, seja a “glosa” de um crédito que fora decorrente da aplicação legítima da lei de regência do ICMS na Unidade da Federação de origem, é sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para anular o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário

apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0037/14-0**, lavrado contra **ITAGUASSU AGRO INDUSTRIAL S/A. (CIMENTO NASSAU)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$356.347,93**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Paulo Shinyashiki Filho e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de agosto de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS