

PROCESSO - A. I. Nº 146548.0601/05-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ARACRUZ PRODUTOS DE MADEIRA S/A
RECORRIDAS - ARACRUZ PRODUTOS DE MADEIRA S/A e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0389-02/05
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 06/04/2006

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0122-12/06

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Modificada a Decisão. Demonstrado pelo autuado que parte dos materiais trata-se de produtos intermediários que participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final e indispensáveis à sua composição. Infração parcialmente procedente. **b)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO. Infração não caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Tratando-se de parte dos mesmos materiais de que cuida o item anterior (1.a) é devido o pagamento da diferença de alíquotas. Modificada a Decisão recorrida. Corrigidos os equívocos do lançamento em relação aos produtos consumidos no processo produtivo. Infração parcialmente caracterizada. 3. REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO. DIFERENÇA APURADA NAS QUANTIDADES RESULTANTES DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. Infração elidida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Em obediência ao do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00 a 2ª JJF recorreu de ofício da presente Decisão. O contribuinte por sua vez inconformado com a Decisão que não lhe fora inteiramente favorável apresenta o seu Recurso Voluntário.

Para que tenhamos uma idéia concreta do ocorrido passamos a resumi-los sem prejuízo de que todos os fatos e argumentos apresentados e que embasaram os respectivos Recursos de Ofício e Voluntário, sejam devidamente analisados.

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 30/06/2005, para exigência de ICMS no valor de R\$1.153.224,61, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. Recolhimento a menos do ICMS, no valor de R\$27.688,07, devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, no período de janeiro a dezembro de 2004, conforme demonstrativos às fls. 17 a 19.
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no total de R\$146.878,61, no período de julho de 2000 a dezembro de 2004, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no período de julho de 2000 a dezembro de 2004, conforme demonstrativos às fls. 20 a 28.

3. Falta de recolhimento do ICMS no total de R\$96.873,88, no período de julho de 2000 a dezembro de 2004, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a uso e consumo do estabelecimento, no período de janeiro de 2000 a dezembro de 2004, conforme demonstrativos às fls. 29 a 37.
4. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$1.140,63, em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, no mês julho de 2003, referente à nota fiscal de devolução nº 21.421, da firma SIER de Minas Gerais, com destaque do ICMS correspondente a alíquota de 7%, sendo utilizado à alíquota de 12%, conforme demonstrativo à fl. 39.
5. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$126.571,76, no mês de julho de 2004, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, conforme demonstrativo à fl. 40.
6. Recolhimento a menos do ICMS no valor de R\$23.487,40, em razão de mercadorias a não contribuintes do imposto (construtoras e consumidor final), localizados em outra unidade da Federação, utilizando alíquota interestadual, conforme demonstrativos às fls. 41 a 48.
7. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$730.584,26, decorrente de omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios, referente a remessas para industrialização, para uma saída de 18.394.597 m³ de madeira tipo exportação, onde foi apurado um retorno e posterior exportação de 7.766 m³, ocasionando uma diferença não comprovada de 10.633.300 m³, conforme demonstrativos e documentos às fls. 49 a 53.

De acordo com o voto vencedor proferido pelo Sr. relator e que deu origem ao presente Acórdão, das sete infrações contempladas no Auto de Infração o autuado reconheceu o débito relativo aos itens 1, 4 e 6, se insurgindo quando aos demais afirma ter sido comprovado o pagamento das infrações 1 e 4 conforme cópia do DAE à fl. 1.402.

Quanto aos itens 2 e 3 da autuação - aproveitamento indevido de crédito de ICMS, e diferença de alíquotas referente a aquisições interestaduais, de materiais considerados como de uso e consumo do estabelecimento – Aquela autoridade julgadora, após análise dos demonstrativos constantes no PAF e nas notas fiscais que serviram de base à autuação as mercadorias estão descritas como: SERRA FITA; SERRA CIRCULAR; MULTILÂMINA; DESTOPADEIRA; PASTILHAS; FACAS; CORRENTES DE TRANSPORTES; LONA PRETA; LÁPIS FLUORESCENTE; GIZ DE CERA; SOLVENTE DE TINTA; RIBBON; TABIQUE; BOLSTERS; CANTONEIRAS e RODA DENTADA, sendo consideradas pelo autuante como material de uso e consumo não ensejando segundo ele direito a utilização dos créditos fiscais do ICMS, além de sujeitos ao pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais pois entendeu ele que estes objetos não participam de forma direta na formação do produto final (madeira serrada em tábuas). Em sentido contrario o recorrente argumentou ser devida a apropriação dos créditos fiscais nas aquisições dos referidos materiais, pois os mesmos se enquadram no conceito de produtos intermediários, uma vez que, são empregados na sua atividade industrial participando de forma direta e efetiva no processo produtivo do estabelecimento, e vinculados em consequência ao processo industrial.

Para fundamentar seu voto faz algumas considerações sobre o conceito de produto intermediário. Entende que *“é aquele que é empregado diretamente no processo de industrialização, integra o novo produto ou que, embora não integrando o novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização. Portanto, os produtos intermediários têm que ser utilizados na linha de produção, e não em linhas marginais ou independentes, devendo ser essenciais ou necessários para a obtenção do produto final, e serem consumidos a cada etapa produtiva, exaurindo-se imediata, gradativa e progressivamente no processo de industrialização”*. Desta forma acredita que a questão se resume *“na identificação da real utilização dos materiais no processo industrial.”*

Afirma que o fato do autuado ter trazido aos autos uma descrição detalhada de cada produto, inclusive acompanhada de fotografias, acerca do funcionamento e a função de cada produto no processo industrial, bem como a descrição da cada material, local de utilização das máquinas,

vida útil e prazo médio de reposição, foi possível se verificar que se tratam de peças de reposição do maquinário, e de componentes de máquinas, além de materiais de empilhamento e proteção do produto.

Comenta que a *“atividade fim do estabelecimento autuado é a fabricação de madeira serrada em tábuas (que são transformadas em pisos e assoalhos em outra empresa), e tomando por base a descrição da utilidade de cada material no processo produtivo, feita pelo autuado, ou seja, o funcionamento, a função de cada material no processo industrial, local de utilização das máquinas, vida útil e prazo médio de reposição,”* e observa *“que todos os materiais não estão enquadrados no conceito de produtos intermediários por não integrarem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário a sua produção, eis que, são componentes e peças de reposição do maquinário, e material de expediente de empilhamento e proteção do produto, não são consumidos a cada etapa de produção, inclusive alguns podem ser reutilizados no processo industrial e tem vida útil que varia de acordo com a sua utilização no maquinário”*.

A perfeita identificação dos materiais e o seu uso no processo de fabricação levou a Junta de Julgamento Fiscal considerar desnecessária a realização de diligência para esse fim.

Concluiu inicialmente que *“dentro do conceito de produtos intermediário, é certo que os componentes e peças de reposição do maquinário, e matéria de empilhamento e proteção (SERRA FITA; SERRA CIRCULAR; MULTILÂMINA; DESTOPADEIRA; PASTILHAS; FACAS; CORRENTES DE TRANSPORTES; LONA PRETA; TABIQUE; BOLSTERS; E RODA DENTADA), não se conceituam como produtos intermediários, pois não integram o produto final e nem mesmo são essenciais para se obter o produto final, não comportando o creditamento do ICMS destacado em suas Notas Fiscais.”*

Sobre outros materiais - LÁPIS FLUORESCENTE; GIZ DE CERA; SOLVENTE DE TINTA; RIBBON, entende que *“há evidências de que o uso destes produtos, se esgota de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o seu completo exaurimento, na linha de produção, haja vista que a sua função está intimamente ligada ao produto final (produção de tábuas). Sendo assim, muito mais que mero componente de um bem de produção do ativo fixo, tem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, tendo contato físico com o produto que se industrializa, como elemento necessário a sua transformação ou a ele se agregando. Além dos citados produtos, destaco o direito ao crédito em relação à CANTONEIRAS, por considerar que se enquadram no conceito de embalagem, haja vista que foi demonstrado que são utilizadas nos pacotes para acomodar o produto final, seguindo juntamente com ele até o adquirente.”*

Destaca a Decisão do Acórdão CJF nº 0555-11/03 como exemplo de jurisprudência administrativa.

Conclui, portanto no sentido de que *“com exceção dos produtos acima citados, considero que as demais mercadorias não se enquadram no conceito de produtos intermediários como elementos indispensáveis ao produto final e consumidos a cada etapa produtiva, nos termos artigo 93, § 1º, I, “c”, do RICMS/97, visto que realmente tratam-se de PEÇAS DE REPOSIÇÃO E PARTES utilizadas no maquinário, e outros MATERIAS DE EMPILHAMENTO E PROTEÇÃO DO PRODUTO, porquanto os mesmos não contribuem de forma direta na composição do produto final, tornando subsistente em parte este item no valor de R\$ 144.800,79”*

Em relação à infração descrita no item 2, entende que esta diretamente correlacionada com a primeira infração, ficando evidenciado que parte das mercadorias foi adquirida para uso e consumo do estabelecimento, sendo devido o pagamento da diferença de alíquotas, conforme previsto no artigo 5º, inciso I do RICMS/96.

No que concerne a infração descrita no item 5 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito – *“embora o autuado tenha correlacionado-a às infrações 2 e 3, mantenho o lançamento, uma vez que não foi carregada ao processo qualquer comprovação do documento comprobatório dos valores apropriados nos livros fiscais.”*

Quanto à infração descrita no item nº 07: omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios, referente a remessas para industrialização, para uma saída de 18.394.597 m³ de madeira tipo exportação, onde

foi apurado um retorno e posterior exportação de 7.766 m³, ocasionando uma diferença não comprovada de 10.633.300 m³, conforme demonstrativos e documentos às fls. 49 a 53. Entendeu que o autuado demonstrou a existência de incorreções matemáticas no trabalho fiscal, em razão de: duplicidade de soma mensal das quantidades remetidas para industrialização; erro na quantidade de pisos fabricados no período, e posteriormente exportados; parte da madeira remetida para Indusparquet foi industrializada em 2004 e parte no ano de 2005; não foi observado o índice de um índice de quebra neste processo de aproximadamente 60%, conforme laudo das principais perdas apresentado por perito especializado. Considerando que o preposto fiscal autuante considerou consistente a argumentação defensiva, reconhecendo que realmente houve um erro de cálculo e os números finais foram prejudicados, concordando com os números apresentados na defesa, considero encerrada a lide em relação a este item, não subsistindo a infração imputada.

Entende, porém que *“em virtude do alto índice de perda da madeira no processo produtivo, faz-se necessária a realização de outra ação fiscal, para, mediante o roteiro de auditoria do crédito fiscal, ser verificada a regularidade no uso de créditos fiscais, pelo que, fica representada a autoridade fazendária da circunscrição fiscal do contribuinte para esse fim.”*

Vota pela Procedência em Parte do Auto de Infração conforme demonstrativo que consta do seu voto entendendo também que devem ser homologados os valores já pagos.

Pela importância intelectual do seu conteúdo e em respeito ao princípio do contraditório entendo que o voto discordante em relação aos – itens 2º e 3º do Auto de Infração devem ser trazidos, mesmo que de forma resumida, e por isto mesmo sujeita a omissão, para este relatório, parte dos argumentos ali esposado e da autoria do Julgador AF José Bizerra Lima Irmão:

Entende o Sr. julgador e anota que o fiscal autuante fundamenta a razão da glosa dos créditos em dois entendimentos expressados na imputação:

- a) os materiais adquiridos não integram os produtos finais;
- b) os referidos materiais são consumidos ou usados ao longo do processo produtivo”. Considera que houve um *um equívoco do fiscal autuante, “data venia”*. *“Primeiro, porque, ao dizer que os materiais “não integram os produtos finais”, o fiscal confunde produtos intermediários com matérias-primas”. Entende aquele Julgador que o que “ integra o produto final é a matéria-prima” pois o material intermediário não integra, necessariamente, o produto final, não se incorpora fisicamente ao produto final. Se o material intermediário “integrasse” o produto final, conforme parece pretender o fiscal autuante, ele deixaria de ser material intermediário, seria matéria-prima.”*

Questiona: *“Ora, se, conforme atesta o próprio fiscal, os materiais são consumidos ou usados ao longo do processo produtivo, por que, então, foi glosado o crédito fiscal? Material que é consumido ou usado no processo produtivo é insumo, e é legítimo o crédito fiscal dos insumos industriais”*.

Ao examinar os produtos comenta: *“No caso da “lona preta”, segundo o fiscal, ela é empregada para acondicionamento das tábuas serradas, logo após a aplicação do metabissulfito de sódio, insistindo em dizer que a referida “lona preta” não integra o produto final, “servindo tão somente como facilitador da absorção do produto intermediário (metabissulfito) por parte da madeira serrada”*. Entende de que *“com essa descrição, fica mais que claro que a “lona preta” é um produto intermediário, vinculado que é ao processo industrial, nos estritos termos do § 1º, I, “a”, do art. 93 do RICMS. As “correntes de transporte” são empregadas no transporte das toras de eucalipto e no manuseio das tábuas de madeira.... e se trata de bens empregados diretamente no processo industrial”*. Entende que nesta hipótese talvez mais correto fosse contabilizá-las como bens do ativo imobilizado e *“como se trata de bens empregados diretamente no processo industrial, no transporte das toras de eucalipto e no manuseio das tábuas, é legítimo o crédito fiscal, em face do § 1º, I, “a”, do art. 93 do RICMS”*.

Em relação aos *“vários tipos de facas, serras, multilâminas e destopadeiras.”* Entende que os mesmos não são “peças de reposição” nem são “partes” nem “peças” de máquinas e aparelhos. Exemplifica com a “faca” e comenta a respeito das posições de cada uma delas em relação às máquinas ou aparelhos. Entende também que as pastilhas de “stellite”, que são soldadas no topo

dos dentes das serras, também são consumidas no processo industrial, no atrito com as fibras de madeira durante a operação de corte. Quanto aos lápis fluorescentes, giz de cera, solvente, tinta e “ribbon”, trata-se de materiais empregados na marcação dos produtos, para fins de identificação e classificação. E resume a sua posição a esse respeito afirmando: *“materiais que se consomem no processo industrial chamam-se insumos – insumos industriais.”*

Outros produtos como *“tabiques, “bolsters” e cantoneiras”* são materiais empregados no acondicionamento das tábuas. *Constituem um tipo de produto intermediário (gênero) que corresponde mais precisamente à categoria dos materiais de acondicionamento (espécie). O crédito neste caso é previsto no art. 93, I, “b”, do RICMS.”* Da mesma forma que *“a roda dentada também é consumida no processo industrial, na movimentação das tábuas de eucalipto.”*

Faz comentários a respeito da discussão sobre o crédito fiscal de produtos intermediários e reporta-se a Pareceres e comentários sobre os chamados créditos físicos e créditos financeiros entendendo que os denominados *“créditos físicos eram os correspondentes a bens que se incorporassem fisicamente ao produto final (matérias-primas) ou que fossem consumidos em contato direto e imediato com os materiais de que resultasse o produto final (produtos intermediários). Por outro lado, créditos financeiros eram aqueles que representassem dispêndios alheios ao processo produtivo, como, por exemplo, despesas com juros de financiamento, aquisições de patentes, investimentos, etc.”* Sobre este assunto foi emitido na época do ICM, talvez pela imprecisão dos dispositivos que tratavam da matéria o Parecer Normativo nº 1/81, o qual entende derogado, passaria a orientar a fiscalização e os demais órgãos fazendários acerca do conceito de produto intermediário. Acredita que após as leis do ICMS *“houve uma mudança substancial nesse aspecto, pois essa lei.... chamou para si essa atribuição, definindo, para efeitos de crédito fiscal, quais os insumos que dão ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto.”*

Entende que é um grande *“equivoco que se repete amiúde na determinação dos materiais que dão direito ao crédito está no fato de as pessoas interpretarem a nova legislação com base na legislação passada. Não faz mais sentido falar-se na distinção entre créditos físicos e créditos financeiros. Em nenhum momento a Constituição, a lei complementar, a lei ordinária ou o regulamento do imposto se referem a créditos físicos ou a créditos financeiros.”*

Observa *“que exigências do tipo “consumidos direta e imediatamente” ou “exigindo-se sua renovação ao cabo de...” não são feitas na lei.”* . Comenta a respeito do princípio da não-cumulatividade entendendo que *“o direito ao abatimento sai pronto e acabado da Constituição”*. Por outro lado acrescenta: *“a fixação de critérios não estabelecidos pela lei fere o princípio da segurança jurídica e leva de roldão o princípio da tipicidade cerrada.”*

Reproduz e analisa a legislação baiana sobre o assunto observa: *“É fundamental que a interpretação da lei leve em conta a forma como os materiais em questão integram o custo de produção, haja vista que, como os custos industriais afetam a formação do preço final de venda das mercadorias produzidas, eles repercutem na questão da cumulatividade ou não-cumulatividade da tributação.”*

E conclui: *“os insumos representam dispêndios relacionados diretamente com a atividade industrial. Integram o custo das mercadorias produzidas. Desse modo, ao ser determinado o preço de venda dos produtos que a empresa fabrica, nesse preço está computada a parcela correspondente aos insumos empregados na sua fabricação. Se esses insumos integram a base de cálculo das operações de venda, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violado o princípio da não-cumulatividade.”*

Dentro do prazo legal apresenta um Recurso Voluntário onde após breve histórico afirma que a matéria carreada no presente Recurso Voluntário se restringirá à análise das infrações 2, 3 e 5 do auto contestado, que foram, ao menos parcialmente, mantidas no julgamento de primeiro grau” Volta a demonstrar a inserção dos produtos relacionados no processo industrial da empresa e que foram assim resumidos:

LONA PRETA – É utilizada para envolver os pacotes de tábuas produzidas e evitar a incidência da luz do sol, para plena absorção da solução à base de água e de sal que é aplicada em todas as tábuas por um processo de difusão para que as células sejam preenchidas e o processo seja bloqueado quimicamente, e ainda para evitar volatilização e dispersão da solução. Diz que os pacotes embalados ficam dispostos no pátio ao ar livre por um período de 15 dias, para tábuas de 25mm de espessura, e 30 dias, para tábuas de 50 mm de espessura, e que concluído o processo de selagem por termo-contracção, todo o plástico preto utilizado é descartado após a abertura dos pacotes. (docs. fls. 1.406 a 1.407)

CORRENTES DE TRANSPORTE – Esclarece que este material trata-se de correntes de transporte em aço carbono que são utilizadas para movimentação de toras de eucalipto no pátio da empresa (correntes tipo H110, H120 e H124), e no interior da serraria, (correntes tipo H78-off-set, camel back, roof top, H81X, H81XH e H81XXH). Informou que tais correntes sofrem desgaste por esforço de tração, pelo ataque de enzimas e substratos despreendidos das toras e tábuas transportadas, e por atrito com areia e partes móveis (engrenagens, chapas guia). (docs. fls. 1.409 a 1.410)

SERRA FITA – Explica que após seu descascamento, as toras sofrem o primeiro desdobro linear através de uma serra-fita de 213 dentes e espessura de lâmina de 3,1 mm, em conjunto com um carro porta-tora e um sistema para giro da tora, produzindo no mínimo 3 e no máximo 8 tábuas em cada tora. Diz que o tempo de uso é de quatro horas, quando é trocada para sofrer trabalho de limpeza, afiação, tensionamento e nivelamento, e que a vida útil é de dois meses. (docs. fls. 1.412 a 1.413)

SERRA CIRCULAR – Informa que para esquadreamento das tábuas na serraria é utilizada uma canteadeira que trabalha com três serras circulares que possuem 46 dentes e uma espessura de lâmina de 3,0 mm, e também pastilhas de metal duro soldadas na face de corte dos dentes, e que após operar durante 90 horas são removidas para limpeza, afiamento, tensionamento e nivelamento. A vida útil desse material é de cinco meses. (docs. fls. 1.412 a 1.413)

MULTILÂMINA – Material dotado de 10 serras com 34 dentes e espessura de lâmina de 3,5 mm, e pastilhas de metal duro soldadas na face de corte dos dentes, tendo como função a geração de seis tábuas de uma só vez oriunda do miolo das toras de eucalipto. São trocadas a cada 18 horas, têm vida útil de cinco meses.

DESTOPADEIRA – São serras de corte a seco, possuindo um grande diâmetro para permitir refrigeração da lâmina, sendo utilizadas para ajuste de comprimento e remoção de defeitos, como rachaduras e desbitolamento das pontas. A vida útil é de 10 meses.

PASTILHAS DE STELLITE PARA DENTES DE SERRA – Tratam-se de pastilhas de metal duro que são soldadas no topo dos dentes tanto das serras-fita como das serras circulares. São substituídas a cada 32 horas para as serras-fita e 04 meses para as serras circulares devido ao atrito contra as fibras da madeira durante a operação de corte. Cada pastilha sofre 07 afiações até que a substituição torne-se necessária. (doc. fl. 1.415)

FACAS – São utilizados 03 tipos para desbaste e picagem de madeira. 1) facas para o desbastador da serra principal, possuindo dimensões de 44 mm e 228,6 mm e vida útil de dois dias cada face (04 dias no total), e após uso são descartadas; 2) facas para o picador de cavacos: dimensões de 228,6 mm, e têm vida útil de duas semanas cada face (4 semanas no total), já contando a afiação por uma vez e então são descartadas; 3) Facas para plainas acabadora: são utilizadas 300 unidades para os dois cabeçotes. Cada pastilha possui vida útil de três meses e então são removidas e enviadas para terem a superfície de corte substituída ou são descartadas. (doc. fl. 1.417)

TABIQUE – Após o processo de desdobro das toras em tábuas no interior da serraria, as tábuas que deverão seguir para a próxima fase do processo de secagem, são agrupadas para a formação de pacotes que facilitarão o seu manuseio. Tabiques são ripas utilizadas entre cada camada de tábuas para permitir que o ar circule entre as tábuas, causando a perda de umidade. Cada pacote recebe aproximadamente 230 tabiques. (docs. fls. 1.429 a 1.430)

BOLSTERS – Quando os pacotes são formados na serraria e seguem para a etapa de secagem, são adicionados blocos (bolsters) entre cada pacote para permitir o seu empilhamento através

de empilhadeira, e garantir a circulação de ar entre a última camada do pacote superior e a primeira camada do pacote inferior, ou entre a última camada do pacote e o piso. São fabricados em eucalipto e têm sua vida útil em aproximadamente 24 meses, quando são substituídos devido a esmagamento, trincas e deformação. Cada pacote contém em média 09 bolsters. (doc. fl. 1.432)

RODA DENTADA – Tem a função de conseguir movimentação individual de tábuas na serraria. Em tal sistema unitizador é utilizado 08 rodas dentadas, que em contato com a madeira possibilita o seu deslocamento e alimentação de forma padronizada para o classificador automático. Vida útil de 12 meses quando devem ser trocadas devido ao desgaste gerado pelo atrito com as tábuas. (doc. fl. 1.436)

Comenta novamente a respeito do antigo ICM transcrevendo como já havia feito quando da impugnação, a legislação da época Lei e Regulamento e reporta-se ao Parecer Normativo nº 01/81 e entende que “a regra pouco se modificou” quando da instituição do ICMS. Repete as colocações que fez sobre o conceito de insumos contido na Lei nº 4.825/89.

Volta a ressaltar que com o advento da LC nº 87/96, o legislador baiano editou a Lei nº 7.014/96, mantendo a premissa de que a entrada de materiais que participam do processo produtivo gera créditos ao estabelecimento, cujas condições para fruição do benefício estão inseridas no artigo 93, I, “b” e no § 1º, “a”, “b”, “c”, II, do RICMS/97 que transcreveu. E repete a referência que fez ao voto proferido no Acórdão JJF nº 0193/02/01, da 1ª Junta de Julgamento Fiscal pelo Relator José Bezerra Lima Irmão, sobre o seu entendimento acerca da conjunção alternativa “ou” aposta no final da alínea “b” do inciso I, do art. 93, do RICMS/97, e sobre a conjunção aditiva “e”, aposta no final da alínea “c” do mesmo dispositivo regulamentar.

E repete os argumentos já apresentados no sentido de demonstrar o seu direito ao uso dos créditos fiscais relativos aos materiais objeto da autuação. E reafirma seu entendimento de que geram direito ao crédito as mercadorias ingressadas no estabelecimento que se vinculem ao processo produtivo, ou que seja nela consumidas, ou que integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável, desde que, em qualquer caso, a saída subsequente seja tributada pelo imposto, mesmo que parcialmente. Diz que não geram direito ao crédito, as mercadorias ingressadas no estabelecimento com a finalidade alheia ao processo produtivo, que são tradicionalmente denominadas de bens de uso e consumo, pois esse crédito será assegurado a partir de 01/01/2007, por força da LC 87/96.

Fez menção ao Acórdão CS 0015-21/02, onde foi reconhecido o direito ao creditamento do imposto referente a CONTRA-FACAS (picador de madeira); TELAS; LÂMINAS RASPADORAS; BIGORNA DE CONTRA-FACA, etc., e também o Acórdão CJF nº 0311-12/02, sobre VIAJANTE DE NYLON; o Acórdão JJF nº 0670-01, sobre SERRAS FITAS, FACAS, FRESAS, PASTILHAS, INSERTOS; e as Resoluções nº 872/85 e 729/86 referente a MATERIAIS REFRATÁRIOS.

Comenta a respeito da posição do relator na JJF, após transcrever parte do seu voto: “*nota-se que o ilustre relator se apoderou da vetusta análise sobre o tema, do antigo ICM, vale dizer, anterior à edição do RICMS/97, uma vez que exaustivamente demonstrado, não há mais a necessidade de integração do material ao produto final para que seja assegurado o direito ao crédito fiscal. Basta que esteja vinculado ao processo produtivo, como meio de alcançar o produto industrialmente colimado*”. De outra sorte, a velocidade do eventual consumo do material é desimportante, conforme assinala a própria Câmara Superior do CONSEF “*Diz ainda que discorda do entendimento que os materiais analisados seriam peças de reposição, partes ou meros materiais de empilhamento e proteção do produto e traz a colação trechos do voto vencedor onde o tema é abordado*”.

Aduz ainda que o custo dos materiais é incorporado ao preço final dos produtos industrializados, os quais são tributadas pelo ICMS por ocasião da saída do estabelecimento.

Citou também a jurisprudência no âmbito federal e do TIT de São Paulo, em decisões que reconheceram como legítimo o crédito fiscal relativo a diversos tipos de materiais empregados no processo produtivo de estabelecimentos industriais, ou seja, no sentido de que não deve haver

limitação ou restrição para uso do crédito, bastando que fique caracterizado que os insumos e os produtos intermediários sejam consumidos no processo industrial.

Sobre a infração 5 diz que suscitou dúvida durante o julgamento de primeiro grau *“uma vez que a sua descrição pelo autuante acabou confundindo os julgadores. Segundo o autuante a infração 5 decorreria da utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, no mês de julho de 2004, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito”* A questão foi explicada pelo recorrente: trata-se de importação de “facas” sendo apurada diferença a recolher sobre a importação. Assim reconhecendo que havia realmente a diferença, o recorrente recolheu parcela do Auto de Infração, apropriando-se do crédito fiscal correlato, decorrente da entrada de produtos intermediários em seu estabelecimento. Entendendo como fez em relação aos outros produtos, que não geraria crédito. A posição do recorrente logicamente é a mesma no sentido de que o item, como os demais, sejam julgados improcedentes.

O Sr. procurador em seu Parecer Opinativo faz uma breve análise jurídica sobre os produtos intermediários passíveis de gerar crédito fiscal em particular a *“ questão da utilização indevida de créditos relativa à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento”*. Realiza, de acordo com suas próprias palavras um *“sobrevôo sobre o regime da não-cumulatividade e , por fim, sobre as características dos produtos intermediários na acepção entalhada na legislação tributaria”*. Reproduz o art. 155, § 2º, Inc. I e XII da Constituição Federal e comentários doutrinários. Afirma que o *“princípio da não cumulatividade será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por Lei Complementar”*. Entende que *“apesar do imposto incidir sobre o valor total da mercadoria na saída, o contribuinte só recolherá o imposto sobre o valor agregado. Concorde com o Prof. Hugo de Brito Machado no sentido de que o legislador complementar no caso, opera dentro do quadro ou moldura de possibilidades deixadas pelas normas da Constituição. E estando, como está, expressamente autorizado pela norma constitucional a dispor sobre o regime de compensação do imposto, pode validamente optar entre o regime do crédito físico, ou do financeiro assim como pode adotar um regime misto, com características de um e de outro”*. Entende que a legislação baiana de forma expressa estabeleceu que *“os produtos intermediários passíveis de gerar direito a crédito são somente aqueles consumidos na produção ou que fisicamente integrem o produto final”*. Conclui que para que os insumos possibilitem o creditamento, necessitam dos seguintes requisitos legais: intimidade, imediatismo e integralização opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

A questão fundamental trazida neste PAF diz respeito ao conceito ou a definição e enquadramento de mercadorias ou bens como produtos intermediários capazes de gerarem ou não créditos tributários na área do ICMS.

Inicialmente voto no sentido de que o Recurso de Ofício impetrado pela JJF seja Não Provido, pois a Decisão no que tange à contrariedade dos interesses da Fazenda Pública Estadual, está correta. O reconhecimento parcial do direito do contribuinte em utilizar o crédito decorrente da aquisição dos produtos: LÁPIS FLUORESCENTE; GIZ DE CERA; SOLVENTE DE TINTA; RIBBON, foi correta. A conclusão feita pela JJF no sentido de que, como foi posto no voto que originou o Acórdão, *“há evidências de que o uso destes produtos, se esgota de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o seu completo exaurimento, na linha de produção, haja vista que a sua função está intimamente ligada ao produto final (produção de tábuas) está de acordo com outros julgamentos efetuados por este Conselho de Fazenda. Entendo também como correto o entendimento de que além dos citados produtos, têm também direito ao crédito as CANTONEIRAS, pois as mesmas se enquadram no conceito de embalagem, utilizadas que são nos pacotes para acomodar o produto final até o adquirente.*

Quanto ao Recurso Voluntário devemos de alguma forma retomar a discussão sobre os tais produtos intermediários e suas consequências na apropriação ou não do crédito oriundo de suas aquisições o que representa por fim uma reflexão também sobre a não cumulatividade do ICMS.

Sempre entendi que esta matéria deve ser entendida inicialmente à luz da própria Constituição Federal. E na Carta Magna não há, ao nosso sentir, nenhuma limitação sobre o respeito, eu diria, quase universal, ao direito do contribuinte de creditar-se de todo o imposto que decorresse de operações tributadas oriundas da Bahia ou de outro Estado. É bem verdade, e aí ousamos divergir do eminente relator do voto discordante, que a expressão não alcança toda a vontade do legislador constituinte. Ora a não-cumulatividade deve ser entendida como resultado e não como causa do sistema de débito e crédito engendrado por esta técnica. É, portanto uma diretriz constitucional que obrigatoriamente deve ser obedecida. Cada qual do seu lado, contribuinte e Estado precisa se posicionar a respeito da matéria. Entendo que cabe sim à Legislação Complementar tratar da matéria, disciplinando-a. Esta disciplina não inclui, porém fixação de prazo e sim formas como esta apropriação deve ser feita. Acredito que este tipo de lei como “uniformizadora” de leis ordinárias estaduais deve estabelecer como e quando o crédito será devido ou poderá ser utilizado. Dentro desta linha, e para facilitar a continuidade do nosso raciocínio ficamos provisoriamente com aqueles que acham que “prazo” também tem haver com disciplina, sem deixar, porém de registrar, que quase vinte anos, já é um prazo bastante razoável para que esta disciplina já devesse estar concluída. Pois bem, retomo aqui a discussão que como se caracterizar um produto intermediário. Tenho a convicção que cada caso é um caso. Cada produto para caracterizar-se como intermediário ou não terá que ser analisado dentro de um determinado processo quer seja de produção quer seja de comercialização. E aqui retomo as idéias esposadas pelo lúcido voto do Julgador José Bizerra quando coloca de forma procedente que a discussão sobre crédito físico e financeiro, matéria historicamente muito bem esposada pelo famoso Parecer Normativo nº 1 da lavra do eminente Professor e então Procurador Geral da Fazenda Estadual, Johnson Barbosa Nogueira, já não faz sentido desde 1988 e me arrisco a dizer que esta postura foi ratificada em termos gerais em 1997 com a edição da Lei Complementar nº 86.

O que deve importar nesta análise são os parâmetros que devemos observar para concluir sobre a situação de cada produto dentro da realidade de uma empresa e o nosso ponto de partida será o fato de que poderá ser entendido como produtos intermediários todos aqueles que sejam consumidos ou usados ao longo do processo produtivo. E neste ponto volto a concordar, perdoe o trocadilho, com a “discordância”. Quando o Estado, através logicamente o Sr. Auditor autuante afirma que estes materiais intermediários não integram os produtos finais, realmente confunde produtos intermediários com matérias-primas. Pois como bem colocou aquele julgador, *“o que integra o produto final é a matéria-prima” pois o material intermediário não integra, necessariamente, o produto final, não se incorpora fisicamente ao produto final. Se o material intermediário “integrasse” o produto final, conforme parece pretender o fiscal autuante, ele deixaria de ser material intermediário, seria matéria-prima.*”

E é nesta linha que eu creio devemos analisar objetivamente os produtos que foram considerados como de uso ou consumo da empresa e até como possíveis bens do ativo, o que de logo, neste caso, diga-se de passagem ensinaria o uso do crédito mesmo que apropriado de forma parcelada.

Parto da análise feita pela própria JJF corroborada, mesmo em sentido contrário pelo voto discordante:

LONA PRETA – É utilizada para envolver os pacotes de tábuas produzidas e evitar a incidência da luz do sol, para plena absorção da solução à base de água e de sal que é aplicada em todas as tábuas por um processo de difusão para que as células sejam preenchidas e o processo seja bloqueado quimicamente, e ainda para evitar volatilização e dispersão da solução. Diz que os pacotes embalados ficam dispostos no pátio ao ar livre por um período de 15 dias, para tábuas de 25 mm de espessura, e 30 dias, para tábuas de 50 mm de espessura, e que concluído o processo de selagem por termo-contração, todo o plástico preto utilizado é descartado após a abertura dos pacotes. (docs. fls. 1.406 a 1.407) O fiscal autuante manifesta-se inclusive a respeito deste produto, e nas palavras do Sr. relator ele diz que ela “é utilizada para acondicionamento das tábuas serradas, logo após a aplicação do metabissufito de sódio, não integrando o produto final, e serve somente como facilitador da absorção do produto intermediário (metabissufito) por parte da madeira serrada, e que ao terminar o processo de absorção, este material é

descartado. As colocações da autoridade fiscalizador por si só, ao nosso ver, já seriam suficientes para concluirmos de modo contrário da sua conclusão”. Efetivamente esta tipo de lona e na forma como é utilizado deve ser considerada como produto intermediário. Neste caso opto logicamente pelo voto discordante na JJF que entendeu que “ com essa descrição, fica mais que claro que a “lona preta” é um produto intermediário, pois encontra-se vinculado ao processo industrial, nos estritos termos do § 1º, I, “a”, do art. 93 do RICMS”. Voto portanto no sentido de que em relação a este item seja dado provimento ao Recurso do contribuinte.

CORRENTES DE TRANSPORTE – Trata-se de correntes de transporte em aço carbono que são utilizadas para movimentação de toras de eucalipto no pátio da empresa (correntes tipo H110, H120 e H124), e no interior da serraria, (correntes tipo H78-off-set, camel back, roof top, H81X, H81XH e H81XXH). Tais correntes sofrem desgaste por esforço de tração, pelo ataque de enzimas e substratos despreendidos das toras e tábuas transportadas, e por atrito com areia e partes móveis (engrenagens, chapas guia). (docs. fls. 1.409 a 1.410)

Neste caso entendo também, juntamente com o Julgador José Bizerra que o mais correto fosse contabilizá-las como bens do ativo imobilizado. E assim entendendo discordo apenas da sua conclusão. Neste caso a apropriação dos créditos destes bens deve ser feito dentro da disciplina destinada a tais bens e mantenho a Decisão da JJF negando, portanto, provimento quanto a este item.

Entendo que produtos a seguir listados que podem ser agrupados conjuntamente por intervirem no processo industrial de forma semelhante:

SERRA FITA – Após seu descascamento, as toras sofrem o primeiro desdobro linear através de uma serra-fita de 213 dentes e espessura de lâmina de 3,1 mm, em conjunto com um carro portadora e um sistema para giro da tora, produzindo no mínimo 3 e no máximo 8 tábuas em cada tora. O tempo de uso é de quatro horas, quando é trocada para sofrer trabalho de limpeza, afiação, tensionamento e nivelamento, e que a vida útil é de dois meses. (docs. fls. 1.412 a 1.413)

SERRA CIRCULAR – Para esquadreamento das tábuas na serraria é utilizada uma canteadeira que trabalha com três serras circulares que possuem 46 dentes e uma espessura de lâmina de 3,0 mm, e também pastilhas de metal duro soldadas na face de corte dos dentes, e que após operar durante 90 horas são removidas para limpeza, afiamento, tensionamento e nivelamento. A vida útil desse material é de cinco meses. (docs. fls. 1.412 a 1.413)

MULTILÂMINA – Material dotado de 10 serras com 34 dentes e espessura de lâmina de 3,5 mm, e pastilhas de metal duro soldadas na face de corte dos dentes, tendo como função a geração de seis tábuas de uma só vez oriunda do miolo das toras de eucalipto. São trocadas a cada 18 horas, têm vida útil de cinco meses.

DESTOPADEIRA – São serras de corte a seco, possuindo um grande diâmetro para permitir refrigeração da lâmina, sendo utilizadas para ajuste de comprimento e remoção de defeitos, como rachaduras e desbitolamento das pontas. A vida útil é de 10 meses.

PASTILHAS DE STELLITE PARA DENTES DE SERRA – Tratam-se de pastilhas de metal duro que são soldadas no topo dos dentes tanto das serras-fita como das serras circulares. São substituídas a cada 32 horas para as serras-fita e 04 meses para as serras circulares devido ao atrito contra as fibras da madeira durante a operação de corte. Cada pastilha sofre 07 afiações até que a substituição torne-se necessária. (doc. fl. 1.415)

FACAS – São utilizados 03 tipos para desbaste e picagem de madeira. 1) facas para o desbastador da serra principal, possuindo dimensões de 44 mm e 228,6 mm e vida útil de dois dias cada face (04 dias no total), e após uso são descartadas; 2) facas para o picador de cavacos: dimensões de 228,6 mm, e têm vida útil de duas semanas cada face (4 semanas no total), já contando a afiação por uma vez e então são descartadas; 3) Facas para plainas acabadora: são utilizadas 300 unidades para os dois cabeçotes. Cada pastilha possui vida útil de três meses e então são removidas e enviadas para terem a superfície de corte substituída ou são descartadas. (doc. fl. 1.417)

Em relação a estes produtos volto a concordar com o Julgador discordante no sentido de que os mesmos não são “peças de reposição” nem são “partes” nem “peças” de máquinas e aparelhos pois todos eles são consumidos no processo industrial, no atrito com as fibras de madeira durante as diversas operações de corte e sem estes materiais seria impossível surgir o produto final. Somos, portanto pelo provimento do Recurso Voluntário no que diz respeito a estes itens.

Os produtos a seguir entendo também que podem ser agrupados como materiais de acondicionamento:

TABIQUE – Após o processo de desdobro das toras em tábuas no interior da serraria, as tábuas que deverão seguir para a próxima fase do processo de secagem, são agrupadas para a formação de pacotes que facilitarão o seu manuseio. Tabiques são ripas utilizadas entre cada camada de tábuas para permitir que o ar circule entre as tábuas, causando a perda de umidade. Cada pacote recebe aproximadamente 230 tabiques. (docs. fls. 1.429 a 1.430)

BOLSTERS – Quando os pacotes são formados na serraria e seguem para a etapa de secagem, são adicionados blocos (bolsters) entre cada pacote para permitir o seu empilhamento através de empilhadeira, e garantir a circulação de ar entre a última camada do pacote superior e a primeira camada do pacote inferior, ou entre a última camada do pacote e o piso. São fabricados em eucalipto e têm sua vida útil em aproximadamente 24 meses, quando são substituídos devido a esmagamento, trincas e deformação. Cada pacote contém em média 09 bolsters. (doc. fl. 1.432)

Acredito que como bens destinados ao acondicionamento, porém, dentro da própria fábrica deveriam ser classificados como bens do ativo e terem seus créditos apropriados da forma estabelecida para este tipo de bem. Voto no sentido, portanto, de negar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte em relação a estes produtos.

RODA DENTADA – Tem a função de conseguir movimentação individual de tábuas na serraria. Em tal sistema unitizador é utilizado 08 rodas dentadas, que em contato com a madeira possibilita o seu deslocamento e alimentação de forma padronizada para o classificador automático. Vida útil de 12 meses quando devem ser trocadas devido ao desgaste gerado pelo atrito com as tábuas. (doc. fl. 1.436)

Da mesma forma entendo que esta “a roda dentada” deve ser contabilmente registrada como bem do ativo devendo seu crédito ser apropriado na forma indicada na legislação em vigor.

Nego, portanto, provimento ao Recurso Voluntário em relação a este item.

Em relação ao item 3 “diferença de alíquota” o raciocínio é mesmo do item anterior, ou seja, aqueles produtos que foram considerados como intermediários estão obrigados ao pagamento de tais diferenças.

Quanto ao item 5 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito – a Decisão da JJF não é clara, pois afirma “*embora o autuado tenha correlacionado-a às infrações 2 e 3, mantenho o lançamento, uma vez que não foi carreada ao processo qualquer comprovação do documento comprobatório dos valores apropriados nos livros fiscais.*”

O recorrente comenta que este item suscitou dúvida durante o julgamento de primeiro grau “*uma vez que a sua descrição pelo autuante acabou confundindo os julgadores. Segundo o autuante a infração 5 decorreria da utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, no mês de julho de 2004, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito*” A questão foi explicada pelo recorrente: trata-se de importação de “facas” sendo apurada diferença a recolher sobre a importação. Assim reconhecendo que havia realmente a diferença, o recorrente recolheu parcela do auto, apropriando-se do crédito fiscal correlato, decorrente da entrada de produtos intermediários em seu estabelecimento. Entendendo como fez em relação aos outros produtos, que não geraria crédito. A posição do recorrente logicamente é a mesma no sentido de que o item, como os demais, sejam julgados improcedentes.

Entendo que o contribuinte fez a leitura correta. Ora se voto no sentido de que “as facas” no processo industrial do recorrente devem ser consideradas produto intermediário, não posso

considerar correta a Decisão da JJF e, por isto, dou provimento ao Recurso Voluntário em relação a este item.

Por fim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida em relação às infrações 2 e 3.

VOTO DIVERGENTE

Quanto ao Recurso de Ofício, acompanho o voto proferido pelo ilustre relator. Todavia, no que tange ao Recurso Voluntário, tenho algumas divergências, conforme passo a me pronunciar.

No que tange às CORRENTES DE TRANSPORTE e às RODAS DENTADAS, acompanho o voto pelo não provimento, porém discordo da fundamentação utilizada, pois tais produtos, considerando a sua finalidade e a sua vida útil, não devem ser classificados como bens do ativo imobilizado. Dessa forma, esses produtos são classificados como bens ferramentais e, portanto, sem direito à apropriação dos correspondentes créditos fiscais.

Quanto aos produtos SERRA FITA, SERRA CIRCULAR, MULTILÂMINA, DESTOPADEIRA, PASTILHA DE STELLITE PARA DENTES DE SERRA e FACAS, considero correto o voto vencedor exarado na Decisão recorrida, haja vista que esses citados produtos também são classificados como bens ferramentais, peças de reposição e partes de equipamentos, não ensejando direito à utilização de crédito fiscal referente ao imposto pago na aquisição.

Acompanho o voto do ilustre relator quanto aos demais produtos arrolados nas infrações em tela, isso é, nas infrações 2 e 3.

Em relação à infração 5, acompanho o posicionamento do ilustre relator quanto à descrição do fato imputado ao recorrente. Contudo, no mérito, voto pelo não provimento da decisão recorrida, uma vez que o bem objeto da exigência fiscal (faca), conforme já foi dito acima, se classifica como um bem ferramental e, portanto, sem direito à apropriação do crédito fiscal.

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 não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 146548.0601/05-0, lavrado contra **ARACRUZ PRODUTOS DE MADEIRA S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$143.517,37**, sendo R\$2.045,11, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, mais R\$141.472,26, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, “f” e VII, “a”, da citada lei, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já pagos.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros Helcônio de Souza Almeida, Fauze Midlej, Nelson Antonio Daiha Filho, e Bento Luiz Freire Villa Nova.

VOTO VENCIDO: Conselheiros Álvaro Barreto Vieira e Tolstoi Seara Nolasco.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO DIVERGENTE

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS