

A. I. Nº - 269094.0301/09-6
AUTUADO - MINERAÇÃO SANTA MARIA LTDA.
AUTUANTE - EMÍLIO ALVES DE SOUZA FILHO
ORIGEM - INFAZ BRUMADO
INTERNET - 16. 12. 2010

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0381-01/10

EMENTA: ICMS. 1. EXPORTAÇÃO. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EXPORTAÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Contribuinte elide parcialmente a acusação fiscal apresentando elementos hábeis que comprovam as exportações tanto diretas quanto indiretas. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente subsistente. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. a) MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO.** O art. 146 da Constituição especifica genericamente o papel da lei complementar sobre matéria tributária para os três níveis de governo. Para o ICMS, especificamente, a Carta, no art. 155, § 2º, XII, relaciona as matérias em relação às quais cabe à lei complementar preordenar a disciplina a ser fixada pela legislação ordinária. O fato de determinada matéria não ter sido regulada por lei complementar não impede os Estados de normatizá-la, fazendo uso de sua competência constitucional, desde que não se trate de matéria que deva, necessariamente, ser objeto de lei complementar ou de resolução do Senado. A diferença de alíquotas é prevista no art. 155, § 2º, VIII, da Constituição. O art. 4º, XV, e o art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96 têm plena validade formal e material. Não tem este órgão julgador competência para apreciar questões de inconstitucionalidade ou ilegalidade do direito posto. **b) MATERIAL DE USO E CONSUMO.** É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso/consumo do estabelecimento. Não constituem materiais de uso/consumo aqueles que são diretamente empregados na atividade extrativa mineral, mas sim insumos do processo produtivo. Excluídas as parcelas relativas aos insumos. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. **3. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. a) IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. b) IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES PAGOS E OS ESCRITURADOS NO LIVRO FISCAL.** Fatos comprovados. Infrações subsistentes. **4. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DADOS INCORRETOS. MULTA.** Infração caracterizada. **5. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIA IMOBILIZADO.** Corrigidos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente.

DE USO E CONSUMO. Não constituem materiais de uso/consumo aqueles que são diretamente empregados na atividade extrativa mineral, mas sim insumos do processo produtivo. Excluídas as parcelas relativas aos insumos. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. Não acolhida a arguição de nulidade e inconstitucionalidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2009, exige crédito tributário no valor de R\$ 226.211,29, em decorrência das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao contribuinte:

1. Deixou de recolher o ICMS nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza da operação exportação, sem comprovação da efetiva saída do país por intermédio de Guias ou Registros de Exportação, nos meses de abril, setembro e novembro de 2005, janeiro, março, julho, setembro e dezembro de 2006, janeiro, fevereiro, agosto e outubro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 182.310,22, acrescido da multa de 60%;
2. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro, abril e agosto de 2005, junho 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.224,48, acrescido da multa de 60%;
3. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, março a setembro e novembro de 2005, junho a outubro e dezembro de 2006, janeiro a maio, julho, setembro, outubro de 2007, maio a dezembro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 24.855,63, acrescido da multa de 60%;
4. Deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, no mês de janeiro de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 11.534,26, acrescido da multa de 60%;
5. Recolheu a menos ICMS, em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, no mês de fevereiro de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 465,74, acrescido da multa de 60%;
6. Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS), sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 140,00;
7. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias destinadas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro, maio e agosto de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 741,64, acrescido da multa de 60%;
8. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, abril a setembro e novembro de 2005, junho, julho e setembro de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 4.939,32, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou defesa às fls. 233 a 241, esclarecendo que desenvolve a atividade de extração e comercialização de blocos de quartzito destinados a exportação.

Rechaça a infração 01, dizendo que está fazendo levantamento completo de todos os Memorandos de Exportação que comprovam a Operação de Exportação referente às notas fiscais relacionadas nos anexos do Auto de Infração, para na sequência fazer a juntada indevido o ICMS exigido.

Quanto à infração 02, sustenta que, com o advento da Lei Complementar 87/96 não mais se tornou possível a exigência do ICMS referente à diferença de alíquota, tendo em vista que, para implementação e exigência dos tributos previstos na Constituição é necessária a existência de Lei Complementar dispondo sobre o seu fato gerador, base de cálculo e contribuinte, conforme determina o art. 146 da Constituição Federal, cujo teor reproduz.

Diz que, especificamente no caso do ICMS, a Constituição Federal ainda reforçou a necessidade e ampliou a abrangência de lei complementar, a teor do art. 155, §2º, inciso XII e suas alíneas, o qual transcreve. Afirma que é fundamental que lei complementar explicita, com relação à diferença de alíquota, o seu fato gerador, base de cálculo e contribuinte.

Prosseguindo, observa que antes da edição da Lei Complementar n. 87/96 o Convênio 66/88 que supria provisoriamente a necessidade da Lei Complementar, nos termos do artigo 34, § 8º do ADCT da CF/88, dispunha acerca do fato gerador, base de cálculo e contribuinte da *diferença de alíquota* do ICMS, na forma que reproduz. Acrescenta que, em relação à definição do contribuinte da *diferença de alíquota*, o Convênio 66/88, tinha previsão no seu artigo 21º, cujo teor transcreve.

Salienta que, como a Lei Complementar 87/96, que revogou completamente o Convênio 66/88, não faz qualquer menção ao pagamento da diferença de alíquotas, quando da entrada de mercadoria oriunda de outro Estado destinada ao ativo imobilizado, tal omissão impede a cobrança desta exação.

Frisa que, em relação à prestação de serviços de transporte ou comunicação iniciada em outro Estado, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado, a Lei Complementar 87/96 continuou a exigir como anteriormente previsto no Convênio 66/88, o pagamento complementar do ICMS pelo contribuinte do Estado destinatário, conforme os artigos 12º, XIII (fato gerador), 13º, IX, § 3º (base de cálculo).

Reitera que inexiste previsão em Lei Complementar que autorize a exigência do ICMS calculado em razão da diferença de alíquotas, no caso de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, tendo a legislação estadual, neste caso, se fundamentado no Convênio 66/88, como se este ainda estivesse em vigor.

Ressalta que a omissão da diferença de alíquotas estadual na Lei Complementar 87/96 não foi acidental, sendo intencional e decorrente das inovações instituídas por esta Lei. Assim, ao se reconhecer a possibilidade ampla de creditamento, dentro da sistemática dos créditos financeiros, não há mais sentido para exigência da diferença de alíquotas.

Consigna que ao possibilitar o creditamento do ICMS relativo às mercadorias destinadas ao ativo imobilizado inviabilizou-se a exigência da diferença de alíquotas, senão estaríamos diante da seguinte situação: a quantia recolhida seria passível de creditamento, anulando o efeito do recolhimento.

Conclui afirmando que a exigência da diferença de alíquotas é ilegal, em razão da ausência de sua previsão em Lei Complementar.

Com relação à infração 03, diz que está relacionada com a infração 08 descrita neste Auto de Infração, ou seja, a Fiscalização considerou ilegítimos os créditos fiscais aproveitados e agora está exigindo o pagamento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual relativa às mesmas mercadorias.

Sustenta que o recolhimento da diferença de alíquotas neste caso não é devido, pois as mercadorias adquiridas foram utilizadas no processo de extração mineral e ensejam o creditamento do imposto, conforme argumentado na impugnação à infração 08 desta peça de defesa.

No que tange à infração 04, esclarece que está fazendo levantamento completo de toda a documentação que comprova a Operação de Exportação e na sequência fará juntada dos mesmos à defesa deste Auto de Infração.

Ressalta que as notas fiscais referentes ao período autuado se encontram em poder do Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM para avaliarem e fiscalizarem cálculo da CFEM (Contribuição Financeira Sobre Extração de Minerais).

Relativamente à infração 05, diz que serão levantadas as respectivas notas fiscais que, atualmente, estão em poder Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM, para averiguação e juntada a este Auto de Infração.

No que concerne à infração 06, diz que informou incorretamente o valor das saídas na DMA de janeiro de 2007, o que acarretou distorções na apuração do imposto nos meses de janeiro e fevereiro de 2007.

No respeitante à infração 07, afirma que itens constantes das notas fiscais anexadas como, Bloco de Radiador, Mangueiras e Brocas Integrais, não tem o ICMS devido conforme exigido nesta infração. Salienta que, todos os argumentos amplamente apresentados referentes à infração 08 são aplicáveis a infração 07.

No tocante à infração 08, sustenta que, em decorrência da forma como os materiais são utilizados em sua jazida, pode-se determinar, com base no critério jurídico da subsunção, se eles são empregados no processo extrativo, sendo legítima a utilização do seu crédito. Diz que o termo “material de consumo” abarca duplo sentido.

Ou seja, pode se referir aos materiais empregados ou consumidos no processo extrativo, isto é, bens de consumo operacional: combustíveis, lubrificantes, brocas, massa expansiva, fio diamantado, cone bits, pólvora, estopim, dinamite, e partes e peças das máquinas e equipamentos que se consomem no processo extrativo mineral, dentre outros. Ou pode se referir a materiais empregados ou consumidos fora do processo extrativo, são chamados *materiais de consumo* em *sentido estrito*: material de escritório, material de limpeza, lanches e outros desvinculados do produtivo.

Diz que são precisas as assertivas exaradas pelo Relator José Bezerra Lima Irmão, no Acórdão JF n.º 0043-01/03, a respeito da matéria, cujo teor transcreve. Reproduz, também, ementa referente à utilização indevida de crédito fiscal de material de uso e consumo. Conclui que os produtos consumidos nos processos de extração mineral que realiza ensejam direito ao crédito fiscal, motivo pelo qual, pretender o não aproveitamento do crédito de ICMS relativo a estas mercadorias significa violento atentado ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, pois são produtos utilizados diretamente no processo de extração mineral.

Finaliza dizendo que se mostra de extrema relevância e importância comercial o deferimento da impugnação apresentada, visando manter a empresa no mercado nesse momento vivenciado de crise econômico-financeira, preservando os atuais clientes do mercado interno e externo.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 260 a 263, na qual contesta os argumentos defensivos, afirmando que o autuado resume a sua impugnação à simples negativa do cometimento da infração e à promessa de juntada futura de documentos com referência às infrações 01, 04 e 05, não se manifestando sobre a infração 06.

Relativamente à infração 02, sustenta que a alegação defensiva de vedação da exigência do ICMS pela Lei Complementar nº 87/96 não pode prosperar, tendo se equivocado na interpretação do dispositivo correlato. Acrescenta que o legislador apenas alterou a forma de exigência da diferença de alíquotas, deixando de impor o seu recolhimento em separado, passando a ser lançado conjuntamente com o imposto normal no livro Registro de Apuração do ICMS.

Quanto às infrações 03, 07 e 08, observa que o cerne da questão está no aproveitamento do crédito na aquisição de bens utilizados na extração de minérios. Diz tratar-se de assunto que desperta polêmica, contudo, é fato que a aquisição destes bens não consta nas hipóteses regulamentares de utilização integral e imediata de crédito fiscal, elencadas no art. 93 do RICMS/97. Reproduz o inciso I, alínea “e” do mencionado art. 93, nesse sentido.

Salienta que o autuado adquire aqueles materiais os quais, a de indispensáveis na obtenção de seus produtos, não consistem em maté intermediário empregados diretamente na extração de minério, visto (

desintegram no processo de produção das mercadorias transacionadas pela empresa. Sustenta que se trata de ferramentas e peças substituíveis que se acoplam aos equipamentos de mineração, tendo natureza de bens instrumentais ou materiais de reposição que se enquadram na legislação como material de uso ou consumo sujeito ao pagamento da diferença de alíquotas e à vedação de crédito fiscal. Mantém estas infrações.

Finaliza mantendo integralmente o Auto de Infração.

Intimado para conhecimento da informação fiscal, o autuado, através de advogado legalmente constituído, se manifestou às fls. 266 a 275, afirmando, relativamente à infração 01, que todos os memorandos de exportação foram apresentados a fim de comprovar a transação efetivamente realizada. Diz que, além disso, juntou notas fiscais, visando aclarar as mencionadas ações de exploração e exportação dos blocos, demonstrando, assim, que o recolhimento do ICMS é, sem dúvidas, indevido.

Com relação à infração 02, reitera os argumentos apresentados na defesa inicial de que com o advento da Lei Complementar 87/96 não mais se tornou possível a exigência do ICMS referente à diferença de alíquota.

Quanto à infração 03, também reitera os mesmos argumentos apresentados na peça de defesa vestibular de que não é devido o recolhimento da diferença de alíquotas, pois as mercadorias adquiridas foram, verdadeiramente, utilizadas no processo de extração mineral e ensejam o creditamento do imposto, diferente do entendimento do autuante que insiste em considerar os produtos, material de consumo, sendo que, sabidamente, tais utensílios fazem parte do processo de extração e são reutilizáveis, não são diluídos ou consumidos.

No que concerne à infração 04, diz que, de fato o recolhimento fora devidamente realizado no prazo legal, contudo, conforme salientado anteriormente, as notas fiscais e documentos comprobatórios, quando do recebimento do presente Auto de Infração, encontravam-se sob análise e em poder do DNPM – Departamento Nacional de Produção Mineral para apuração de cálculo do CFEM(Contribuição Financeira Sobre Extração de Minerais), fato que, por si, inviabilizou, momentaneamente, a apresentação dos mencionados documentos, entretanto, devidamente juntados, comprovam os argumentos expostos.

Assevera que não deixou de recolher o tributo em momento oportuno, o que contraria a acusação fiscal e descaracteriza a infração.

No tocante à infração 05, afirma que situação semelhante ocorreu quando do apontamento desta infração, salientando que o mencionado recolhimento refere-se ao mês de fevereiro de 2007, conforme levantamento procedido nos arquivos da empresa e do DNPM, descaracterizando a autuação.

No respeitante à infração 06, diz que há de se verificar que a empresa age de boa-fé quando pratica todos os seus atos, contudo não está imune a falhas ou erros, entretanto, deve-se distinguir erro de dolo, quando da apuração de infrações fiscais, visando oportunizar a correção de possíveis falhas, sem, contudo, aplicar multas, invariável e independentemente da boa-fé.

Com relação à infração 07, sustenta que é totalmente improcedente, tendo em vista que os objetos descritos nas notas fiscais como, Bloco de Radiador, Mangueiras e Brocas Integrais, não incidem o ICMS em conformidade com os argumentos apresentados quando da verificação da Infração 08, evitando redundância e prolixidade.

Relativamente à infração 08, reafirma os mesmos argumentos apresentados na peça de defesa inicial de que materiais são utilizados na jazida no processo extrativo, sendo legítima a utilização do crédito fiscal.

Traz como novidade julgados acerca da matéria, no caso, as ementas referentes às decisões CCMG – Imp. g. 40.010122242-27 – (18. 986/09) – 3ª CJ – Rel. Roberto Nogueira Lima – J. 13.03.2009 e CCMG – Imp. g. 40.010117180-13 – (18. 756/08) – 3ª CJ – Rel. René de Oliveira e Sousa Júnior – J. 27.08.2008.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração. Requer, ainda, a realização de perícia técnica a fim de definir se os objetos e mercadorias constantes das notas fiscais que geraram as infrações 03, 05, 07 e 08 se destinam ao processo de extração mineral, assim como para verificar a autenticidade das guias de exportação, Memorandos e Notas Fiscais, anteriormente apresentadas, visando confrontá-los com os registros dos respectivos e necessários bancos de dados de exportação e controle aduaneiro.

Consta às fls. 281/282, requerimento do autuado no qual solicita a juntada aos autos dos documentos comprobatórios das exportações realizadas referentes à infração 01. Registra que para um melhor entendimento da apresentação dos documentos segue anexo uma planilha, auto explicativa, de todos os fatos e procedimentos adotados pela empresa nas operações de exportação mencionados neste Auto de Infração.

O autuante se pronunciou sobre a manifestação do contribuinte (fls. 357 a 364), afirmando que, relativamente à alegação defensiva referente à infração 01, o impugnante acostou aos autos cópias de notas fiscais de saídas, *liner bills of lading* e memorandos de exportação, conforme consta às fls. 279 a 347, as quais, em seu entendimento, comprovam a efetiva exportação das mercadorias constantes nos documentos fiscais objetos da presente autuação.

Observa que o contribuinte não atendeu à intimação para entrega dos documentos acima referidos, fazendo-o somente agora quando da ocasião da impugnação do lançamento de ofício. Diz que tal omissão implicou na limitação, à época da ação fiscal, à análise tão somente dos livros fiscais fornecidos pela empresa e nas informações econômico-fiscais, no caso, DMAs registradas nos sistemas corporativos da SEFAZ/BA. Contudo, à luz do exame da documentação apresentada, tece as considerações que se seguem.

Consigna que parte dos documentos fiscais apresentados no livro Registro de Saídas como exportação (CFOP 7101 ou 7102) trata-se na verdade de exportação indireta, cujo correto CFOP é 6501 (*Remessa de produção do estabelecimento com fim específico de exportação*) tendo tal equívoco na escrituração induzido a busca da comprovação direta da exportação, informada no sistema corporativo que fornece dados a respeito de Registros de Exportação e Declarações de Despacho de Exportação vinculados ao autuado. Acrescenta que, da análise de parte das cópias de notas fiscais constantes na peça defensiva, concluiu que, a despeito de erro no preenchimento do CFOP, as operações consistem realmente em exportação indireta comprovada nos Memorandos de Exportação também fornecidos. Quanto às notas fiscais de exportações diretas diz que foram cotejadas com os Registros de Exportação e Declarações de Despacho de Exportação relativos à empresa, conforme extratos anexados.

Esclarece que, como resultado final do exame realizado, elaborou planilha retificadora com as exclusões e observações cabíveis, anexada à informação fiscal, passando o valor do débito originalmente exigido de R\$ 182.310,22 para R\$ 75.644,32.

Apresenta informação pormenorizada a respeito de cada nota fiscal do demonstrativo de débito retificado, conforme abaixo:

- Nota Fiscal nº 360: Não comprova a exportação. Na consulta em sistema corporativo da SEFAZ(Módulo de Exportação) levada a efeito no decorrer da ação fiscal, verificou que o Registro de Exportação 05/0776966-001 (DDE 20506308898) tem como notas fiscais vinculadas as de nº 363, 364 e 365, não constando a Nota Fiscal n.360;

- Nota Fiscal nº 381: Apesar de não ter ocorrido a exportação efetiva, a defesa comprova ter havido o retorno da mercadoria (NF 384), com posterior exportação (NF 385) registros da Sefaz;

- Nota Fiscal nº 392: Apesar de não ter ocorrido a exportação efetiva, a defesa comprova ter havido o retorno da mercadoria (NF 428), com posterior venda interna (NF 498) com destaque de ICMS;
- Nota Fiscal nº 416: Apesar de não ter ocorrido a exportação efetiva, a defesa comprova ter havido o retorno da mercadoria (NF 421), com posterior exportação (NF 422) devidamente identificada nos registros da Sefaz;
- Nota Fiscal nº 432: A defesa apresentou os Memorandos de Exportação 914 e 231 que comprovam a exportação indireta;
- Nota Fiscal nº 433: A defesa apresentou os Memorandos de Exportação 914 e 231 que comprovam a exportação indireta;
- Nota Fiscal nº 435: A defesa apresentou o Memorando de Exportação 09/06 que comprova a exportação indireta;
- Nota Fiscal nº 448: A defesa apresentou o Memorando de Exportação 82 que comprova parcialmente a exportação indireta. Não há indicativo da exportação do bloco 639, no valor de R\$ 13.910,00;
- Nota Fiscal nº 449: A defesa apresentou os Memorandos de Exportação 359 e 140 que comprovam a exportação indireta;
- Nota Fiscal nº 450: A defesa apresentou o Memorando de Exportação 359 que comprova a exportação indireta;
- Nota Fiscal nº 453: A defesa apresentou os Memorandos de Exportação 359, 328, 347, 498 e 324 que comprovam a exportação indireta;
- Nota Fiscal nº 466: A defesa apresentou o Memorando de Exportação 324 que comprova a exportação indireta;
- Nota Fiscal nº 480: Alega o cancelamento da nota fiscal. No entanto, não apresenta o conjunto contendo todas as vias do mencionado documento atestando o cancelamento. Além disso, o valor deste está lançado no livro Registro de Saídas do mês de dezembro/2006 a título de exportação, cujo total equivale àquele registrado na DMA do período, conforme cópia anexa;
- Nota Fiscal nº 481: A defesa apresentou o Memorando de Exportação 499 que comprova a exportação indireta;
- Nota Fiscal nº 487: Não comprova a exportação. Na consulta em sistema corporativo da SEFAZ/BA(Módulo de Exportação) levada a efeito no decorrer da ação fiscal, verificou que o Registro de Exportação 07/0243168-001 (DDE 20702057460) tem como nota fiscal vinculada a de nº 494, não constando a NF 487;
- Nota Fiscal nº 488: Não comprova a exportação. Na consulta em sistema corporativo da Sefaz (Módulo de Exportação) levada a efeito no decorrer da ação fiscal, verificou que o Registro de Exportação 07/0243168-001 (DDE 20702057460) tem como nota fiscal vinculada a de nº 494, não constando a NF 488;
- Nota Fiscal nº 489: Não comprova a exportação. Na consulta em sistema corporativo da Sefaz (Módulo de Exportação) levada a efeito no decorrer da ação fiscal, verificou que o Registro de Exportação 07/0243168-001 (DDE 20702057460) tem como nota fiscal vinculada a de nº 494, não constando a NF 489;
- Nota Fiscal nº 490: Não comprova a exportação. Na consulta em sistema corporativo da Sefaz (Módulo de Exportação) levada a efeito no decorrer da ação fiscal, verificou que o Registro de Exportação 07/0243168-001 (DDE 20702057460) tem como nota fiscal vinculada a de nº 494, não constando a NF 490;

- Nota Fiscal nº 491: Não comprova a exportação. Na consulta em sistema corporativo da Sefaz (Módulo de Exportação) levada a efeito no decorrer da ação fiscal, verificou que o Registro de Exportação 07/0243168-001 (DDE 20702057460) tem como nota fiscal vinculada a de nº 494, não constando a NF 491;
- Nota Fiscal nº 559: Não comprova a exportação. Na consulta em sistema corporativo da Sefaz (Módulo de Exportação) levada a efeito no decorrer da ação fiscal, verificou que o Registro de Exportação 08/1616429-001 (DDE 20813913330) tem como notas fiscais vinculadas as de nº 562, 567, 570, 573, 575, 583, 584, 585 e 587, não constando a NF 559;
- Nota Fiscal nº 561: Não comprova a exportação. Na consulta em sistema corporativo da Sefaz (Módulo de Exportação) levada a efeito no decorrer da ação fiscal verificou que os Registros de Exportação 08/1379748-001 e 08/1594753 (DDEs respectivas 20811212114 e 20813913330) têm como notas fiscais vinculadas as de nº 564, 569, 571, 572 e 574, não constando a NF 561;
- Nota Fiscal nº 588: A exportação está devidamente comprovada no Registro de Exportação 08/1835499-001 (DDE 20900599456), ocorrida no ano de 2009.

Relativamente à infração 02, diz que a alegação da vedação da exigência de ICMS pela LC 87/96 não prospera, tendo o autuado se equivocado na interpretação do dispositivo correlato. Manifesta o entendimento de que o legislador apenas alterou a forma de exigência da diferença de alíquotas, deixando de impor o seu recolhimento em separado, passando a ser lançado conjuntamente com o imposto normal no livro Registro de Apuração do ICMS.

No que concerne às alegações defensivas referentes às infrações 03, 07 e 08, observa que o cerne da questão está no aproveitamento do crédito na aquisição de bens utilizados na extração de minérios. Diz tratar-se de assunto que desperta polêmica, contudo, é fato que a aquisição destes bens não consta nas hipóteses regulamentares de utilização integral e imediata de crédito fiscal, elencadas no art. 93 do RICMS/97. Reproduz o inciso I, alínea “e” do mencionado art.93, nesse sentido.

Salienta que o autuado adquire aqueles materiais os quais, a despeito de se tratar de itens indispensáveis na obtenção de seus produtos, não consistem em matéria-prima, insumo ou material intermediário empregados diretamente na extração de minério, visto que não se consomem nem se desintegram no processo de produção das mercadorias transacionadas pela empresa. Sustenta que se trata de ferramentas e peças substituíveis que se acoplam aos equipamentos de mineração, tendo natureza de bens instrumentais ou materiais de reposição que se enquadram na legislação como material de uso ou consumo sujeito ao pagamento da diferença de alíquotas e à vedação de crédito fiscal.

Assevera que, rigorosamente, todas as mercadorias constantes nos documentos fiscais arrolados na autuação não consistem em produtos intermediários, por não atenderem às seguintes situações:

- participação diretamente do processo produtivo, desgastando-se no decorrer do processo de industrialização, integrando-se totalmente ao produto acabado;
- participação diretamente do processo produtivo, sem, contudo, integrar o produto acabado, porém, torna-se imprestável ao término de cada processo de produção. Exemplos no segmento de mineração: argamassa expansiva, explosivos.

Diz que, a despeito das aquisições daqueles bens representarem dispêndios relevantes ao caixa da empresa, integrando o custo de produção, como acontece com outras despesas, tal fato não autoriza gerar direito ao crédito, por não atenderem os pré-requisitos previstos para serem qualificados como produtos intermediários e, conseqüentemente, passíveis de gozo de crédito fiscal.

Salienta que, não obstante os embates frequentes que as mineradoras têm mantido com o Fisco a respeito do assunto, o CONSEF tem farta jurisprudência sobre a questão, abarcando a tese no sentido de não se conceder crédito fiscal na aquisição daquelas mercadorias, ainda que sejam utilizados no processo produtivo, não integram o pro

em cada processo produtivo, não podendo ser considerados produtos intermediários ou matérias-primas.

Manifesta o entendimento de que o autuado deixou de lançar em seu livro Registro de Apuração do ICMS, a diferença de alíquota devida, assim como se creditou indevidamente de forma integral quando do ato da entrada no estabelecimento, a aquisição dos mencionados bens. Salienta que o impugnante pretende de modo equivocado, que seja dado tratamento de material intermediário, o que lhe daria a prerrogativa de se beneficiar do direito ao crédito e de estar desobrigado do pagamento da diferença de alíquota.

No respeitante à infração 04, sustenta que o autuado efetivamente deixou de efetuar o recolhimento do imposto devido no mês de janeiro de 2007, conforme se verifica às fls. 208 a 210 dos autos.

Com relação à infração 05, assevera que o autuado efetivamente recolheu a menos o imposto devido no mês de fevereiro de 2007, conforme se verifica às fls. 212 a 214 dos autos.

No que tange à infração 06, diz que o contribuinte admite ter cometido o erro no preenchimento no valor das saídas na DMA de janeiro de 2007. Registra que, como já informara, tal erro acarretou distorção na apuração do imposto devido nos meses de janeiro e fevereiro de 2007. Observa que as vendas internas em janeiro de 2007 totalizaram R\$ 117.723,69, conforme se observa à fl. 217, referente à Nota Fiscal n.0486 (fls. 218 a 219). Na DMA do período, o autuado declara vendas internas de R\$ 17.723,69, conforme consta à fl. 216 dos autos.

Conclui dizendo que reconhece o teor da defesa no tocante à parte do item 01 da autuação, que passa para o valor de R\$ 75.644,32, conforme demonstrativo de débito acostado às fls. 365/366, ficando o valor total do Auto de Infração reduzido para R\$ 119.545,39.

A 1ª JJF, converteu o processo em diligência à INFAZ/BRUMADO(fl. 381), a fim de que a repartição fazendária intimasse o contribuinte, entregando-lhe no ato da intimação, mediante recibo específico, cópia da informação fiscal e dos novos elementos acostados aos autos pelo autuante às fls. 357 a 378.

Intimado o contribuinte, este acusou o recebimento à fl. 383, contudo, não mais se manifestou.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de 08 (oito) infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado.

No que concerne à infração 01-*Deixou de recolher o ICMS nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza da operação exportação, sem comprovação da efetiva saída do país por intermédio de Guias ou Registros de Exportação*-, constato que o impugnante elide parcialmente a acusação fiscal ao apresentar os documentos comprobatórios das operações de exportação realizadas pelo contribuinte.

Observo que o autuante esclarece que o contribuinte não atendeu a intimação para entrega dos documentos referentes às exportações realizadas, à época da ação fiscal, somente apresentando-os posteriormente, implicando tal omissão na análise tão-somente dos livros fiscais fornecidos e nas informações econômico-fiscais, no caso, DMAs registradas nos sistemas corporativos da SEFAZ/BA.

Certamente, tal fato resultou na lavratura do Auto de Infração em exame, para exigir a totalidade das operações de exportação apuradas pelo autuante, pois caso os documentos tivessem sido entregues no momento da ação da ação fiscal, restaria comprovado como restou, que no livro Registro de Saídas de Mercadorias do contribuinte, apesar de constar a operação como exportação direta (CFOP 7101 ou 7102), em verdade, trata-se de exportação indireta, cujo CFOP é 6501-*Remessa de produção do estabelecimento com fim específico de exportação*.

Relevante consignar que, o próprio autuante na informação fiscal adn preenchimento do CFOP, as operações consistem realmente em export

Memorandos de Exportação também fornecidos pelo impugnante. Com relação às notas fiscais de exportações diretas diz que foram cotejadas com os Registros de Exportação e Declarações de Despacho de Exportação relativos à empresa, conforme extratos anexados.

Na realidade, o contribuinte não comprovou a realização das operações de exportação referentes às Notas Fiscais ns 360, 448, 480,487,488,489,490, 491, 559 e 561, razão pela qual coaduno com as considerações apresentadas pelo autuante em seu último pronunciamento.

Diante do exposto, após os ajustes e correções efetuados, o ICMS exigido nesta infração passa de R\$ 182.310,22 para R\$ 75.644,32, conforme novo demonstrativo elaborado pelo autuante acostado às fls. 365/366. Infração parcialmente subsistente.

Relativamente à infração 02-*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento*-, não há como prosperar o argumento defensivo de que com o advento da Lei Complementar n. 87/96 não mais se tornou possível a exigência do ICMS referente à diferença de alíquota, tendo em vista que para implementação e exigência dos tributos previstos na Constituição é necessária a existência de Lei Complementar dispondo sobre o seu fato gerador, base de cálculo e contribuinte, conforme determina o art. 146 da Constituição Federal, cujo teor reproduz.

Isto porque, o art. 146 da Constituição especifica genericamente o papel da lei complementar sobre matéria tributária para os três níveis de governo. Para o ICMS, especificamente, a Carta, no art. 155, § 2º, XII, relaciona as matérias em relação às quais cabe à lei complementar preordenar a disciplina a ser fixada pela legislação ordinária. O fato de determinada matéria não ter sido regulada por lei complementar não impede os Estados de normatizá-la, fazendo uso de sua competência constitucional, desde que não se trate de matéria que deva, necessariamente, ser objeto de lei complementar ou de resolução do Senado. A diferença de alíquotas é prevista no art. 155, § 2º, VIII, da Constituição. O art. 4º, XV, e o art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96 têm plena validade formal e material. Ademais, não tem este órgão julgador competência para apreciar questões de inconstitucionalidade ou ilegalidade do direito posto.

No mérito, constato que a exigência se apresenta correta, haja vista que o contribuinte deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento, sendo integralmente subsistente esta infração no valor de R\$ 1.224,48.

Relativamente às infrações 03, 07 e 08, a análise será feita conjuntamente, por estarem diretamente relacionadas, haja vista que a infração 03, diz respeito à falta de recolhimento da diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, e as infrações 07 e 08, dizem respeito à utilização indevida de crédito fiscal referente à mercadorias destinadas ao ativo imobilizado e destinadas para o uso/consumo do estabelecimento, sendo referentes às mesmas mercadorias.

Alega o impugnante, em síntese, que descabe a exigência fiscal contida nestas infrações, em razão de os materiais serem utilizados no processo extrativo de sua jazida, sendo admitido o creditamento realizado, bem como incabível a exigência do pagamento da diferença de alíquotas.

Já o autuante mantém estes itens da autuação, por entender que os referidos materiais têm a natureza de uso/consumo, portanto, não sendo admissível o crédito levado a efeito pelo autuado, assim como exigível o imposto referente à diferença de alíquotas.

Efetivamente, trata-se de matéria que ao longo do tempo tem sido objeto de muitas discussões no CONSEF, inclusive, com posições divergentes entre as suas Câmaras de Julgamento.

Em decorrência destas divergências a Câmara Superior deste Colegiado de direito de creditamento referente aos produtos utilizados no processo

decidido nos termos do Acórdão CS Nº 0009-21/09, que o direito ao crédito afasta a linha de interpretação restritiva.

Isto porque, segundo o entendimento manifestado, a expressão utilizada pelo legislador no art. 93, inciso I, alínea “e”, isto é, *mercadorias empregadas diretamente no processo de extração de substâncias minerais e fósseis*, não permite ao intérprete fazer qualquer distinção conceitual quanto às espécies de mercadorias, desde que haja, o preenchimento concomitante de quatro outros requisitos, também contidos na legislação, no caso, afetação ou participação direta dos produtos no processo extrativo das substâncias minerais ou no corte das mesmas, na condição de elementos indispensáveis; contato direto com as matérias-primas; desgaste resultante daquela participação ou contato; as operações subseqüentes se sujeitarem à incidência do imposto.

A título ilustrativo reproduzo abaixo o teor do voto proferido no Acórdão CS Nº 0009-21/09 da Câmara Superior.

“VOTO

A matéria em discussão neste processo, bastante controvertida e objeto de divergências doutrinárias e jurisprudenciais, envolve o estorno de crédito de ICMS e respectiva exigência de imposto a título de diferença de alíquotas em relação a materiais aplicados no processo de extração de substâncias minerais. Entre os materiais cujos créditos foram glosados se incluem cordoalha helicoidal, cordoalha dupla, cabo de aço, rolamentos, lima triangular, roldana, fio diamantado. A Procuradoria Estadual, na condição de parte postulante no recurso distribuído a esta Câmara Superior, pede a reforma da Decisão que acolheu a pretensão do contribuinte, citando diversos julgados deste CONSEF, que sustentam a tese de que alguns materiais aplicados na atividade mineradora, a exemplo dos mencionados no presente Auto, são peças de reposição de maquinários ou ferramentais, enquadrando-se na definição de produtos de uso e consumo.

O contribuinte, nas fases ordinárias de impugnação do lançamento, sustentou, por sua vez, que as mercadorias objeto da autuação integram todo o processo de extração do mármore, afirmando ainda que as mercadorias empregadas se diluem ou se incorporam ao produto final. Descreveu o processo produtivo, informando que o fio helicoidal é utilizado na movimentação das máquinas elétricas, entrando em atrito com as pedras de mármore até se efetivar o corte do bloco. Quanto ao fio diamantado declarou que este item é utilizado no corte dos blocos com maior perfeição que o fio helicoidal. No que se refere às brocas e demais itens, afirma que estes materiais servem para abrir buracos nos blocos por onde passarão os fios, sejam os diamantados ou helicoidais. Disse, ainda, que os citados produtos, mesmo não se incorporando ao produto final, concorrem necessariamente para a extração do mármore e são consumidos no processo produtivo, desgastando-se na atividade extrativa. Fez observar que o RICMS (Decreto nº 6.284/97) não exige que o material seja consumido integralmente no processo extrativo, bastando que haja emprego direto na extração de substâncias minerais ou fósseis.

O art. 93, inc. I, letra “e”, do RICMS/97, que regulamenta as disposições legais atinentes ao direito de crédito na atividade de extração mineral e fóssil, apresenta a seguinte redação:

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

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

.....
e) de mercadorias a serem empregadas diretamente na extração de substâncias minerais ou fósseis;

Uma das leituras que se pode extrair do dispositivo acima mencionado é no sentido de que no processo de extração mineral e fóssil, o legislador não condicionou o direito à apropriação dos créditos fiscais ao consumo instantâneo ou imediato dos materiais aplicados. Também não foi colocada a exigência de incorporação dos denominados bens intermediários ao produto final, até porque nessa atividade não há transformação de uma utilidade em outra, como se verifica no processo de industrialização, mas a retirada de minérios da superfície ou do subsolo, havendo, em relação aos produtos diretamente afetados à atividade extrativa, desgaste ou consumo, em maior e menor espaço de tempo, em função do tipo de contato físico que mantêm com o material a ser extraído. Ademais, a incorporação de materiais ao produto da extração pode até ocorrer, mas de forma indesejada em relação a resíduos ou impurezas, não sendo da essência do processo extrativo mineral ou fóssil a transformação de um bem em outro.

Importante destacar que a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, no processo Auto de Infração nº 207140.00037/05-5, ao julgar lançamento tributário atinente a créditos fiscais apropriados na atividade mineradora, registrou no Acórdão nº 0136-11/07 o seguinte entendimento: “...tanto materiais de consumo quanto produtos intermediários, são ‘consumidos’ pelo estabelecimento (...), porém o que importa para a sua caracterização **legal** é onde o consumo acontece: se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário, caso contrário, deve ser definido como material de consumo”.

Entendemos que o direito ao crédito na atividade mineradora está assentado em cinco premissas, todas elas derivadas de dispositivos contidos na legislação do imposto, originários do Regulamento do ICMS. Em primeiro lugar, a disposição expressa do art. 93, inc. I, letra “e”, que ao delimitar o direito de creditamento utiliza as expressões: “*mercadorias (...) empregadas diretamente no processo de extração de substâncias minerais e fósseis*”, afastando a linha de interpretação restritiva desse Recurso em exame. As expressões utilizadas pelo legislador não permitem ao intérprete fazer espécies de mercadorias, desde que haja, o preenchimento concomitante de quatro outros requisitos:

- a) afetação ou participação direta dos produtos no processo extrativo das substâncias minerais ou no corte das mesmas, na condição de elementos indispensáveis;
- b) contato direto com as matérias-primas;
- c) desgaste resultante daquela participação ou contato.
- d) as operações subsequentes se sujeitarem à incidência do imposto.

Os quatro requisitos acima enumerados se encontram também previstos no RICMS/97, em seu art. 93, parágrafo 1º, e sua aplicação conjunta com o dispositivo específico, atinente à atividade de mineração (alínea “e”, do inc. I, do art. 93), sustentam a pretensão empresarial pela legitimidade e legalidade dos créditos fiscais apropriados em relação aos seguintes produtos: fio heliocoidal, cordoalha dupla e fio diamantado.

Nessa linha de entendimento aqui desenvolvida trilharam outras decisões deste Conselho de Contribuintes da Bahia, assegurando o direito ao crédito de materiais utilizados no corte e polimento de substâncias minerais, a exemplo dos Acórdãos 0076-12/05, 0330-12/06, 0241-12/07 e 0279-12/07, apesar da posição historicamente majoritária deste CONSEF, no sentido de não acolher esses créditos, por enquadrá-los como bens ferramentais, em razão do desgaste dos materiais não se operar de forma instantânea ou imediata ao cabo de cada etapa do processo extrativo. Todavia, diante de força do argumento contrário e a partir de uma leitura mais detida da legislação, faz-se necessária a revisão dessa posição, razão pela qual modifico, também, o entendimento por mim externado no julgamento deste processo na 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF.”

Seguindo esta linha de entendimento, observo que, relativamente à infração 03, a exigência fiscal prevalece apenas quanto aos materiais identificados como de uso/consumo do estabelecimento, a exemplo, de porca, parafuso, bucha, pino, junta, etc. Portanto, descabe a exigência quanto aos produtos utilizados como insumos no processo extrativo mineral, a exemplo, de broca, conebits, rebolo, etc.

Diante disto, após a exclusão das notas fiscais arroladas na planilha elaborada pelo autuante de fls. 40 a 44, referentes a produtos que participam diretamente do processo extrativo na condição de insumo, portanto, que não estão sujeitos ao pagamento da diferença de alíquotas, esta infração passa do valor originalmente exigido de R\$ 24.855,63 para R\$ 12.028,06, conforme demonstrativo de débito abaixo:

DEMONSTRATIVO DÉBITO - INFRAÇÃO 03	
Data ocorrência	Valor julgado
31/01/2005	230,50
30/04/2005	285,97
31/05/2005	260,00
31/08/2005	564,38
30/09/2005	150,00
30/06/2006	791,90
31/07/2006	447,09
31/08/2006	409,37
30/09/2006	45,00
31/10/2006	89,85
31/12/2006	141,60
31/01/2007	861,37
28/02/2007	168,50
31/03/2007	700,84
30/04/2007	660,06
31/05/2007	433,20
31/07/2007	388,80
30/09/2007	212,72
31/10/2007	91,47
31/05/2008	1.029,00
30/06/2008	806,50

31/07/2008	256,67
30/09/2008	1.352,05
31/10/2008	219,82
31/12/2008	1.431,40
TOTAL	12.028,06

Com relação à infração 07, ainda seguindo na mesma linha de entendimento esposado pela Câmara Superior do CONSEF, verifico que a exigência fiscal diz respeito às Notas Fiscais nºs 26516, 105184 e 720, sendo que, descabe a glosa do crédito fiscal referente à Nota Fiscal nº 720, haja vista que se refere ao produto broca, produto este que se constitui em insumo no processo extrativo mineral do autuado, portanto, sendo legítimo o crédito fiscal utilizado no valor de R\$ 332,35.

Por outro lado, constato que é correta a glosa do crédito fiscal com relação às Notas Fiscais nºs 26516 e 105184, tendo em vista que os materiais nelas discriminados - mangueira e radiador – são considerados de uso/consumo do estabelecimento, portanto, vedada a apropriação do crédito fiscal.

Diante do exposto, considero esta infração parcialmente subsistente no valor de R\$ 230,79, na data de ocorrência de 31/08/2005 e no valor de R\$ 178,50, data de ocorrência de 31/05/2005, totalizando o ICMS devido nesta infração o valor de R\$ 429,29.

Quanto à infração 08, constato que dentre aos produtos discriminados nas 33 (trinta e três) notas fiscais arroladas na autuação, conforme a planilha elaborada pelo autuante às fls. 229/230, apenas os produtos referentes às Notas Fiscais nºs 30107,30186, 22486 e 045, no caso, pino, porca, junta, anel, parafuso, bucha, etc. têm a natureza de materiais de uso/consumo do estabelecimento, sendo correta a glosa do crédito fiscal relativamente a estes documentos fiscais.

Diante disto, cabe a exigência do ICMS referente à data de ocorrência de 30/04/2005, no valor de R\$ 200,18, referente às Notas Fiscais nºs 30107 e 30186, assim como referente à data de ocorrência de 31/08/2005, no valor de R\$ 395,06, correspondente às Notas Fiscais nºs 22486 e 45, totalizando esta infração o valor de R\$ 595,24.

No respeitante à infração 04, constato que restou comprovado o cometimento da irregularidade apontada no Auto de Infração, haja vista que o imposto relativo às operações escrituradas nos livros fiscais próprios não foi recolhido tempestivamente, conforme se verifica nos documentos acostados aos autos pelo autuante. Infração subsistente.

No que tange à infração 05, observo que o contribuinte apesar de ter lançado o imposto referente às operações realizadas nos livros fiscais próprios, não efetuou o recolhimento. Infração mantida.

Relativamente à infração 06, verifico que o próprio contribuinte reconhece ter incorrido em erro quando do preenchimento do valor das saídas na DMA de janeiro de 2007. Conforme consignado pelo autuante, verifico que as vendas internas em janeiro de 2007 totalizaram R\$ 117.723,69, enquanto na DMA do período, o autuado declarou vendas internas de R\$ 17.723,69, conforme consta à fl. 216 dos autos. Infração mantida.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho unanimente, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 2 **MINERAÇÃO SANTA MARIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado

ACORDAO JJF Nº 0381-01/10

imposto no valor de **R\$101.901,38**, acrescido das multas de 50% sobre R\$ 11.534,26 e de 60% sobre R\$ 90.367,12, previstas no art. 42, I, “a”, II, “a”, “b”, “f”, VII, “a,” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$140,00**, prevista no art. 42, XVIII, “c” do mesmo Diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE-RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR