

A. I. N° - 380214.0001/11-9

AUTUADO - GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA.

AUTUANTES - ROGÉRIO ALMEIDA SANTOS e CARLOS ALBERTO BARBOSA DOS SANTOS

ORIGEM - IFEP SERVIÇOS

INTERNET - 14/12/2011

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0267-03/11

EMENTA: ICMS. 1. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. PRESTAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. SERVIÇOS-MEIO E DE VALOR ADICIONADO. EXTINÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. Consta nos autos cópia de Certidão expedida pela Secretaria das Sessões Cíveis de Direito Público e de Direito Privado do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia certificando que os autos do Mandado de Segurança nº 3636-3/2009, da Comarca de Salvador, tendo como partes o autuado (Impetrante) e o Exmo. Sr. Secretário da Fazenda do Estado da Bahia (Impetrado), transitou em julgado sem interposição de recurso pelas partes litigantes, tendo a segurança sido concedida à unanimidade, determinando ao fisco baiano a não exigência de ICMS da empresa sobre os serviços em questão. Nos termos do art. 122, II, do RPAF, extingue-se o processo administrativo fiscal em face de decisão judicial transitada em julgado contrária à exigência fiscal. Processo extinto. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) ENERGIA ELÉTRICA. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO. O serviço de telecomunicação é definido pela legislação como indústria, “para todos os fins” (Decreto federal nº 640/62). A competência para legislar sobre telecomunicações é exclusiva da União (CF, art. 22, IV). No âmbito tributário não se pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (CTN, art. 110). Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para o consumo (RIPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637/98). No serviço de telecomunicação a energia elétrica é submetida a um processo de industrialização, haja vista que ela passa por uma alteração de corrente alternada para corrente contínua e em seguida é transformada em ondas eletromagnéticas e radioelétricas, as quais se manifestam depois em forma de sons nos aparelhos de telefonia, permitindo a comunicação. Essas mudanças (transformações), por implicarem alteração da natureza da energia em ondas eletromagnéticas e radioelétricas, e depois a reconversão das ondas eletromagnéticas e radioelétricas em sons, caracterizam tais processos como típicos processos industriais. A transformação consiste

no processo através do qual, a partir de uma coisa, se obtém uma espécie nova. A “geração” de comunicação constitui um processo de industrialização. O fundamento do crédito está no art. 93, II, “a”, 2, c/c o § 1º, I, do RICMS, em sintonia com o art. 33, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/96, na redação dada pela Lei Complementar nº 102/00.

b) AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE. Na aquisição de bens destinados ao ativo permanente é legítimo o crédito do imposto. Na discussão da lide ficou patente que o fato real seria outro, possivelmente relacionado a um crédito que teria sido utilizado para anular um débito indevido. Mudança de fulcro da imputação. Falta de certeza e liquidez. Lançamento nulo.

3. LIVROS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTAS. **a) FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE BENS NO REGISTRO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO.** Feita prova de que parte das Notas Fiscais tidas como não registradas se encontravam escrituradas. Multa reduzida. **b) ESCRITURAÇÃO EFETUADA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. REGISTRO DE ENTRADAS E REGISTRO DE APURAÇÃO.** Imputações não impugnadas pelo contribuinte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/3/11, diz respeito aos seguintes fatos:

1. recolhimento a menos do ICMS relativo a prestações de serviços de comunicação – prestações tributáveis efetuadas como não tributáveis –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 274.061,27, com multa de 60%;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, na prestação de serviço de comunicação, sendo glosado crédito no valor de R\$ 4.878,01, com multa de 60%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente [sic], sendo glosado crédito no valor de R\$ 2.683,61, com multa de 60%;
4. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada de mercadorias no estabelecimento [descumprimento de obrigação acessória] – operações sujeitas à tributação pelo ICMS –, sendo por isso aplicada multa de R\$ 239.597,97, equivalente a 10% das entradas omitidas;
5. escrituração do Registro de Entradas em desacordo com as normas regulamentares, sendo aplicada multa de R\$ 140,00;
6. escrituração do Registro de Apuração do ICMS em desacordo com as normas regulamentares, sendo aplicada multa de R\$ 140,00.

O contribuinte defendeu-se (fls. 317/344) informando de início que pagou as multas dos itens 5º e 6º.

Com relação ao 1º lançamento, adverte que este Auto representa flagrante descumprimento de ordem judicial já transitada em julgado, que veda a autuação, pela Fazenda baiana, de receitas relativas a serviços-meio e de valor adicionado, de que cuida o Convênio ICMS 69/98, exarada pelo TJBA nos autos do Mandado de Segurança nº 3636-3/2009, pois o fiscal lançou o imposto sobre atividades da empresa que não podem ser tributadas pelo ICMS, como, por exemplo, “Taxa visita técnica – defeito inexistente”, “Parcelamento de fatura”, “Tarifa de escolha de nº personalizado”,

“Conta Fácil GVT – serviço de detalhamento das ligações na fatura telefônica”, “Multa”, “Juros”, entre outras que, por não representarem receita advinda da prestação de serviço de telecomunicações, não poderiam compor a base de cálculo do imposto estadual. Considera que o fiscal não atentou para a natureza dos serviços objeto do levantamento, ao incluir na base de cálculo do ICMS vários serviços-meio e de valor adicionado que, a despeito de não serem passíveis de incidência do ICMS por sua própria natureza, já foram objeto de decisão judicial proferida pelo TJBA, através da qual foi determinado ao fisco baiano a não exigência de ICMS da empresa sobre os referidos serviços, nos termos do MS 3636-3/2009, julgado em definitivo pela Seção Cível de Direito Público do Tribunal de Justiça da Bahia em 23.7.09, tendo tal decisão transitado em julgado em 1.9.09, conforme instrumentos anexos, determinando que a Fazenda baiana se abstinha de autuação da empresa em decorrência do não recolhimento de ICMS e da prática de qualquer medida administrativa visando à cobrança sobre os serviços-meio e de valor adicionado que presta, previstos no Convênio ICMS 69/98. Transcreve trechos da ementa e do voto condutor da decisão.

A defesa assinala que o lançamento em discussão recai sobre toda a receita auferida pela empresa no período considerado, excluindo-se apenas o imposto pago e atribuindo base de cálculo igual a zero para uma lista de rubricas, o que considera insuficiente para relacionar todos os inúmeros serviços de valor adicionado, facilidades, acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e facilidades adicionais. Especifica alguns exemplos de receitas que não estão relacionadas na lista de exclusão eleita pelo agente fiscal, sobre as quais pretende fazer incidir ICMS, resultando dessa metodologia a inclusão no levantamento de praticamente todos os serviços complementares e facilidades adicionais prestados pela empresa, desafiando o comando judicial, já transitado em julgado.

Destaca que a autuação engloba todas as modalidades de “Assinatura mensal” cobradas pela empresa, implicando descumprimento da referida decisão judicial, que faz menção expressa à não-incidência do ICMS sobre essa receita, entre várias outras que foram autuadas.

Diz que a empresa já recolheu o ICMS devido relativamente às receitas de serviços de telecomunicações, de modo que, ao contrário do que presumiu o fiscal, a receita residual se refere aos mencionados serviços complementares, sobre os quais não há razão para se cogitar da incidência do ICMS.

Conclui ponderando ser inútil qualquer discussão acerca dessa matéria, em especial no âmbito administrativo, haja vista que a questão já se encontra sepultada por decisão transitada em julgado, fazendo-se mister que seja cumprido o comando judicial exarado nos autos do já mencionado Mandado de Segurança, sob pena de ver-se a empresa obrigada a comunicar o descumprimento da ordem judicial ao TJBA, demandando ordem direta para que o fisco baiano cumpra a decisão, sob as penas da lei.

Quanto ao 2º lançamento, a defesa sustenta que a energia elétrica é insumo indispensável à prestação do serviço de telecomunicação, sendo consumida de forma imediata e integral na prestação do serviço de comunicação, de modo que é legítimo o creditamento do imposto incidente em sua aquisição. Aduz que os serviços de telecomunicação são considerados indústria básica para todos os fins, sendo admitido o crédito relativo ao ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida em processo de industrialização.

Frisa que, com a edição da Lei Complementar nº 87/96, foi instituído um amplo regime de não-cumulatividade, estatuindo que todos os bens e serviços adquiridos ensejam o direito ao crédito de ICMS, bastando para isso que sejam inerentes à atividade do contribuinte, pelo que se nota a partir dos arts. 19 e 20, *caput* e § 1º.

Assinala que, a partir do regramento da Lei Complementar nº 87/96, as únicas restrições ao creditamento referem-se às entradas de mercadorias ou às utilizações de serviços resultantes de

operações ou prestações isentas ou não tributáveis, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios às atividades do estabelecimento.

Enfatiza que não há na legislação, por força da regra constitucional da não-cumulatividade, nenhuma vedação ao aproveitamento de créditos de ICMS em razão da natureza da atividade desenvolvida pelo contribuinte – se industrial ou prestador de serviços –, restando necessário tão-somente que os bens e serviços sejam inerentes à atividade do contribuinte.

Destaca que a energia elétrica representa um bem essencial no caso da empresa autuada, que presta serviço de telecomunicação, constituindo insumo sem o qual é impossível aquele serviço, pois a energia elétrica é materialmente consumida pelas centrais de comutação e controle, que transformam a energia elétrica em corrente contínua e em ondas eletromagnéticas e radioelétricas, convertidas em sons nos aparelhos de telefonia, permitindo a comunicação.

Sustenta que a regra constitucional da não-cumulatividade tem um conteúdo mínimo de eficácia plena e aplicabilidade imediata, e tal conteúdo mínimo faz com que o contribuinte tenha o direito subjetivo constitucional de se creditar do ICMS suportado na aquisição de insumos, que são produtos essenciais à prestação de serviço, consumindo-se integralmente no desempenho dessa atividade, independentemente de qual seja essa atividade, e o reconhecimento do direito ao creditamento na aquisição de insumos consumidos de forma imediata e integral no processo produtivo ou de prestação de serviços é entendimento tradicional, firmado há mais de três décadas pelo STF. Lembra que há poucos anos, ao enfrentar novamente a matéria, o STF repisou o entendimento para reconhecer, mais uma vez, o direito ao creditamento do imposto oriundo da aquisição de produtos intermediários e insumos, no RE-AgR 293511/RS, e a situação não se altera em se tratando de insumos adquiridos para viabilizar a prestação de serviços, como no caso do autuado, conforme acórdão recente proferido pelo STJ em caso análogo ao do presente auto, no julgamento do REsp 1.175.166/MG.

Insiste em que, tratando-se de insumo de natureza essencial, vinculado diretamente à prestação do serviço de comunicação e nele se consumindo integralmente, o custo de sua aquisição, inclusive o imposto incidente, é repassado ao consumidor, integrando a posterior prestação tributada, e portanto, se o custo integra o preço do serviço de comunicação prestado, submetendo-se à incidência do ICMS, sua aquisição tributada gera o crédito do imposto, de modo que, não sendo assim, haverá cumulação de incidências.

Argumenta que a essencialidade constitui a característica do insumo nas prestações de serviço, e no presente caso a essencialidade é qualificada pelo consumo integral na referida prestação, haja vista que a energia elétrica é materialmente consumida na prestação dos serviços de telecomunicação, sendo utilizada em todos os processos da telefonia fixa comutada, incluindo todos os equipamentos de comutação, de infra-estrutura, de segurança da continuidade e climatização ambiental em atendimento às certificações técnicas do órgão regulador, de modo que sem energia elétrica não há telecomunicação.

Chama a atenção para o Relatório Técnico nº 1/2007, do Instituto Nacional de Tecnologia, órgão do Ministério da Ciência e Tecnologia, segundo o qual a energia elétrica é essencial para a prestação do serviço de comunicação.

Passa a expor as assertivas pelas quais entende ser legítimo o crédito do imposto, enfatizando o direito ao crédito em face do caráter industrial dos serviços de telecomunicação, tomando por base o art. 33, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/96, na redação dada pela Lei Complementar nº 102/00. Observa que os serviços de telecomunicação são definidos, para todos os fins, como indústria básica pelo Decreto federal nº 640/62, e lembra que tal diploma se afina com a competência exclusiva da União para legislar sobre telecomunicações (CF, art. 22, IV). Aduz que o Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637/98, dispõe que caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para o consumo. Observa que para viabilizar o serviço de telecomunicação ocorre a

alteração da natureza (transformação) e da finalidade, ou seja, ocorre industrialização da energia elétrica, enquadrando-se no *caput* e inciso I [do art. 4º do Decreto nº 2.637/98]. Acrescenta que a transformação (industrialização) neste caso consiste na conversão da energia elétrica em onda eletromagnética ou radioelétrica, bem como na conversão da corrente alternada fornecida pelas empresas de energia a uma voltagem de 13.800V a 23.000V em corrente alternada de 380V a 220V e, em seguida, em corrente contínua a tensão retificada de -52,8V a -48V, sendo que o aspecto sensível dessas alterações é a conversão de sinais sonoros em ondas eletromagnéticas e posteriormente a reconversão destas em som.

Argumenta que, apesar da ocorrência da industrialização, a resposta para que as empresas de telefonia não paguem IPI está no art. 155, § 3º, da Constituição, segundo o qual, à exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* daquele artigo (ICMS) e o art. 153, I e II (impostos aduaneiros), nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, e sendo assim a não-incidência do IPI não nega a natureza industrial da atividade, decorrendo, ao contrário, de expressa exclusão constitucional (imunidade).

Por esses aspectos, considera incensurável o Decreto nº 640/62, que insere as telecomunicações no âmbito da indústria básica, não a título de ficção jurídica, mas refletindo a realidade, fundado na competência privativa da União na matéria (CF, art. 22, IV).

Reporta-se a laudos periciais técnicos em engenharia de telecomunicações já produzidos em ações judiciais análogas ao presente caso, nos quais foi demonstrado que existe um processo de transformação ao qual se submete a energia elétrica para que possa ser ultimado o serviço de telecomunicação, cuja disponibilização é o próprio produto, energia elétrica, constituindo esta um insumo essencial à atividade-fim das prestadoras de serviços de telecomunicação.

Toma como exemplos dois laudos produzidos no bojo de ações ajuizadas por empresas do mesmo ramo em São Paulo e no Rio Grande do Sul, conforme cópias anexas.

Aponta também o Relatório Técnico nº 1/2007, do Instituto Nacional de Tecnologia, cópia anexa, elaborado a pedido de sociedade do mesmo objeto do autuado para que fosse emitido parecer técnico quanto à finalidade e destinação da energia elétrica utilizada em estações de telefonia celular e armazenamentos de dados digitais.

Conclui sustentando ser legítimo o aproveitamento de créditos de ICMS da energia elétrica utilizada na planta operacional de telecomunicação, por passar por um processo de industrialização, com base no art. 33, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/96.

Com relação ao 3º lançamento, a defesa alega que a operação documentada pela Nota Fiscal 10541 (CFOP 2949 – outras entradas) não se refere a aquisição para composição do ativo permanente do estabelecimento, mas sim a operação que não é passível de tributação pelo ICMS, de modo que a tomada do crédito tem como efeito tão-somente anular o pagamento indevidamente feito do tributo, não causando qualquer prejuízo na arrecadação do ICMS, bastando ver que, de acordo com a informação trazida pela fiscalização, o CFOP informado na Nota Fiscal denota a não ocorrência de transferência de titularidade da mercadoria, des caracterizando assim o fato gerador do tributo estadual.

Quanto ao 4º lançamento, a defesa aponta os números de várias Notas Fiscais que estariam registradas. Enfatiza a necessidade de se atentar para a inteligência do § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, uma vez que se trata de descumprimento de obrigação acessória sem que haja prejuízo ao fisco, sob a invocação dos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da equidade, observando que são requisitos para o cancelamento ou redução da multa por descumprimento de obrigação acessória a inexistência de dolo, fraude ou simulação e a não ocorrência de falta de pagamento do imposto. Questiona a multa cominada, que considera confiscatória, por ser excessiva.

Cita jurisprudência. Comenta o caráter acessório da obrigação descumprida. Apela para aplicação do juízo de equidade.

Pede que se cancele o lançamento do item 1º, em cumprimento da ordem judicial exarada pelo TJBA em Mandado de Segurança; que se reconheça a regularidade do creditamento do imposto nos casos dos itens 2º e 3º; que se cancele a multa do item 4º relativamente às Notas Fiscais que se encontravam escrituradas, bem como a multa relativa aos demais documentos, por não ter havido falta de recolhimento do tributo, bem como em razão de seu efeito confiscatório, ou, alternativamente, a sua redução para patamares razoáveis; e que se homologue o pagamento das multas dos itens 5º e 6º.

Um dos fiscais autuantes prestou informação (fls. 507/521) dizendo que os Estados signatários do Convênio ICMS 69/98 firmaram entendimento de que devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS incidente sobre os serviços de telecomunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que aperfeiçoem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Quanto ao Mandado de Segurança cuja cópia foi juntada à defesa, o fiscal diz que quando a Autoridade coatora foi cientificada da decisão o Auto de Infração já havia sido lavrado, e portanto não há por que se falar em descumprimento de decisão mandamental, em face de dispositivos legais que passa a abordar, relativos ao Mandado de Segurança, considerando que, por envolver aspectos jurídicos, a questão deveria ser submetida ao representante da Procuradoria Geral do Estado que atua no CONSEF para emissão de parecer, uma vez que quando a Autoridade coatora foi cientificada da decisão do Mandado de Segurança o Auto de Infração já havia sido lavrado.

Especifica os serviços objeto da autuação que fazem parte do escopo do Convênio ICMS 69/98. Nota que, de acordo com o inciso II do art. 155 da Constituição, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, tendo a Lei Complementar nº 87/96 definido o fato gerador do imposto relativamente às prestações de serviços de comunicação no art. 2º, III, estando sujeitas ao ICMS as prestações de serviços de comunicação, e não apenas o serviço de telecomunicação.

Diz que, para ter acesso à rede mundial de computadores, o usuário é obrigado a contratar a prestadora de serviço de comunicação (provedor de acesso), que é responsável pelo acesso e identificação do usuário na rede, mediante pagamento de um valor mensal (assinatura), sem o qual não há possibilidade de se estabelecer qualquer comunicação na internet.

Informa que o autuado utiliza o artifício de segregar nas faturas emitidas em nome de seus clientes o serviço de telecomunicação prestado, dos equipamentos e infra-estrutura fornecidos. Ressalta que sem equipamentos e sem a infra-estrutura o serviço de telecomunicação não se concretiza, sendo portanto descabida a redução do valor da base de cálculo do ICMS realizada pelo autuado.

Aduz que além de segregar indevidamente os serviços de infra-estrutura, o autuado ainda faz uma superavaliação do valor da locação e em contrapartida uma subavaliação do valor dos serviços de comunicação, de acordo com as faturas anexas.

Observa que os equipamentos e a infra-estrutura são imprescindíveis para a concretização do serviço de telecomunicação, e sem ela não ocorre a prestação do serviço.

Diz que, intimado a apresentar a relação dos equipamentos objeto da locação consignada na fatura, o contribuinte apresentou com a informação: “Relação detalhada dos equipamentos descritos na fatura como locação de infra-estrutura da GVT”.

Passa a tecer considerações acerca do fato “oponível” do ICMS.

A partir de texto que atribui a Roque Antonio Carrazza (não cita a fonte), e tendo em vista o art. 60 da Lei de Telecomunicações, considera não restarem dúvidas que o serviço de telecomunicação é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação, estando inserida entre essas atividades a disponibilização dos equipamentos para transmissão dos dados.

Observa que o contrato de prestação de serviço de comunicação engloba o fornecimento de equipamentos necessários à sua execução, descharacterizando assim a autonomia ou acessoriedade em contrato de locação de bens móveis.

Cita comentário de Aliomar Baleiro acerca do art. 110 do CTN sobre o papel da lei complementar.

Retoma as considerações quanto à previsão constitucional da incidência do ICMS sobre prestações de serviços de comunicação.

Argumenta que, como as prestações de serviços decorrem de contratos, são fatos geradores do ICMS as prestações de serviços de comunicação decorrentes de contratos desse gênero, sendo juridicamente possível que duas pessoas se vinculem duas vezes, com independência, por meio de dois contratos, através de um único instrumento, também sendo possível que esses dois contratos tratem um deles, da prestação de serviço de comunicação e o outro, independentemente, da locação de bens móveis, e, para que isso ocorra, as respectivas obrigações devem ser independentes, pois obrigações interdependentes, tantas quantas possam ser, denunciam vontades contratuais interdependentes, convergentes em apenas um contrato, podendo, por outro lado, haver contratos que dependam da existência de outros, os quais a doutrina chama de “contratos acessórios”, porque dependem dos “contratos principais”, visando predominantemente garantir as obrigações nele contraídas, como, por exemplo, a fiança e o penhor. Cita Orlando Gomes.

Considera que no caso em questão o serviço que a operadora deve “fornecer” é o serviço de comunicação multiserviços, que se sujeita à incidência do ICMS, e a falta da instalação da conexão à rede, inclusive pela falta de equipamentos, por parte da contratada, a leva à inadimplência de todo o contrato. Já do lado do contratado, se a operadora cumprir todas as suas obrigações contratuais, exceto a de ceder à outra o uso e gozo dos equipamentos de conexão, estará inadimplente com relação a todo o contrato, ou ao acordo operacional, conforme a denominação dada, e não a um contrato de aluguel independente ou acessório ao de comunicação.

Prossegue pontuando que, não obstante a forma escolhida pelas partes, não se trata em tal situação de dois serviços independentes, nem de um serviço principal e outro acessório, seja um de comunicação, seja o outro de locação, pois se trata apenas de um serviço, de comunicação, com fornecimento de materiais para sua viabilização, cobrado em separado, mas não por causa separada.

Chama a atenção para decisão do STJ em situação semelhante, no Auto de Infração 63.963-0-RS.

Conclui que na execução de contrato de prestação de serviço de comunicação sujeito ao ICMS fica afastada a possibilidade de haver locação de bens móveis, como o autuado procede.

Quanto ao 2º lançamento, o fiscal argumenta que o art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 e o art. 93, II, “b”, do RICMS estabelecem “nímeros cláusus” [“numeris clausus”] as situações em que se pode utilizar o valor do imposto anteriormente cobrado nas aquisições de energia elétrica usada ou consumida, e o serviço de telecomunicações não está inserido no rol das exceções, não cabendo portanto a argumentação da defesa, haja vista que os serviços prestados pelo autuado não se enquadram em nenhuma das situações tipificadas na legislação.

Relativamente ao 3º lançamento, o fiscal considera que se a operação vinculada às Notas Fiscais citadas não são passíveis de tributação, não há por que haver o creditamento do ICMS, e sendo assim a alegação da defesa é descabida.

Com relação ao 4º lançamento, diante dos elementos apresentados pela defesa, o fiscal informa que efetuou a conferência das Notas, e elaborou demonstrativo dos documentos remanescentes.

Reitera a sugestão no sentido de que, no tocante ao Convênio ICMS 69/98, seja a questão levada à apreciação do representante da Procuradoria Geral do Estado que atua no CONSEF, para emissão de parecer e, se for o caso, orientar providências que se façam necessárias.

Destaca a retificação feita, e opina pela procedência parcial do Auto de Infração.

Dada ciência da informação fiscal ao contribuinte, este se manifestou (fls. 539/553) reiterando, quanto ao 1º lançamento, os termos da impugnação inicial acerca do Mandado de Segurança, argumentando que se trata de decisão judicial transitada em julgado, sendo irrelevante o fato de o Auto de Infração ter sido lavrado antes da ciência da decisão que concedeu a segurança, tendo em vista que os efeitos da segurança retroagem à data da interposição do Mandado de Segurança preventivo, e a decisão tem o condão de desconstituir todos os atos ilegais praticados desde a interposição do Mandado de Segurança, conforme é pressuposto básico da teoria geral do processo, e mesmo que assim não fosse, a Procuradoria Geral do Estado teve ciência pessoal da liminar que antecipou os efeitos da segurança em data muito anterior, uma vez que a liminar foi deferida em 5.2.09, antes mesmo da expedição de intimação para informações, de modo que a autuação se traduz em descumprimento de ordem judicial. Aduz que a lista elaborada pelo fiscal sobre o que seriam serviços conceituados como “de valor adicionado ao de telecomunicações” não contempla todos os serviços abrangidos pela decisão judicial e que foram indevidamente autuados.

Quanto ao 2º lançamento, observa que o fiscal na informação se limitou a colacionar o art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, para suscitar de rol taxativo de hipóteses que autorizam a utilização de crédito de ICMS sobre as aquisições de energia elétrica, concluindo que no âmbito de prestações de serviços da empresa não consta situação tipificada na legislação, e contrapõe que, em face da simplicidade da argumentação fiscal, considera que não cabe à empresa repisar todos os pontos já argüidos na inicial de sua impugnação, valendo apenas mencionar que a regularidade do creditamento do imposto na aquisição de energia elétrica se arrima no fato de que se trata de insumo indispensável à prestação do serviço de telecomunicação, sendo a energia consumida de forma imediata e integral na prestação do serviço de comunicação, e por isso é legítimo o creditamento do imposto, e, ainda que assim não fosse, os serviços de telecomunicação são considerados indústria básica para todos os fins, sendo admitido o crédito relativo ao ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida em processo de industrialização.

No tocante ao 3º lançamento, reclama que o fiscal se absteve de tecer considerações acerca da real natureza da operação documentada pela Nota Fiscal 10541, CFOP 2949, e cujo creditamento do ICMS foi glosado sob o argumento de que a empresa utilizou indevidamente crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente. Reitera que o crédito foi utilizado a fim de anular o pagamento de ICMS que fora indevidamente feito sobre operação que não atrai sua incidência. Frisa que a natureza estranha à concretização do fato gerador do tributo da operação glosada é inconteste, e portanto o imposto que foi recolhido sobre tal operação não é devido, razão pela qual o creditamento glosado não possui o condão de causar qualquer prejuízo ao fisco, visando apenas regularizar a operação fiscal que compreendeu o pagamento indevido do tributo em questão. Considera que o fisco, ao ignorar tal questão, pretende fazer incidir novamente o ICMS sobre operação que não é fato gerador desse tributo, razão pela qual o creditamento do tributo pago indevidamente ser traduz como meio eficaz para regularizar a situação.

Quanto ao 4º lançamento, argumenta que, não obstante o fiscal ter feito a retificação dos cálculos, excluindo os documentos que foram equivocadamente relacionados no levantamento, a multa deve ser cancelada ou reduzida, pois o fato não implicou falta de recolhimento do imposto. Toma por fundamento o § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, socorrendo-se dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Reitera que o dispositivo legal invocado prevê dois requisitos para o cancelamento ou redução da multa por descumprimento de obrigação acessória, primeiro, a não ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e segundo, a não ocorrência de falta de pagamento do imposto, e tais requisitos estão preenchidos neste caso, devendo, em respeito ao princípio da equidade, ser

cancelada a multa ou, no mínimo, reduzida a patamares razoáveis, sobretudo tendo em vista o seu caráter confiscatório. Cita jurisprudência acerca da natureza confiscatória da multa. Repete as considerações acerca da acessoriedade da obrigação descumprida. Apela para a aplicação do juízo de equidade, assinalando a inexistência de prejuízo ao erário e a boa-fé do contribuinte.

Reitera o pedido de anulação do Auto de Infração e a extinção do crédito tributário nele exigido.

VOTO

O 1º lançamento de que cuida este Auto de Infração diz respeito a recolhimento a menos do ICMS relativo a prestações de serviços de comunicação, em virtude da realização de prestações tributáveis como não tributáveis.

A defesa adverte que este Auto representa descumprimento de ordem judicial já transitada em julgado, que veda a autuação, pela Fazenda baiana, de receitas relativas a serviços-meio e de valor adicionado, de que cuida o Convênio ICMS 69/98, exarada pelo TJBA nos autos do Mandado de Segurança nº 3636-3/2009, compreendendo atividades da empresa que não podem ser tributadas pelo ICMS, como, por exemplo, “Taxa visita técnica – defeito inexistente”, “Parcelamento de fatura”, “Tarifa de escolha de nº personalizado”, “Conta Fácil GVT – serviço de detalhamento das ligações na fatura telefônica”, “Multa”, “Juros”, entre outras que, por não representarem receita advinda da prestação de serviço de telecomunicações, não poderiam compor a base de cálculo do imposto estadual.

O autuante, na informação, depois de comentar o entendimento firmado pelos estados no Convênio ICMS 69/98 acerca da inclusão, na base de cálculo do ICMS, dos valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como aqueles relativos a serviços complementares e facilidades adicionais que aperfeiçoam o processo de comunicação, assinala que o Mandado de Segurança obtido pelo autuado foi cientificado à Autoridade coatora após a lavratura do presente Auto, não se caracterizando por isso descumprimento de decisão mandamental, e nesse sentido sugere que a questão seja submetida ao representante da PGE que atua neste Conselho.

Prevê o art. 122, II, do RPAF que o processo administrativo fiscal *se extingue* em face de decisão judicial transitada em julgado contrária à exigência fiscal.

Em casos desta ordem, sempre que se tem notícia de que a matéria em discussão no âmbito administrativo é ou foi objeto de ação judicial, costuma-se solicitar a emissão de parecer da PGE a fim de informar se a matéria objeto da lide administrativa está compreendida no processo judicial, bem como para informar o andamento do processo, sobretudo quando se trata de liminar, que pode ser cassada.

Neste caso, deixo de consultar a PGE, haja vista que foi juntada à fl. 401 cópia de Certidão expedida pela Secretaria das Sessões Cíveis de Direito Público e de Direito Privado do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, certificando que os autos do Mandado de Segurança nº 3636-3/2009, da Comarca de Salvador, tendo como partes a Global Village Telecom Ltda. (Impetrante) e o Exmo. Sr. Secretário da Fazenda do Estado da Bahia (Impetrado), foram julgados em 23.7.2009, tendo a segurança sido concedida à unanimidade, e sendo posteriormente publicado o acórdão em 28.7.09, “sem a interposição de recurso pelas partes litigantes, e em 01.09.2009 transitado em julgado o v. *decisum*”.

Em face disso, não há mais o que discutir ou decidir, devendo-se proceder ao cumprimento do que foi decidido pelo Poder Judiciário.

Quanto à alegação do autuante de que quando a Autoridade coatora foi cientificada da decisão o Auto de Infração já havia sido lavrado, isto tem relevância apenas para a não caracterização de descumprimento da ordem judicial, mas, em se tratando de Mandado de Segurança preventivo, os efeitos da decisão atingem todos os atos praticados desde a interposição do mandado.

Está extinta a lide relativamente ao 1º lançamento deste Auto.

O 2º lançamento diz respeito a crédito fiscal de energia elétrica utilizado por empresa prestadora de serviço de comunicação.

Já atuei como relator em alguns casos semelhantes, envolvendo outras empresas do mesmo ramo de atividade. Por questão de coerência, reitero aqui o meu entendimento acerca do ponto em discussão.

De tudo o que foi dito pela defesa e pelo autuante, extrai-se em síntese isto: *sem energia elétrica não há serviço de telecomunicação*.

De fato, é impossível, no atual estágio tecnológico, prestar serviço de telecomunicação sem o emprego de energia – seja ela elétrica em sentido estrito, ou solar, ou eólica, o que termina dando no mesmo, tudo é energia. A empresa que figura nestes autos como autuada presta serviços de telecomunicações através de equipamentos, instalações e centrais em que a energia elétrica é absolutamente indispensável. Sem a energia não há geração, não há emissão, não há transmissão, não há recepção de comunicação. Ora, se a empresa não opera, ela não paga ICMS. É isso o que se pretende? O pleno funcionamento da empresa interessa tanto aos seus titulares, como ao Estado e por extensão a toda a comunidade. Insumo e produto constituem fenômenos interdependentes. Para haver o produto, na situação em análise, é absolutamente imprescindível o emprego do insumo em discussão. O produto final (comunicação) é tributado. Logo, é inarredável o direito ao crédito do insumo. Débito e crédito são figuras que caminham juntas. Se não há débito, é em princípio ilegítimo o crédito. Porém, se há débito, não há como ser negado o crédito, sob pena de afronta à regra da não-cumulatividade.

O crédito fiscal não constitui um “direito” do contribuinte. O crédito, ou seja, o abatimento do imposto anteriormente pago, faz parte do critério legal de apuração do tributo. Da mesma forma que a lei estabelece a base de cálculo, a alíquota e outros elementos de mensuração do imposto, também a própria lei determina que, do valor calculado, seja abatido ou compensado o tributo anteriormente pago ou devido, relativamente à operação ou prestação objeto do negócio.

A mudança da técnica da não-cumulatividade na passagem do antigo ICM para o ICMS não se deu por acaso. Tal mudança decorre da matriz constitucional do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. A Constituição de 1967, no art. 23, II, ao outorgar a competência aos Estados-membros para instituir o ICM, estabelecia que aquele imposto era não cumulativo, devendo-se abater do tributo devido o montante cobrado nas operações anteriores, *nos termos do disposto em lei complementar*.

Diferentemente, a Constituição de 1988, ao efetuar a mesma outorga de competência, relativamente ao ICMS, encarrega-se, ela própria, de regular *de forma completa* (e não mais “*nos termos do disposto em lei complementar*”, como prescrevia a Carta anterior) o regime de compensação do imposto, em seus *aspectos materiais*, estabelecendo que deve ser compensado o tributo devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado nas anteriores (art. 155, § 2º, I), reservando à lei complementar *disciplinar o regime de compensação do imposto*, ou seja, os *aspectos formais* (art. 155, § 2º, XII, “c”).

Por conseguinte, de acordo com a atual Constituição, o critério da não-cumulatividade nasce *pronto e acabado* da própria Constituição, cabendo à lei complementar apenas *disciplinar a forma* como se deva efetuar a compensação do tributo.

O autuado trouxe aos autos laudos técnicos para certificar seus argumentos. Explica em linguagem compreensível que a energia elétrica é essencial na prestação de serviço de telecomunicação, constituindo insumo sem o qual é impossível aquele serviço, pois a energia elétrica é materialmente consumida pelas centrais de comutação e controle, que transformam a energia elétrica em corrente contínua e em ondas eletromagnéticas e radioelétricas, convertidas em sons nos aparelhos de telefonia, permitindo a comunicação. Fundamenta o seu ponto de vista em face do caráter industrial

dos serviços de telecomunicação, tomando por base o art. 33, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/96, na redação dada pela Lei Complementar nº 102/00. Observa que os serviços de telecomunicação são definidos, para todos os fins, como indústria básica pelo Decreto federal nº 640/62, e lembra que tal diploma se afina com a competência exclusiva da União para legislar sobre telecomunicações (CF, art. 22, IV). Com base no conceito de industrialização, observa que para viabilizar o serviço de telecomunicação ocorre a alteração da natureza (transformação) e da finalidade da energia elétrica, pontuando que ocorre sua industrialização haja vista a transformação que se opera na conversão da corrente alternada em corrente contínua, procedendo-se à conversão de sinais sonoros em ondas eletromagnéticas ou radioelétricas e posteriormente a reconversão destas em sons.

O Decreto (federal) nº 640/62 define os serviços de telecomunicações como sendo uma modalidade de indústria. Reza o art. 1º, *in verbis*:

“Art. 1º. Os serviços de telecomunicações, *para todos os efeitos legais*, serão considerados *indústria básica* [...].” (grifei)

Atente-se para a expressão “para todos os efeitos legais”. Isso é dito em decreto federal, cumprindo ter em mente que compete privativamente à União legislar sobre águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão (CF, art. 22, IV), e no âmbito tributário não se pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (CTN, art. 110).

No caso em exame, não tenho dúvida de que a legislação, agora como antes, desde a transmutação do ICM em ICMS, prevê o direito ao crédito da energia elétrica para empresas de telecomunicações. A fiscalização neste caso impressionou-se com a expressão “serviço de comunicação”. Isso é mera questão lingüística. Na industrialização de qualquer coisa há um “serviço”. A esse serviço se dá o nome de industrialização, mas nem por isso ele deixa de ser um serviço. Se, por exemplo, uma empresa remete bens para serem industrializados por terceiro, este, ao efetuar a industrialização “por encomenda”, está prestando um serviço, serviço este que é definido como industrialização, sujeito a ICMS, IPI, etc. Em inúmeros casos em que objetivamente há uma industrialização, dá-se o tratamento de serviço.

A legislação prevê expressamente o direito ao crédito dos insumos empregados na industrialização (RICMS/97, art. 93, II, “a”, 2). O regulamento do imposto dá o conceito de industrialização (art. 2º, § 5º). Constituem processos de industrialização a transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou renovação de quaisquer bens. A transformação consiste no processo através do qual, a partir de uma coisa, se obtém uma espécie nova. A legislação não diz que o bem deva ser necessariamente uma coisa visível ou palpável. Por conseguinte, a “geração” de comunicação constitui um processo de industrialização.

De acordo com o dicionário, “geração” é o “ato ou efeito de gerar”. “Gerar” significa criar, produzir, formar. O próprio dicionário dá a significação de “geração”: fazer a geração de sinais de áudio e/ou imagem (*Novo Aurélio*. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999. p. 983-4).

Ou seja, geração é industrialização.

Na geração, emissão, transmissão, retransmissão, ampliação ou outros processos envolvendo comunicações e telecomunicações, há uma *transformação* (processo de industrialização) da voz, som ou imagem em sinais a serem veiculados através de linhas telegráficas, linhas telefônicas, satélites ou microondas. Quando eu falo ao telefone, a minha voz não sai correndo pelos fios até chegar ao destino. Minha voz é *transformada* em sinais, codificada eletronicamente, e quando o sinal chega ao aparelho de destino este é decodificado, voltando a assemelhar-se à minha voz. Essas transformações constituem rigoroso processo industrial. A energia elétrica é uma *matéria-prima* presente em todo o ciclo da comunicação, do início ao fim. Na própria recepção da comunicação há uma transformação, isto é, uma industrialização, pois a decodificação implica a transformação do sinal recebido em algo assimilável aos sentidos humanos, em forma de voz, som ou imagem.

Prevê o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97:

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

.....
II - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento (Lei nº 7710/00):

a) a partir de 1º de novembro de 1996:

.....
2 - quando consumida no processo de industrialização;
.....”

Traduzindo a orientação do art. 93 como um todo, o § 1º sintetiza nestes termos o regime do *crédito fiscal*, em consonância com a positivação dos arts. 24 a 31 da Lei nº 7.014/96:

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

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

a) estejam *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam *consumidos* nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) *integrem* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e

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

Analisando o dispositivo acima reproduzido, em sintonia com as demais normas regulamentares atinentes ao regime de compensação do ICMS, chega-se à conclusão de que o direito ao crédito, dentre outros requisitos, depende do atendimento a determinados *pressupostos*, a saber: as mercadorias ou bens adquiridos e os serviços tomados:

a) devem estar *vinculados* à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) devam ser *empregados* no processo de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; ou

c) devam *integrar* o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Em face da conjunção “ou”, no final da alínea “b” (a conjunção consta no texto do Regulamento), os pressupostos indicados nas três situações acima são *alternativos*, bastando o atendimento a um deles para que se reconheça o direito ao crédito.

No serviço de telecomunicação a energia elétrica é submetida a um processo de industrialização, haja vista que ela passa por uma alteração de corrente alternada para corrente contínua e em seguida é transformada em ondas eletromagnéticas e radioelétricas, as quais se manifestam depois em forma de sons nos aparelhos de telefonia, permitindo a comunicação. Essas mudanças (transformações),

por implicarem alteração da natureza da energia em ondas eletromagnéticas e radioelétricas, e das eletromagnéticas e radioelétricas em sons, caracterizam tais processos como típicos processos industriais. A transformação consiste no processo através do qual, a partir de uma coisa, se obtém uma espécie nova. A “geração” de comunicação constitui um processo de industrialização. O fundamento do crédito está no art. 93, II, “a”, 2, c/c o § 1º, do RICMS, em sintonia com o art. 33, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/96, na redação dada pela Lei Complementar nº 102/00.

É indevida a glosa do crédito fiscal de que cuida o 2º lançamento deste Auto.

No caso do 3º lançamento, a acusação diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente.

A imputação é esquisita, porque *na aquisição de bens destinados ao ativo permanente é legítimo o crédito do imposto*. No campo “Descrição dos fatos” os autuantes se limitam a dizer “crédito indevido – nota fiscal (Plano nº 3 em anexo)”. A planilha, que se encontra à fl. 51, apenas contém os elementos numéricos da Nota Fiscal 10541, indicando o CNPJ e a inscrição do emitente. Na coluna da descrição do produto consta “PROCESS”.

A defesa, igualmente de forma vaga, dá a entender que teria havido um pagamento de imposto indevido, relativo a uma operação que não seria passível de tributação pelo ICMS, por alguma razão não esclarecida, e o crédito teria sido utilizado para anular o que havia sido pago indevidamente.

Há, portanto, um descompasso entre a acusação e a defesa quanto ao objeto da autuação. De um lado, o autuado impõe um fato que em princípio não constitui infração, dizendo que o contribuinte utilizou indevida crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente. Por outro lado, a defesa sustenta uma tese que em princípio seria aceitável, pois se um houve um débito indevido o indébito pode ser anulado através de crédito relacionado ao fato que motivou o débito indevido, mas para isso é preciso haver provas, e nada foi anexado à defesa para demonstrar e esclarecer do que se trata.

O lançamento do item 3º é nulo, por falta de certeza e liquidez, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF. A repartição examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte sanar alguma irregularidade porventura existente, mesmo mediante denúncia espontânea, antes de nova ação fiscal, exime-se de sanções.

No item 4º deste Auto, o contribuinte é acusado de haver deixado de registrar na escrita fiscal a entrada de mercadorias em seu estabelecimento (descumprimento de obrigação acessória), sendo por isso aplicada a multa prevista no art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

A defesa reclamou que várias Notas Fiscais tidas como não registradas se encontravam escrituradas, e o fiscal refez os demonstrativos, reduzindo o valor da multa para R\$ 93.534,26.

A defesa pede a redução ou cancelamento da multa com arrimo no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, ponderando que não houve dolo, fraude ou simulação e da infração não resultou a falta de pagamento do imposto.

Ao Estado importa manter o controle das entradas de mercadorias ou bens nos estabelecimentos dos contribuintes. Nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo permanente e de materiais de uso e consumo é devido o pagamento da diferença de alíquotas.

Quanto à reclamação de que a multa tem caráter confiscatório, cumpre notar que não é razoável discutir no âmbito administrativo a legalidade do direito posto. A multa aplicada neste caso tem previsão legal.

Mantenho a multa no valor determinado após a revisão do lançamento – R\$ 93.534,26. O demonstrativo do débito do item 4º deverá ser refeito de acordo com os elementos do quadro às fls. 519-520.

Os lançamentos dos itens 5º e 6º *não foram impugnados*.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os pagamentos já efetuados.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 380214.0001/11-9, lavrado contra **GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$ 93.814,26**, previstas no art. 42, incisos IX e XVIII, “b”, da Lei nº 7.014/96, mais os acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 2 de dezembro de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR