

A. I. Nº - 269278.0002/16-5
AUTUADO - ITAGUARANA S/A
AUTUANTE - SÍLVIO CHIAROT DE SOUZA
ORIGEM - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 24/10/2017

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0186-03/17

EMENTA: ICMS. DEIXOU DE RECOLHER ICMS DECORRENTE DA DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO ESCRITURADAS. **b)** UTILIZAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. **c)** DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO. APURADA EM VISTA DE ESCRITURAÇÃO EM VALOR MENOR QUE O DEVIDO. Afastada a arguição de decadência, conforme art. 173 do CTN. Indeferido o pedido de cancelamento da multa. Impossibilidade de compensação com crédito de ICMS referente aquisição do imobilizado em fase de implantação da empresa. Infrações subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 14/06/2016 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$1.790.948,27, pela constatação das seguintes infrações:

No campo de descrição dos fatos colhi às seguintes explicações:

“Em data, hora e local acima indicados, encerramos a fiscalização da empresa supracitada, em cumprimento à O.S. acima discriminada, tendo sido apurada(s) as seguinte(s) irregularidade(s): Compensação de diferencial de alíquota relativo a ativo imobilizado, material de uso e consumo e fretes correspondentes, na apuração normal do imposto, com crédito de R\$1.560.023,31 sem comprovação, utilizados no período de jan/2011 até ago/2012. Este crédito foi glosado em virtude de não ter havido a prova de sua existência, só possível através de uma transferência, haja vista a fase pré-operacional de atividade da empresa. Nesta fase não há hipótese de crédito de ativos posto não haver saídas tributadas resultado do processo produtivo conforme previsto na artigo 310, §2º, Inciso I, alínea ‘a’, do RICMS/BA, que, como corolário da referida regra, restringe o crédito ao início de atividade da empresa. Este crédito, no processo de fiscalização, tem sido objeto de hipóteses em função de constituir-se em verdadeira caixa preta pois transposto de exercício já prescrito e apesar do contribuinte ter sido intimado a comprová-lo este preferiu o silêncio. Evidentemente, não se pode admitir um crédito que surge apenas como saldo inicial transposto de exercício prescrito quando o contribuinte recusa-se a justificá-lo ao ser instado a fazê-lo. A única outra possibilidade de crédito seria aquela proveniente da aquisição de insumos utilizados no processo fabril, o que evidentemente não poderia ser o caso dado o estágio de implantação do projeto.

Apesar da obscuridade do referido crédito, sua origem transparece na forma como é escriturado o CIAP - anexo II aos autos. Neste livro constam produtos como material hidráulico, elétrico, cimento, ferragens etc, que constituem materiais destinados à construção de imóveis, sendo incorporados por acessão física, o que é expressamente vedado pelo artigo 310, Inciso VII, do RICMS/BA, como crédito apropriável.

Outro argumento que depõe contra o crédito transposto está na forma como foi escriturado o Livro de Apuração de exercícios anteriores de acordo com o Livro Registro de Apuração juntado aos autos. Nele, vê-se claramente a utilização e acumulação de créditos na aquisição de ativo imobilizado, diretamente apropriados, e até mesmo de material de uso e consumo recebe o mesmo tratamento indevido, sobretudo os materiais que irão compor as instalações da indústria por acessão física. Embora esta prática tenha sido condenada no auto em que este Livro foi apensado, não há evidências de foram estornados após a ação fiscal que rejeitou tal procedimento.

A ação fiscal realizada tem dois aspectos fundamentais: primeiro, apurou-se, na planilha ENTRADAS TOTAIS_2011_2012, anexa, o difal devido através de cálculo nota a nota; em outra coluna registrou-se o valor lançado a título de diferencial de alíquota sobre ativo de materiais de uso e consumo no Livro de Apuração e, por fim, na coluna denominada divergências calculou-se as diferenças entre o valor calculado e aquele lançado.

Posteriormente, resumindo a referida memória de cálculo, foram elaborados dois demonstrativos para efeito de lançamento do imposto devido: a) planilha DEMO DIFAL_USO CON - em que o resultado é apresentado em quatro colunas principais relativas ao cálculo do DIFAL, do valor lançado no LRE, do valor recolhido e da diferença a recolher. Observe-se que os valores recolhidos na apuração normal foram utilizados para compensar os débitos a partir de ago/2012 exclusivamente para facilidade de visualização, enquanto o frete sobre estas aquisições é calculado em planilha apartada DEMO_DIFAL_FRETE sem a apropriação de recolhimentos já totalmente utilizados para compensar os débitos de ativo e material de uso/consumo.

Por fim, recuperou-se o último auto de infração referente aos exercícios de 2009/2010. Neste são anulados os créditos indevidos -no total de R\$2.290.465,21 - utilizados na aquisição de material de uso e consumo e ativo permanente e reclamado o diferencial de alíquota devido em função do creditamento irregular. Apesar da correção do procedimento na glosa efetuada; o contribuinte insistiu em trazer este crédito como saldo inicial do exercício de 2011 reincidindo assim na mesma prática já rejeitada e impondo ao fisco a obrigação de recompor sua conta gráfica escriturada com base em conceitos já condenados repetidas vezes. Por outro lado, o auto de infração referente aos exercícios de 2005 /2006, também juntado aos autos, demonstram claramente que os questionados créditos tiveram origem na aquisição de ativo e, sobretudo, material de uso e consumo.”

Infração 01 - 06.05.01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. No valor de R\$1.460.905,75. Com aplicação de multa no percentual de 60%, apurado no período de janeiro de 2011 a julho de 2012.

Destaca o Autuante que “Estes valores são reclamados como calculados pelo contribuinte e lançados no livro registro de apuração. No entanto, foram compensados como crédito indevido transportado do exercício de 2010 como descrito nos fatos”;

Infração 02 - 06.03.01 – Deixou de recolher ICMS referente a diferença de alíquota na utilização de Serviço de Transporte cuja prestação teve início em outra unidade da Federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto. Diferença de alíquota sobre o frete relativo à aquisição de ativo imobilizado e material de uso e consumo. No valor de R\$66.406,15. Com aplicação de multa no percentual de 60%; apurado no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

Infração 03 - 06.05.01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. No valor de R\$263.636,37. Com aplicação de multa no percentual de 60%, apurado no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

Constata-se, que tempestivamente, a Autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 714 a 732, quando apresentou o arrazoado de defesa relatado a seguir.

A Impugnante inicialmente discorre sobre os fatos acerca da autuação e acerca da tempestividade da defesa apresentada, adentrando em seguida com os argumentos pertinentes a preliminar de decadência dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a maio de 2011 e que foram objeto do lançamento do crédito tributário objeto da presente impugnação, quando transcreve a doutrina de Eurico Marco Diniz de Santi, que versa sobre “prescrição e decadência em matéria tributária”.

Lembra que o lançamento contempla cobrança de diferenças de ICMS no período de janeiro/2011 a dezembro/2012 e que houve recolhimentos “parciais” do ICMS (haja vista o lançamento

contemplar diferenças não recolhidas), concluindo destas assertivas que o *dies a quo* para contagem do prazo decadencial é a data do pagamento, ou seja: o pagamento de ICMS do mês de janeiro/2011 foi feito em 10/02/2011. E que nesta ordem o *dies ad quem* foi o dia 10 de fevereiro de 2016. E assim sucessivamente.

E, seguindo esse raciocínio, aduz que o pagamento do ICMS do mês de maio foi efetuado em 10 de junho/2011. Logo, se a Impugnante tomou ciência do lançamento em 27 de junho de 2016, já havia transcorrido mais de 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador do ICMS. Por ter ocorrido o pagamento parcial, o início da contagem do prazo decadencial é do fato gerador da obrigação tributária.

Salienta que este tema está pacificado no âmbito do Colendo Superior Tribunal de Justiça, que tem decidido que os tributos, cujos lançamentos estejam sujeitos à homologação, caso do ICMS, o *dies a quo* para contagem do prazo decadencial inicia-se com a ocorrência do fato gerador, desde que tenha ocorrido recolhimento da exação na época própria, mesmo que incompleta. Transcreve decisões nesse sentido: (AgRg nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 216.758 – SP (2000/0110932-4) – Relator o Ministro Teori Albino Zavascki, Dj de 10/04/2006; AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.318.020 – RS, Relator o Ministro Benedito Gonçalves, Dje de 27.08.2013 e AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.277.854 – PR (2011/0217348-0), Relator o Ministro Humberto Martins, Dje de 18/06/2012.

Remata, com base nas jurisprudências colacionadas, que evidentemente, tendo ocorrido pagamento de ICMS, operou-se a decadência do ICMS relativamente aos meses de janeiro a maio/2011, considerando que o fisco somente lançou em 27/06/2016. Pois, assevera que se depreende das decisões antes transcritas, que de acordo com o Colendo STJ, “... o *prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito a homologação recolhido a menor em face de creditamento indevido é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN*”.

Quanto ao mérito da infração 01, aduz ser insubsistência este lançamento. Afirmar que a glosa dos créditos escriturais de ICMS, relativos às entradas de mercadorias adquiridas para efetiva utilização no parque fabril em fase de implantação é pertinente. Salienta que, na ocasião do período apurado pela fiscalização – exercícios de 2011 e 2012 -, ainda se encontrava em fase de implantação.

Destaca que na “Infração 01 – 06.05.01”, o lançamento consiste na cobrança de ICMS decorrente da “diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento” e pondera que o Autuante não se apercebeu que as mercadorias adquiridas são equipamentos destinados à implantação da indústria, isto é, bens do ativo imobilizado, que geram direito ao crédito do ICMS para a empresa adquirente. Transcreve neste sentido o acórdão n.º 19.849/12/2ª referente ao PTA/AI 01.000172498-71, do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, a qual em função da importância dada pela defesa, passo também a relatar a seguir:

Menciona a referida decisão que a mensagem contida no art. 23 da LC nº 87/96, ora transcrito, constitui regra geral para a apropriação de créditos, não se restringindo especificamente aos créditos decorrentes das aquisições de bens do ativo imobilizado e explica que uma rápida leitura dos dispositivos, permite aferir, com uma interpretação literal do texto, que o crédito deve ser lançado na data de entrada do bem, com aproveitamento da primeira fração no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento.

Explica que no caso dos autos as aquisições se fizeram no decorrer dos meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2006, mas com início de produção somente em maio de 2006, e teve como objetivo a construção de uma usina de açúcar e álcool. E sendo assim, defende que todos os investimentos realizados, tanto em equipamentos quanto em despesas denominadas pré-operacionais, devem ser contabilizados obedecendo a regra da competência, mas terão tratamento específico, uma vez que se referem a resultados futuros.

Assevera que de acordo com a Lei nº 6.404/76, vigente à época, classificavam-se no ativo diferido as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social. E explica que estão compreendidas nessa classificação, dentre outras, as despesas de organização, custo de estudos e projetos, despesas pré-operacionais, despesas com investigação científica e tecnológica para desenvolvimento de produtos ou processos de produção e encargos incorridos com a reorganização ou reestruturação da entidade.

Discorre acerca da importância da relação entre as despesas diferidas e as receitas esperadas, destacando que a geração das despesas diferidas deve contribuir de forma inequívoca para as receitas futuras e que os dispêndios com a aquisição de imobilizado na fase pré-operacional deverão ser tratados como tal, ou seja, o seu registro será feito no Ativo Permanente - Imobilizado, sujeitando-se à taxa de depreciação usualmente aplicável a partir do início da sua efetiva utilização.

Acrescenta que, se o início da efetiva utilização do bem ocorrer antes do início das atividades da empresa ou da implementação de novo projeto, os encargos de depreciação desse período deveriam ser registrados no Ativo Diferido e amortizados na forma prevista na legislação contábil. Da mesma forma, se na fase inicial de operação ocorrer ociosidade de equipamentos e instalações, era admitida, facultativamente, a escrituração de parcela dos custos, encargos e despesas no Ativo Diferido, para posterior amortização. Cita neste sentido o Parecer Normativo CST nº 15/1981, item 4.

Afim que de acordo com a Lei nº 6.404/76 e o art. 327 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, a amortização dos valores registrados no Ativo Diferido deve ser feita em prazo não inferior a cinco anos e não superior a dez anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios delas decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.

Explica que com a edição da Lei nº 11.638/07 e Medida Provisória (MP) nº 449/08, o grupo Ativo Permanente foi extinto e foi criado o grupo Ativo Não Circulante, que passou a ser composto pelo ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

Nesse caso, nos termos da nova legislação c/c a RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº 1.159 DE 13/02/09, deve ser dado o tratamento previsto como regra de transição e, para as operações a partir de 05/12/08 (data da publicação da MP nº 449/08), tais gastos devem, nas entidades em fase pré-operacional, ser registrados no resultado como despesa do período.

Lembra que a regra posta, ou seja, a de que a primeira apropriação deve ocorrer no mês de aquisição do bem, cuida de situação genérica, quando os bens são adquiridos e imediatamente empregados no processo produtivo. E destaca que a lei complementar, como norma geral e abstrata, não ousou identificar todos os casos concretos que viria a nortear. Nesse caso, tem-se a ausência de norma específica para as aquisições de ativo imobilizado na fase pré-operacional das empresas.

Acrescenta que em não havendo norma, cabe ao aplicador do Direito utilizar-se da regra da integração da legislação tributária, de modo a permitir que o espírito da lei não pereça, em detrimento do direito ao crédito nas aquisições dos bens pré-operacionais. Cita e transcreve o art. 20 da LC 87/96, e Art. 66 do RICMS/12.

Salienta que analisando profundamente a norma, pode-se dizer que o método determinado para apuração do coeficiente, nada mais é que a exclusão dos créditos em relação às saídas isenta e não tributadas, quando não autorizada a sua manutenção.

Assim, afirma que o disposto no inciso III do § 5º do art. 20 da LC nº 87/96 cuida apenas de indicar como se faz a exclusão dos créditos proporcionais às saídas isentas ou não tributadas, mas não se

refere a uma regra que impeça a apropriação da parcela de 1/48 (um quarenta e oito avos) nas demais hipóteses.

Conclui ser possível afirmar que, não havendo saídas, também não existem aquelas isentas ou não tributadas, vingando, assim, a possibilidade de creditamento da parcela de 1/48 (um quarenta e oito avos).

Discorre sobre a “Lei Kandir” e a finalidade da concessão de créditos de ativo imobilizado e diz que o objetivo desta Lei não foi regulamentar o ICMS, mas sim uma tentativa de minorar os efeitos negativos da política de estabilização econômica provocados pelas âncoras cambial (valorização do real) e monetária (elevação da taxa de juro) que afetavam respectivamente os resultados da balança comercial e o volume dos investimentos produtivos da economia brasileira.

E afirma que a referida lei pretendeu também que houvesse desonerações do ICMS sobre os ativos permanentes, com o objetivo de incentivar a produção interna, que no curto prazo geraria aumentos de receitas para os Estados e, consequentemente, para os municípios, em função dos novos investimentos que seriam feitos na economia.

Salienta que, considerando a situação específica dos autos, entender que não se apropria o crédito vinculado ao ativo imobilizado quando não houver saídas tributadas para se confrontar com as saídas não tributadas, implica em não reconhecer a função primordial da “Lei Kandir”, negando-lhe os efeitos para os quais veio ao ordenamento jurídico. Concluindo que nesse contexto, há de se preservar os créditos oriundos de aquisições para o ativo imobilizado, mesmo quando a empresa ainda não iniciou a atividade produtiva.

Explica que para a definição do início do aproveitamento de crédito, duas são as possibilidades: A primeira preserva a regra prevista no art. 23 da LC nº 87/96, ou seja, os créditos seriam apropriados, em parcelas mensais, a partir da data de aquisição dos equipamentos. A segunda possibilidade tem como marco de contagem do quadriênio a data de efetivo início das atividades (maio de 2006), e melhor se adequa ao princípio do sistema de crédito do ativo imobilizado, pois distribuirá, a partir da efetiva produção, as parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos).

Menciona que nesse caso, estariam às aquisições lançadas em livro de Registro de Entrada de mercadorias aguardando o momento certo para lançamento no livro de controle do imobilizado (CIAP), que se daria assim que a atividade produtiva se iniciasse.

Afirma que a decisão supra relatada, é de clareza solar e que tudo o que deve ser dito a respeito do tema está nela contido, destacando que os Conselhos de Contribuintes de alguns estados têm convalidado o aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes da compra de bens destinados ao ativo imobilizado das empresas a partir da data da aquisição destes bens, ainda que a empresa esteja em fase pré-operacional.

Salienta que em decisão de julho de 2012, o Conselho Pleno do Conselho de Contribuintes do Rio de Janeiro cancelou um lançamento efetuado contra uma empresa do ramo de produção de cimento, sob o fundamento de que tanto a Lei Complementar nº 87/96, quanto o Regulamento de ICMS daquele Estado (Lei nº 2.657/96), ao dispor acerca do direito de crédito de ICMS, não fazem nenhuma vedação à tomada de crédito de ICMS pelas empresas que se encontrem em fase pré-operacional.

E acrescenta que outro argumento do Conselho Pleno daquele Tribunal Administrativo, em desfavor da tese do Fisco, foi o fato de que o adiamento ao direito de aproveitamento do crédito de ICMS na fase pré-operacional das empresas poderia implicar na decadência de parte do crédito após o período de cinco anos, com base na previsão do artigo 23 da Lei Complementar nº 87/96.

Lembra que na decisão do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, este adotou posicionamento semelhante, e também tem cancelado este tipo de exigência fiscal, com base na mesma premissa de que inexistente dispositivo legal que restringe o aproveitamento de créditos de ICMS durante o período pré-operacional das empresas, fazendo destaque, também, ao fato de que

a única restrição legalmente prevista relaciona-se à exclusão dos créditos proporcionalmente às saídas isentas ou não tributadas.

Destaca que ambos os órgãos administrativos, a despeito de analisarem os respectivos Regulamentos de ICMS, fundamentaram suas decisões com base no que está previsto na Lei Complementar nº 87/96, seja no tocante à previsão do §5º, inciso I, do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, que autoriza a apropriação da primeira parcela dos créditos já no mês da entrada do bem no estabelecimento, seja na ausência de vedação expressa à tomada de créditos na fase pré-operacional das empresas.

Menciona que para demonstrar que as mercadorias adquiridas foram inteiramente empregadas nas instalações do empreendimento fabril, a impugnante junta aqui as notas fiscais relacionadas pela auditoria fiscal, num total de 787 documentos (fls. 769 a 1554).

Com relação à infração 02 relativa à cobrança de diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais, pugna pela insubsistência do lançamento e destaca que a fiscalização alega que a impugnante teria deixado de recolher o ICMS, na modalidade “diferencial de alíquota”, decorrente das entradas de mercadorias para uso e consumo adquiridas em outra unidade da federação, assim como na aquisição de serviço de transporte com início em outro estado da federação.

Assevera que a cobrança do diferencial de alíquota levada a efeito no lançamento não tem base legal, visto que a instituição de tal exação depende de prévia lei complementar – o que, evidentemente, não ocorre no caso.

Diz que em se observando o disposto no Art. 146, inciso III, “a”, da Constituição Federal percebe-se que a matéria reclama lei complementar, no tocante a definição de fato gerador, base de cálculo e contribuinte.

Explica que em face da referida disposição da CF/88 e da falta de lei complementar, para viabilizar a instituição do ICMS foi editado o Convênio ICM nº 66/88 que, em seus arts. 2º, II, e 5º, dispôs sobre o diferencial de alíquota, conforme transcreve.

Diz que Convênio ICM nº 66/88 foi editado para vigorar, provisoriamente, até que viesse a ser editada a lei complementar requerida pelo art. 146, III, “a”, da Constituição Federal. Isto é, o referido convênio, ao fazer às vezes de Lei Complementar, teve por função estabelecer os parâmetros de atuação do legislador ordinário para instituição do ICMS.

Salienta que com o advento da LC nº 87/96, o Convênio ICM n.º 66/88 foi materialmente revogado que, ao estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, mas que diferentemente do que havia previsto o citado convênio, a LC/87 nada dispôs sobre o diferencial de alíquota relativamente às aquisições de mercadorias, muito embora tenha previsto a incidência da exação sobre utilização de serviço.

Acrescenta que os artigos 12 e 13 da referida LC, ao versarem sobre fato gerador e base de cálculo, não fazem qualquer previsão em torno da diferença de alíquota sobre as aquisições de mercadorias, mas, tão-somente no que se refere às prestações de serviços.

Remata que, se, por exigência do art. 146, III, “a”, da CF, a matéria exige lei complementar e se a lei complementar editada é omissa quanto à instituição do diferencial de alíquota para hipótese de mercadorias destinadas ao ativo permanente, inclusive, não resta dúvida da impossibilidade de exigência da exação em foco. Neste sentido cita e transcreve o entendimento de Hugo de Brito Machado.

Conclui que, ante a inexistência de lei, *strictu sensu*, que autorize a cobrança de diferencial de alíquota de ICMS nas operações interestaduais, evidentemente que a exigência não pode prosperar.

Questiona a multa aplicada arguindo seu efeito confiscatório posto que considera exagerado o percentual de 60% sobre o imposto tido por devido. Transcreve o dispositivo legal da multa

aplicada (alínea “f” do inciso II do Art. 42 da Lei 7.014/96) e diz que não pretende discutir se a multa, por estar estipulada em lei estadual, estaria revestida de legalidade e sim quer submeter à análise desse Colegiado o efeito nitidamente confiscatório do percentual de 60% da multa aplicada.

Alega que o enquadramento legal da multa é muito vago, pois permite ao Autuante a definição do percentual que enquadrará a suposta infração tributária, pois a lei, ao tratar da penalidade, traz como pressuposto, a *“ocorrência de qualquer hipótese diversa das previstas nesta Lei”*, e conclui que nada esclarece quanto à suposta infringência legal.

Acredita que a aplicação da penalidade – multa de 60% - exige prova de efetiva utilização de crédito, e não glosa de crédito que, por si, não tem o condão de revelar imposto devido no período.

Afirma que o mesmo fundamento que torna nulo cada lançamento, por ausência de materialidade – não demonstração da conta corrente fiscal e de imposto devido no período – também tem pertinência para demonstrar a insubsistência da multa.

Aduz que não pode prevalecer penalidade que afronte à Constituição Federal em face do disposto no art. 150, inciso IV, que diz: *“Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV – utilizar tributo com efeito de confisco.”*

Salienta que diante da aplicação da Taxa Selic que lhe proporciona indenização pelo atraso do pagamento, a penalidade de 60% do valor do imposto só se justificaria em situação excepcional, de grave ilicitude e não para situação de mera inadimplência.

Diz restar patente a falta de razoabilidade da multa de 60% em situação de mera inadimplência e aponta nesse sentido o julgamento da ADIn 1.075-MC/DF (DJ de 24.11.2006, p. 59), do Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, decidiu pela repercussão geral para apreciar multa de 20%, apenas, da ADIn 1.407-2-DF e outras tantas que transcreve excertos.

Arremata que dessa maneira, a multa de 60% do ICMS, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/1996, fere o art. 150, inciso I e IV, c/c art. 5º, incisos II e XXII, da Constituição Federal deve ser afastada.

Pede ao final, seja preliminarmente reconhecida a decadência do lançamento referente ao período de janeiro a maio/2011;

Sejam apreciadas as razões da defesa para, ao final, julgar inteiramente improcedente o lançamento;

E, por fim, na hipótese de ser-lhe negado provimento, requer o afastamento da multa aplicada, em razão de seu efeito nitidamente confiscatório, vedado pelo ordenamento constitucional.

O autuante, por sua vez, inicia a sua informação fiscal esclarecendo o objeto do auto de infração contestado, afirmando tratar-se da falta de pagamento do diferencial de alíquota na aquisição de material de uso e consumo e ativo imobilizado de outras unidades da federação.

Explica que o auto de infração tem duas vertentes distintas: Em primeiro diz existir aquele calculado pelo próprio contribuinte e compensado com crédito transposto de período anterior fiscalizado em outra ordem de serviço e em segundo diz refere-se às diferenças encontradas no cálculo efetuado na presente ação fiscal resultado do cotejamento com aqueles declarados pela Impugnante.

Informa que a rejeição ao crédito transposto já havia sido feita na ação anterior acompanhada da determinação de estorno de acordo com AI nº 2690940613/14-4, lavrado em 25/09/2014 (fls 195); entretanto, o contribuinte insistiu em sua utilização contrariando a legislação tributária.

Assevera que estando a empresa está em fase de implantação não haveria outra hipótese de crédito senão de saldo credor advindo da fase pré-operacional da empresa referente à aquisição

de ativo imobilizado.

Informa que o auto de infração foi lavrado em virtude da omissão de resposta do contribuinte à intimação, juntada na folha 11 dos autos, na qual solicita a comprovação do crédito de transporte do exercício de 2010 que compensou na apuração os diferenciais de alíquota calculados erroneamente.

Explica que os créditos de ativo imobilizados têm a apropriação definida tanto em lei complementar quanto no regulamento do ICMS a uma proporção de 1/48 controlada pelo livro CIAP, mas apenas a partir do início das atividades de produção. Portanto, não há hipótese de crédito fiscal nesta fase inicial de atividade.

Salienta que nas folhas de 235 a 306, pode-se observar que foram utilizados na escrituração do Livro CIAP, créditos decorrentes da aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, assim como: cimento; fios, vergalhões, ferragens, material elétrico, telhas, material hidráulico, vigas etc. Reforça que estes materiais não deveriam estar escriturados no livro, o que demonstra como vinha sendo formado o crédito transposto e que serviu de saldo inicial para a compensação do diferencial de alíquota devido.

Remata que após ter sido demonstrando e explicitando com clareza as motivações do procedimento, passa a responder as alegações da defesa.

Acerca da preliminar de decadência relativamente ao período de jan/2011 a mai/2011, diz que a defesa adotou a "regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida", mas que na verdade o alegado pagamento nunca ocorreu porque foi compensado com crédito fiscal sem comprovação de origem.

Afirma que, analisando a escrituração do CIAP o crédito fiscal decorre da fase de implantação da indústria, e que não há como haver outra operação de compra além de aquisições para o imobilizado ou uso e consumo. Salienta que o contribuinte foi intimado a esclarecer o referido crédito de transporte, mas nunca justificou.

Aduz que o contribuinte ao longo do período compensou o diferencial de alíquota por ele calculado e devido, com créditos de ativos e materiais de uso e consumo conforme demonstrado pelas cópias dos livros relativos a períodos anteriores e que este fato fica claramente demonstrado (fls. 164 em diante).

Entende o Autuante que a melhor regra, segundo a classificação elaborada pela Impugnante para fins de análise de uma possível decadência, seria aquela prevista no item IV: *"regra da decadência a do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatório."*

Menciona que esta regra se ajusta à situação do contribuinte na exata medida em que este foi intimado a retirar o crédito de sua escrita, mas que dolosamente a impugnante não aceitou a determinação, e continuou utilizando este crédito acumulado indevidamente para compensar o pagamento do diferencial de alíquota devido, ou seja, pagou a diferença de alíquota devida mês a mês compensando com créditos indevidos anteriores.

Explica que o código tributário nacional admite em tese a hipótese de decadência abraçada pelo contribuinte (§4º do Art. 150 do CTN), mas condiciona a que não haja a prática de dolo. Mas, afirma que, no caso em tela, o contribuinte tinha conhecimento que os créditos utilizados eram indevidos e mesmo assim os utilizou, sendo, desta forma, excluído o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Leciona que quando se fala em crédito, tem-se como referência o débito contra o qual este será compensado, e que este raciocínio decorre do princípio da não cumulatividade do ICMS, resume: "o crédito existe em função de um débito; contrário senso é inadmissível salvo dispositivos extravagantes." Transcreve o artigo 23, da lei 87/96, que afirma deixar isto claro.

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

Acrescenta que a utilização do crédito tem duas condicionantes: a idoneidade do documento e a escrituração nas condições estabelecidas na legislação. Ressalva, entretanto, que como observado na descrição dos fatos, o contribuinte não escriturou o livro CIAP corretamente, na forma do artigo 229 e 230, do decreto 13.780/2012. Remata que este tem caráter meramente teórico e protelatório.

Salienta que o artigo 309, §2º, inciso I, alínea "b", do RICMS/2012, restringe sua utilização ao início da atividade quando será possível haver a apuração do imposto devido, conforme transcreve e reproduz a seguir:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada:

a) tratando-se de empresas em fase de implantação, no mês em que iniciar a atividade;

Entende o Autuante que a defesa afirma ter o direito de preservar os créditos de ativos adquiridos independentemente do início da atividade da empresa e assevera que este argumento confronta a legislação tributária e foge ao escopo do processo administrativo que, ao seu ver, não deve, nos termos de Inciso III do artigo 167, do Dec. 7629/99, contrariar o decreto que regulamenta o ICMS.

Assevera que o contribuinte afronta toda a legislação tributária, sob a ótica da lei complementar, e dá seu particular entendimento de como deveria ser tratada a matéria de forma a não prejudicar seu direito e, incompreensivelmente, passa por cima do quanto afirma, inclusive ao direito de se creditar na proporção prescrita, ao utilizar os créditos acumulados, sem qualquer critério, antes do início da atividade fabril.

Quanto a alegação da defesa de que a cobrança do diferencial de alíquota, com o advento da lei complementar 87/96 e a consequente revogação do convênio 66/88 em que havia tal previsão nos artigos 12 e 13, e que por isso argumenta que a lei complementar que não faz menção nem ao fato gerador, nem tampouco à base de cálculo relativo à diferença de alíquota, sintetiza o Autuante que falta à defesa uma visão sistêmica da legislação tributária, pois se a lei complementar não previu é porque há disposição expressa neste sentido no artigo 155, §2º, VII da CF. O qual reproduz em sua informação fiscal.

Quanto à alegação de que a capitulação da multa foi extremamente genérica, altamente punitiva e confiscatória, assevera que não se pode no âmbito administrativo questionar a validade de uma lei para destituir o crédito tributário.

Afirma ainda que considerando a subsunção do fato à penalidade prevista no artigo 42, Inciso II, da Lei 7.014, resta claro que o imposto não recolhido tempestivamente está sujeito à multa que foi aplicada, pois o que ocorreu foi a falta de recolhimento do diferencial de alíquota no período fiscalizado na medida em que foi compensado com créditos indevidos, pois a empresa foi intimada pela fiscalização anterior para estornar o crédito de transporte de 2011 para 2012 resultado do crédito relativo a ativo e a material de uso e consumo.

Aduz que especificamente, na alínea "f" do Inciso II do art. 42 da Lei 7.014, está capitulada a penalidade que importa na utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal. E que neste caso há uma combinação das duas infrações porque o crédito de uso/consumo é indevido e o de ativo imobilizado foi antecipado como já fartamente analisado.

Assevera que conforme explicou, “*não há nada de vago ou fortuito no enquadramento. Ele está perfeitamente caracterizado e a crítica à parte geral do texto não contamina o que é cristalino no dispositivo.*”

“II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:”

f) “quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;”

É o relatório.

VOTO

Analizando os autos verifico que o Auto de Infração em tela foi lavrado, nas três infrações, em vista da falta de recolhimento do ICMS devido a título de diferença de alíquota- DIFAL, incidente em aquisições interestaduais de bens para o ativo fixo e material para uso e consumo e sobre o ICMS incidente sobre frete nestas aquisições.

Apurei que o levantamento fiscal se deu conforme planilhas acostadas às fls. 12 a 43, o DIFAL devido foi calculado nota a nota na planilha analítica fls. 14 a 43; em outra planilha sintética, fls. 13, demonstrou-se na coluna “LANÇADO NO LRE” o valor escriturado pela Imugnante a título de diferencial de alíquota sobre ativo fixo e de materiais de uso e consumo no Livro de Apuração, que foi objeto da infração 01 e na coluna denominada “DIFERENÇA” demonstrou-se as diferenças entre o valor escriturado e o apurado pelo Autuante, que foi objeto da infração 03.

Já a planilha acostada às fls. 12 demonstra o levantamento objeto da infração 02 decorrente da falta de recolhimento da diferença de alíquotas incidente sobre frete dos bens destinado ao ativo fixo e ao uso e consumo do estabelecimento da Impugnante.

Restando assentado nos autos que esta prática de falta de recolhimento do diferencial de alíquotas, decorrente das condutas acima, foi apurada no período de jan/2011 até dez/2012.

Compulsando os autos, constatei, conforme acusação fiscal, que a Impugnante deixou de efetuar o referido recolhimento do ICMS-DIFAL, por haver compensado o valor devido com o crédito acumulado de ICMS no valor de R\$1.560.023,31, decorrente de aquisições escrituradas no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), decorrente do saldo credor remanescente dos exercícios anteriores, para o qual não foi apresentada a devida comprovação de sua procedência, a despeito de haver o Autuante expedido intimação neste sentido juntada na folha 11.

Verifico também, da análise do referido crédito conforme escrituração do CIAP - anexo II, cópia as fls 235 a 306 dos autos, que estes créditos são de origem absolutamente duvidosa, em primeiro porque constam da referida escrituração, produtos como material hidráulico, elétrico, cimento, ferragens etc, que constituem materiais destinados à construção de imóveis, sendo incorporados por acessão física, crédito que é expressamente vedado pelo artigo 310, Inciso VII, do RICMS/BA, o que compromete a devida comprovação do efetivo valor a que teria direito a Impugnante.

Em segundo, porque revela a escrituração do CIAP que os créditos escriturados não respeitaram o índice de apropriação mensal de 1/48 (um, quarenta e oito avos) tendo sido computados integralmente, gerando insegurança quanto ao efetivo valor disponível para compensação, se acaso fosse possível.

Em terceiro, pesa contra os créditos em questão a comprovação nos autos que estes já foram objeto de questionamento pelo fisco, inclusive resultando em lavratura do Auto de Infração n.º 269094.0613/14-4, fls. 195 a 205, que foi julgado procedente pela 1ª JFJ conforme ACÓRDÃO JFJ Nº 0151-02/15.

Em quarto, pode-se inferir dos autos que os exercícios que geraram os referidos pretensos créditos, como também o débito decorrente do diferencial de alíquotas, representam a fase de implantação da empresa e que isso, também compromete o aproveitamento do crédito em questão, pois, não há hipótese de utilização crédito de bens do ativo na apuração do ICMS a recolher título de diferença de alíquotas, posto não haver saídas tributadas resultantes do

processo produtivo.

Diante das circunstâncias acima, o Atuante procedeu a desconsideração destes créditos e, por conseguinte, exigiu o diferencial de alíquotas, posto que estes não foram recolhidos tendo em vista a compensação na apuração do ICMS a recolher, com os pretensos créditos glosados.

Assim, diante das considerações declinadas, passo a tecer o voto. Inicialmente, afasto a preliminar de decadência, suscitada pela defesa, referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a maio de 2011, pois no caso em tela a contagem do prazo decadencial deve iniciar-se no primeiro dia do exercício seguinte a aquele que poderia ter sido lançado, posto que, conforme jurisprudência atual adotada por este CONSEF, inclusive constante do item 06 do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-O, que diz respeito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que não há parcial pagamento da exação devida, o caso em tela revela situação fática em que deve ser adotada a inteligência do art. 173 do CTN, considerando que não há registro nos autos de recolhimento parcial da diferença de alíquota devida, mas, apenas escrituração a menos do valor efetivamente devido.

Portanto, tendo os fatos geradores da exação ocorridos no curso do exercício de 2011 e não tendo sido registrado nenhum recolhimento do ICMS a ele vinculado, deve a contagem do prazo decadencial começar do primeiro dia do exercício seguinte, no caso 01/01/2012 e findar-se em 31/12/2016, como o auto de infração em tela foi lavrado em 14/06/2016, não há se falar em decadência para os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a maio de 2011.

Afasto também à alegação de que a capitulação da multa foi extremamente genérica, altamente punitiva e confiscatória, trata-se de exação prevista em lei, e verificada as tipificações possíveis de repreensão a conduta da Impugnante não verifico outra possibilidade mais adequada que a prevista na alínea "f" do Inciso II do art. 42 da Lei 7.014, registro que tão pouco a defesa apresentou alternativa plausível. Quanto à questão do aspecto confiscatório da multa e consequente pedido de cancelamento, esclareço que não existe competência para afastar a aplicação da norma estadual, sobretudo considerando que a multa decorre de falta de pagamento da obrigação principal, cujo impedimento para este caso se encontra previsto no art. 158 do RPAF, conforme transcrição a seguir:

Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.

Passando ao mérito, farei considerações às alegações defensivas de forma geral, pois afetam de forma equânime às três infrações imputadas à Impugnante, tendo em vista que todas as infrações imputadas referem-se a mesma conduta infracional fiscal, qual seja a de deixar de recolher o diferencial de alíquota do ICMS incidente em aquisições interestaduais, acusação não contestada quanto ao levantamento do DIFAL, relativamente ao cálculo ou documentos fiscais correlatos, centrando-se principalmente em considerações jurídicas quanto ao direito à compensação com o crédito desconsiderado pelo Atuante.

Considero que descabe a alegação da defesa de que a cobrança do diferencial de alíquota, não tem previsão regulamentada na lei complementar 87/96 nos artigos 12 e 13, e que por isso argumenta que a lei complementar não faz menção nem ao fato gerador, nem tampouco à base de cálculo relativo à diferença de alíquota. Entendo que o DIFAL tem além da previsão constitucional no artigo 155, §2º, VII, este perfeitamente insculpido na lei complementar 87/96, e na Lei estadual do ICMS n.º 7.014/97.

Analisando a desconsideração dos créditos acumulados perpetrada pelo Atuante quanto aos créditos escriturais de ICMS, relativos às entradas de mercadorias em fase de implantação da planta fabril (exercícios de 2011 e 2012), avalio que se tratou de medida fiscal absolutamente pertinente.

Em primeiro porque admitir a possibilidade de apropriação destes créditos ICMS que incidiram na aquisição para o ativo fixo da Impugnante para compensar o pagamento devido relativo a diferença de alíquotas do ICMS, incidente em aquisições para o próprio ativo fixo e material de uso e consumo, representa uma absoluta incongruência, primeiro porque o diferencial de alíquotas visa sobretudo equalizar a carga tributária incidente em aquisições internas e as aquisições interestaduais, e tornar a carga tributária equivalente, e a despeito da origem da aquisição, de forma a precipuamente evitar que o mercado interno seja preterido diante das aquisições em outras unidades da federação em vista de possível carga tributária inferior.

De modo que jamais se pode admitir que o recolhimento que tem natureza de crédito e não de débito seja absorvido por outro crédito. Não é esta a mecânica do princípio da não cumulatividade. É cediço que este princípio visa compensar o ICMS incidente pela saída das mercadorias (DÉBITO) com o ICMS incidente nas entradas das mercadorias (CRÉDITO). É o que se encontra insculpido na Carta Magna, em seu Art. 155, II, §2º, I.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

A lógica inexorável é compensar o ICMS que for devido em cada operação relativa a saídas de mercadorias com o montante do ICMS incidente nas operações de aquisição de mercadorias, portanto não é crível a possibilidade de utilizar o crédito relativo ao ICMS incidente nas aquisições com o mesmo ICMS incidente em aquisições, trata-se de verdadeira antinomia, absolutamente incongruente com a gênese do ICMS.

Esta é a única interpretação possível que se pode observar em toda a legislação deste imposto, vejamos o que diz o Art. 19 e 20 da Lei Complementar 87/96:

“Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.”

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito

a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

Verifica-se da leitura do §5º, e seus incisos, do Art. 20 da LC 87/96, ao contrário do que alega a defesa, que a despeito do inciso I do referido dispositivo, prever a apropriação do crédito no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento, os incisos seguintes II e III, só admitem o crédito em contrapartida a uma saída tributada, do que se depreende que não havendo saídas jamais pode ser admitido o creditamento.

A mesma interpretação pode ser colhida do Art. 23 da LC 87/96, pois este dispositivo também vincula o crédito a uma contrapartida em débitos do ICMS, vejamos:

“Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.”

Confirmando o raciocínio acima, o ICMS recolhido relativo à DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS, quando passível de creditamento, deve figurar na apuração mensal do imposto a recolher na condição de crédito, portanto não poderá ser pago também com crédito, resultaria matematicamente em nenhum efeito tributário para o Estado.

Este sempre foi o entendimento da SEFAZ-BA, inclusive já devidamente sedimentado no Art. 309, §2º, Inciso I, alínea “a”, do RICMS/BA, que impede o aproveitamento do crédito do ICMS acumulado em fase de implantação do estabelecimento empresarial antes do início efetivo de sua atividade, pois sem que haja saídas de mercadorias não haveria débito a compensar. Senão vejamos:

“Art. 309. 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 - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada:

- a) tratando-se de empresas em fase de implantação, no mês em que iniciar a atividade;*
- b) (...)*

Destarte, considero insubsistentes as alegações defensiva, em todos os seus aspectos, e voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269278.0002/16-5**, lavrado contra **ITAGUARANA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no

valor de **R\$1.790.948,27**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, “f” do art. 42 da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2017

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA