

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.414/17/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000454287-33
Impugnação: 40.010141428-48, 40.010141429-29 (Coob.)
Impugnante: Frigobet Frigorífico Industrial Betim Ltda
IE: 067404801.00-33
Sílvio da Silveira (Coob.)
CPF: 087.539.036-68
Origem: DF/Betim

EMENTA

MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – RECURSOS NÃO COMPROVADOS NA CONTA CAIXA. Constatada a saída de mercadoria desacobertada de documentação fiscal, apurada por meio de informações apresentadas em autodenúncia, na qual a Autuada reconheceu o suprimento indevido da conta caixa, fato que enseja a presunção de saída de mercadorias sem emissão de documento fiscal, a teor do disposto no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, §3º, do RICMS/02. **Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação simples e em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o §2º, III, do mesmo artigo, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se considerar o aproveitamento dos créditos, nos termos do art. 195, § 2º do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores.**

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – CORRETA A ELEIÇÃO. No caso do presente processo, há comprovação de atos praticados contrariamente à lei (saídas de mercadorias sem acobertamento fiscal), contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, sendo correta, portanto, a inclusão na sujeição passiva do Coobrigado (sócio-administrador da empresa autuada), com base no art. 135, inciso III, do CTN c/c os arts. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

Versa o lançamento sobre saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, nos exercícios de 2011 a 2014, apurada mediante informações apresentadas em autodenúncia, na qual a Autuada reconheceu o suprimento indevido da conta caixa, ensejando a presunção de saída de mercadorias sem emissão de documento fiscal, a teor do disposto no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, §3º, do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS operação própria, ICMS/ST, Multa de Revalidação simples e em dobro prevista no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso III, do mesmo artigo, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Foi incluído no polo passivo da obrigação tributária, além da empresa autuada, o sócio-administrador desta nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, e art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Inconformados, o Coobrigado e a Autuada apresentam, tempestivamente e por seus procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 76/97 e 456/474, respectivamente, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 846/858.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 863/889, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, exceto no que diz respeito ao aproveitamento dos créditos, nos termos do art. 195, § 2º do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores.

Conforme relatado, a acusação fiscal e de que a Autuada promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos exercícios de 2011 a 2014.

A infração apurada por meio de informações apresentadas em autodenúncia, na qual a Autuada reconheceu o suprimento indevido da conta caixa, fato que enseja a presunção de saída de mercadorias sem emissão de documento fiscal, a teor do disposto no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º, do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete à Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

(...)

§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.

(...)

RICMS/02

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertas de documento fiscal.

Relata a Fiscalização que a Autuada, antes de ser submetida à ação fiscal, apresentou denúncia espontânea devidamente protocolada, conforme PTA nº 05.000259694.30, após ser intimada a entregar documentos comerciais/contábeis em sede de atividade fiscal exploratória (fls. 06/10), declarando sonegação fiscal conforme documentos de fls. 11/18. Contudo, na apuração do imposto devido, a Autuada utilizou-se, indevidamente, do crédito presumido reduzindo a carga tributária a 0,1 (zero vírgula um por cento), uma vez que tal benesse aplica-se tão somente às saídas acobertas por documento fiscal e quando da apuração do imposto em substituição à apuração normal.

Explica a Fiscalização que a denúncia espontânea regulariza apenas as operações cujos débitos declarados foram pagos ou parcelados, e diante da ausência de denúncia espontânea complementar que regularize a diferença entre o montante devido e o parcelado pela Autuada, ao tomar ciência da autodenúncia apresentada, procedeu à lavratura do Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF e apuração do imposto não recolhido conforme Auto de Infração - AI.

Verifica-se, que a denúncia espontânea apresentada não surtiu efeitos, uma vez que a Autuada, para apuração do ICMS devido, utilizou-se do crédito presumido previsto no art. 75, inciso IV, § 2º, do RICMS/02, o que resultou em uma carga tributária de 0,1% (um décimo por cento) sobre as operações desacobertas de documentação fiscal:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

IV - ao estabelecimento que promover a saída de peixes, inclusive alevinos, o processamento de pescado ou o abate ou o processamento de aves, de gado bovino, eqüideo, bufalino, caprino, ovino ou suíno, observado o disposto no § 2º deste artigo, de forma que a carga tributária resulte nos seguintes percentuais:

Efeitos de 14/01/2006 a 09/01/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.206, de 13/01/2006:

"IV - ao estabelecimento que promover a saída de peixes, inclusive alevinos, o abate ou o processamento de pescado ou o abate de aves ou de gado bovino, eqüideo, bufalino, caprino, ovino ou suíno, inclusive o varejista, observado o disposto no § 2º deste artigo, de forma que a carga tributária resulte nos seguintes percentuais:"

a) 0,1% (um décimo por cento), na saída interna de carne ou de outros produtos comestíveis resultantes do abate dos animais ou de seu processamento, em estado natural, ainda que resfriados ou congelados, bem como maturados,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

salgados, secos, defumados ou temperados, destinados à alimentação humana; (2399)

b) 0,1 % (um décimo por cento), na saída interna de produto industrializado comestível cuja matéria prima seja resultante do abate dos animais, desde que destinado à alimentação humana;

Efeitos de 10/01/2013 a 11/04/2014 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos do Dec. nº 46.131, de 09/01/2013:

"a) 0,1 % (um décimo por cento), na saída de carne ou de outros produtos comestíveis resultantes do abate dos animais ou de seu processamento, em estado natural, ainda que resfriados ou congelados, bem como maturados, salgados, secos, defumados ou temperados, destinados à alimentação humana;

b) 0,1 % (um décimo por cento), na saída de produto industrializado comestível cuja matéria prima seja resultante do abate dos animais, desde que destinado à alimentação humana;"

Efeitos de 15/12/2002 a 09/01/2013 - Redação original:

"a) 0,1 % (um décimo por cento), na saída de carne ou de outros produtos comestíveis resultantes do abate dos animais, em estado natural, ainda que resfriados, congelados, maturados, salgados ou secos;

b) 0,1 % (um décimo por cento), na saída de produto industrializado cuja matéria-prima seja resultante do abate dos animais, desde que destinado à alimentação humana;"

(...) (Grifou-se).

A Fiscalização entende que o crédito presumido retro não se aplica às operações que ocorreram sem o acobertamento fiscal, aos seguintes argumentos, conforme relatório do Auto de Infração:

O sujeito passivo promoveu saídas desacobertadas de documentos fiscais entre os exercícios de 2011 e 2014, e com objetivo de regularizar sua situação antes de estar submetido a ação fiscal apresentou denúncia espontânea devidamente protocolada conforme PTA 05.000259694.30 declarando sonegação fiscal no montante de (...). Ocorre que a denúncia apresentada utilizou indevidamente do crédito presumido reduzindo a carga tributária a 0,1% da saída desacobertada. O crédito presumido aplica-se tão somente as saídas com emissão de notas fiscais e quando da apuração do imposto em substituição a apuração normal onde ha utilização dos créditos referentes as operações de entrada. Portanto, o crédito presumido aplica-se

apenas em relação as saídas tributadas (venda com notas fiscais) e no momento de apuração do imposto dentro de cada mês ou período do fato gerador. Depreende-se, portanto, que o crédito presumido é uma forma simplificada de apuração do ICMS, muitas vezes traduzido como benefício fiscal relativamente ao percentual aplicado, que se dá por opção do contribuinte em relação ao imposto devido, incidente sobre as saídas que realizar, de modo que a carga tributária seja a prevista no art. 75 do RICMS/2002. Considerando: que a denúncia espontânea apresentada (PTA 05.000259694.30) regulariza apenas as operações cujos débitos declarados foram pagos ou parcelados; e a ausência de denúncia espontânea complementar que regularizasse a diferença entre montante do débito devido e o parcelado, procedemos pela lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal de modo a afastar qualquer possibilidade de denúncia após a data de sua ciência, isto e, 09/06/2016. (...)

Manifestação Fiscal:

Conforme dispõe a legislação tributária o prazo para recolhimento do imposto encontra-se esgotado no caso de saídas desacobertas de documentos fiscais, não havendo que se falar em aproveitamento de crédito, seja normal ou presumido. Veja art. 89, I do RICMS in verbis:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

A respeito da impossibilidade da utilização do crédito presumido nas saídas desacobertas já se manifestou a Superintendência de Tributação em resposta à consulta interna formulada em 11/2009, conforme abaixo:

CONSULTA INTERNA Nº 175/2009 – 23/11/2009

Assunto: Crédito presumido

Tema: Denúncia espontânea – Ação fiscal – Aplicabilidade

Exposição/Pergunta:

Contribuinte do setor de frigorífico apresentou denúncia espontânea referente a saídas desacobertas no ano de 2008. Esta denúncia foi apresentada a partir de questionamento feito do VAF negativo do referido ano.

Foi efetuado o recolhimento com o Crédito presumido do artigo 75, IV, sendo a carga tributária correspondente a 0,1% do valor denunciado.

Isso posto, indaga-se:

1- Pode o contribuinte utilizar-se do benefício do Crédito presumido acima mencionado para o caso de saídas desacobertas de documento fiscal, espontaneamente denunciado?

2- Como fica esta situação para o caso de ação fiscal – auditoria e trânsito de mercadorias. Há de ser considerado o Crédito presumido – carga tributária de 0,1% para a ocorrência de saída desacoberta?

Resposta:

Em preliminar, cabe salientar que o crédito presumido tem a natureza jurídica de técnica alternativa para a apuração do imposto, porquanto é aplicado em substituição aos créditos relativos às etapas anteriores. Vale dizer, como técnica de apuração, consiste em aplicar determinado percentual a título de crédito fiscal para o cálculo do imposto devido no período, em compensação àqueles passíveis de serem apropriados, decorrentes do imposto incidente na entrada de mercadorias e serviços. Portanto, tem caráter escritural e, em algumas hipóteses previstas na legislação tributária, a sua aplicação depende de condições a serem atendidas pelo contribuinte.

Depreende-se, portanto, que o crédito presumido é uma forma simplificada de apuração do ICMS, muitas vezes traduzido como benefício fiscal relativamente ao percentual aplicado, que se dá por opção do contribuinte em relação ao imposto devido, incidente sobre as saídas que realizar, de modo que a carga tributária seja a prevista no art. 75 do RICMS/2002 ou em regime especial.

A aplicação de crédito presumido, *in casu*, resulta em carga tributária efetiva de 0,1% nas saídas de produtos de frigorífico, nos termos do art. 75, inciso IV do RICMS/02, operacionalizada no momento da apuração do imposto a ser recolhido, e não no momento da emissão da nota fiscal, ou de denúncia espontânea ou de intervenção do Fisco.

1- A denúncia espontânea, para produzir seus efeitos, deverá ser acompanhada do pagamento do tributo, se devido, da multa de mora e dos demais acréscimos legais, nos termos do art. 138 do CTN, c/c arts. 207 a 211 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/2008. Dessa forma, o imposto deverá ser recolhido integralmente para acompanhar a denúncia.

2- Da mesma forma, no momento da autuação por saída desacobertada, deve ser cobrado integralmente o valor do imposto incidente na operação, ou seja, não se considera o Crédito presumido que poderia ter sido lançado na apuração do imposto, caso a operação houvesse ocorrido com acobertamento fiscal.

O interessado poderá efetivar o direito à aplicação do crédito presumido nas operações que praticar, excluídas as que foram objeto do ilícito tributário cometido, sendo que o procedimento formal do abatimento incumbe ao contribuinte do imposto, não podendo o Fisco substituí-lo.

Dessa forma, não há que se falar em apuração do imposto como se escritural fosse, exigindo-se o imposto incidente nos termos da legislação tributária, observado o parágrafo único do art. 89 do RICMS/02.

DOLT/SUTRI

Lado outro, entendem os Impugnantes que o dispositivo legal (art. 75, inciso IV, do RICMS/02) que disciplina o crédito presumido assegura a “alíquota” de 0,1% (zero vírgula um por cento) na saída interna de carne, produtos industrializados e/ou resultante do abate. Sustentam que a referida norma é inequívoca ao descrever que a “alíquota” incide sobre as saídas de produtos. E, saídas de produtos, numa interpretação literal do dispositivo, referem-se exclusivamente às vendas, sejam elas acobertadas ou desacobertadas, provenientes de denúncia espontânea ou não. O dispositivo não dispõe sobre as saídas acobertadas por nota fiscal.

Sustentam que a *interpretação literal, no que tange à justiça fiscal, o princípio do in dubio pro contribuinte e art. 112 do CTN*, ainda melhor se adequa ao presente caso, por se tratar de saídas de produtos, equivocadamente não tributadas, objeto de denúncia espontânea, cuja intenção era regularizar uma situação perante o Fisco, evitando maiores prejuízos ao erário e ao contribuinte.

Dissertam sobre o crédito presumido e sua aplicabilidade às operações conforme previsão legal.

Sem razão a Defesa em suas alegações, pois, como informa a Fiscalização, o crédito presumido é uma técnica de tributação que substitui todos os créditos passíveis de apropriação, em razão da entrada de mercadorias ou bens, por um determinado percentual sobre o imposto debitado por ocasião das saídas de mercadorias ou prestação de serviço.

E, como técnica de apuração, consiste em aplicar determinado percentual a título de crédito fiscal para o cálculo do imposto devido no período, em compensação àqueles passíveis de serem apropriados, decorrentes do imposto incidente na entrada de mercadorias e serviços.

Assim, o crédito presumido possui caráter escritural e, em algumas hipóteses previstas na legislação tributária, a sua aplicação depende de condições a serem atendidas pelo contribuinte.

A adesão à sistemática de apuração do imposto com a aplicação do crédito presumido tem caráter facultativo, sendo que eventual inadimplência com a Fazenda Pública é admitida como causa impeditiva do recolhimento por tal sistemática, por inviabilizar sua regular aplicação.

No recolhimento de ICMS de operação desacobertada de documento fiscal deve incidir a alíquota aplicável às demais pessoas jurídicas, não beneficiadas pelo regime especial.

Lado outro, a denúncia espontânea, para produzir seus efeitos, deverá ser acompanhada do pagamento do tributo, se devido, da multa de mora e dos demais acréscimos legais, nos termos do art. 138 do CTN, c/c arts. 207 a 211 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/08. Dessa forma, o imposto deverá ser recolhido integralmente para acompanhar a denúncia.

Da mesma forma, no momento da autuação por saída desacobertada, deve ser cobrado integralmente o valor do imposto incidente na operação, ou seja, não se considera o crédito presumido que poderia ter sido lançado na apuração do imposto, caso a operação houvesse ocorrido com acobertamento fiscal.

Como bem destacado na resposta da consulta interna colacionada pela Fiscalização, o interessado poderá efetivar o direito à aplicação do crédito presumido nas operações que praticar, excluídas as que foram objeto do ilícito tributário cometido (no caso, saídas de mercadorias sem acobertamento fiscal), sendo que o procedimento formal do abatimento incumbe ao contribuinte do imposto, não podendo o Fisco substituí-lo.

Do exposto, não há que se falar em apuração do imposto como se escritural fosse, exigindo-se o imposto incidente nos termos da legislação tributária, observado o inciso I do art. 89 do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

(...)

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E, ainda, não bastasse o analisado, prevê o art. 89-A do referido regulamento:

Art. 89- A Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Nesse diapasão, convém destacar que a denúncia espontânea é um instituto que permite ao contribuinte, antes de iniciada a ação fiscal, assumir a existência de descumprimento de obrigação acessória ou principal, permitindo que sejam afastadas as penalidades em relação ao recolhimento do tributo não adimplido ou quanto ao descumprimento de obrigação acessória. Seu suporte legal consta do art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

A legislação estadual trata de forma semelhante a denúncia espontânea no art. 210 da Lei nº 6.763/75:

Art. 210. A responsabilidade por infração à obrigação acessória é excluída pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo, se devido, de multa de mora e demais acréscimos legais, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração.

§ 1º A obrigação acessória é a que tem por objeto as prestações positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação e fiscalização do imposto.

§ 2º Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou ação fiscal relacionados com o período em que foi cometida a infração. (Grifou-se).

O art. 211 do mesmo diploma legal estabelece que a denúncia espontânea realizada em desacordo com as disposições previstas em lei ou regulamento é ineficaz, ou seja, não produz qualquer efeito:

Art. 211. O requerimento de denúncia espontânea será protocolado na Repartição Fazendária do domicílio do contribuinte, na forma e condições previstas em lei e regulamento, sob pena de sua ineficácia. (Grifou-se)

Portanto, é ineficaz a denúncia espontânea desacompanhada do pagamento integral do imposto devido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, vale dizer que de acordo com o art. 209 do RPTA “*O instrumento de denúncia espontânea será protocolizado na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o estabelecimento do sujeito passivo, sendo vedado ao funcionário recusar o seu protocolo*”, não elidindo as exigências fiscais a fala dos Impugnante de que a autodenúncia foi recepcionada pelo Fisco.

Nesse sentido, o art. 211 do RPTA dispõe que “*Recebida a denúncia espontânea, o Fisco realizará: I - a conferência do valor recolhido pelo sujeito passivo, ou que tenha sido objeto de pedido de parcelamento, lavrando Auto de Infração relativo à diferença, se for o caso, e aplicando as multas exigíveis na ação fiscal; II - a apuração do débito, quando o montante depender desse procedimento*”.

Portanto, no caso em exame, agiu a Fiscalização conforme determina o art. 211, inciso I, do RPTA, lavrando Auto de Infração relativo à diferença do imposto não recolhido pela denunciante, e aplicando as multas exigíveis na ação fiscal.

Em não produzindo efeitos a denúncia espontânea supracitada, plenamente adequado, no caso, o lançamento das exigências de imposto e multas, não merecendo prosperar o argumento defensivo de que não poderia ser imposta à empresa autuada qualquer responsabilidade tributária pela prática da conduta confessada.

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais, em caso análogo ao dos presentes autos, pronunciou-se favorável ao Fisco:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO - TRIBUTÁRIO - ICMS - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - NÃO EFETIVAÇÃO - PAGAMENTO A MENOR - APLICABILIDADE DOS ARTS. 13, § 1º, XII, "F", 26 E 29 DA LC 123/06 - EXCLUSÃO SIMPLES NACIONAL - INOCORRÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. - PARA QUE A DENÚNCIA ESPONTÂNEA SEJA EFETIVADA, É NECESSÁRIO QUE HAJA O RECOLHIMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO DEVIDO. - O ICMS DEVIDO NA OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO DESACOBERTADA DE DOCUMENTO FISCAL DEVE SER RECOLHIDO DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL ÀS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS E NÃO SEGUNDO O REGIME DO SIMPLES NACIONAL. - NÃO HÁ CERCEAMENTO DE DEFESA SE A PARTE FOI NOTIFICADA DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO COM A CONSEQUENTE ABERTURA DE PRAZO PARA APRESENTAR IMPUGNAÇÃO. (TJMG - AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0024.12.259178-7/002, RELATOR(A): DES.(A) VERSIANI PENNA , 5ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 17/07/2014, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 25/07/2014) (GRIFOU- SE).

Observa-se do demonstrativo de apuração do imposto exigido (fls. 66/67), que a Fiscalização, partindo dos valores declarados pela Autuada como saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, incluiu o percentual de 12% (doze por cento) e de 18% (dezoito por cento), correspondente à alíquota interna prevista para as mercadorias comercializadas pela empresa, na base de cálculo do imposto conforme determina a legislação (art. 49 do RICMS/02), em seguida, aplicou o multiplicador opcional previsto no item 19, “a.1”, da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, em razão da redução da base de cálculo da mercadoria, apurando o ICMS devido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O ICMS exigido é o resultado do confronto entre o ICMS devido, apurado pela Fiscalização conforme mencionado, e o ICMS recolhido pela Autuada em razão da autodenúncia.

Vale dizer que à luz do disposto na alínea “i”, inciso XII, § 2º, art. 155 da Constituição Federal de 1988, no art. 13, § 1º, inciso I da LC nº 87/96, também reproduzidos na legislação estadual, a seguir mencionada, o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo. Examine-se:

CF/88

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;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

LC nº 87/96

Art. 13 A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

(...)

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 15 - O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

RICMS/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02:

19 - Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios:

a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29, exceto na hipótese da alínea "c", 30 a 34, 55 a 58 e 62, desde que produzidos no Estado, e nos itens 1, 4 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, da Parte 6 deste Anexo:

(...)

a.1) nas operações tributadas à alíquota de 18% (dezoito por cento): redução de 61,11
MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO
(POR ALÍQUOTA) 0,07

(...)

À base de cálculo apurada, conforme acima mencionado, aplicou-se o multiplicador opcional no percentual de 7% (sete por cento), tendo em vista a redução da base de cálculo do imposto prevista para as mercadorias autuadas conforme alínea "a1", item 19, Parte 1, Anexo IV do RICMS/02.

Questionam os Autuados a inclusão do imposto em sua própria base de cálculo, alegando que tal metodologia parte de uma presunção que, do valor recebido na venda desacobertada seria descontado o custo do ICMS devido na operação. Asseveram que tal presunção está desprovida de sustentação legal ou fática, pois não apoiada em qualquer tipo de prova que corrobore a sua aplicação, partindo apenas de uma técnica especulativa do que poderia ter ocorrido.

Contudo, tratando-se o caso dos autos de omissão de receita pela qual há presunção de saídas de mercadorias sem acobertamento fiscal, em estabelecimento industrial, resta afastada a hipótese de ter sido o imposto incluído na sua base de cálculo em etapa anterior. Assim, pode-se concluir que a falta de destaque do imposto nas notas fiscais, em razão da infração em exame, é comprovação suficiente para se afirmar que o imposto não foi incluído no valor das mercadorias.

Nesse diapasão, registra-se que este Conselho de Contribuintes firmou o entendimento de que sempre que houver o destaque do imposto em nota fiscal, presume-se que o seu valor já se encontra inserido no valor da respectiva mercadoria, o que corrobora a apuração fiscal nos presentes autos. Examine-se:

ACÓRDÃO: 3.562/10/CE

(...)

CONFORME PREVISÃO CONTIDA NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO ICMS, O MONTANTE DO IMPOSTO INTEGRA SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO, CONSTITUINDO O RESPECTIVO DESTAQUE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MERA INDICAÇÃO PARA FINS DE CONTROLE, OU SEJA, SEMPRE QUE HOUVER O DESTAQUE DO IMPOSTO EM NOTA FISCAL, PRESUME-SE QUE O SEU VALOR JÁ SE ENCONTRA INSERIDO NO VALOR DA RESPECTIVA MERCADORIA, SALVO PROVA EM CONTRÁRIO, OBVIAMENTE.

NESSE SENTIDO, INEXISTINDO PROVA NOS AUTOS DE QUE NO VALOR DOS PRODUTOS NÃO ESTÁ INCLUÍDO O ICMS INDEVIDAMENTE DESTACADO PELA RECORRENTE, DEVEM SER ACATADAS AS RAZÕES RECURSAIS NO SENTIDO DE SE EXCLUIR DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST O VALOR DO ICMS POR ELA INDEVIDAMENTE DESTACADO.

(...)

DESTA FORMA, DEVE O RECURSO APRESENTADO PELO SUJEITO PASSIVO SER PARCIALMENTE PROVIDO NOS TERMOS DA REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EFETUADO PELO FISCO ÀS FLS. 884/897, E AINDA, PARA RECONHECER A PARCELA DE INCLUSÃO DO VALOR DO ICMS NA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO, RELATIVAMENTE AO PERCENTUAL DE DESTAQUE DO IMPOSTO NA OPERAÇÃO INTERESTADUAL, ISTO É, 12% (DOZE POR CENTO). (GRIFOU-SE).

Portanto, correta a Fiscalização, pois a base de cálculo do ICMS é o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria, e nesse montante deve-se incluir o montante do próprio imposto.

Nesse sentido, é a jurisprudência dos Tribunais Superiores. Examine-se as seguintes decisões:

TRIBUTÁRIO - ICMS - BASE DE CÁLCULO - "POR DENTRO" - LEGALIDADE. A BASE DE CÁLCULO DO ICMS É O VALOR DA OPERAÇÃO DE QUE DECORRE A SAÍDA DA MERCADORIA, AINDA QUE NESTE MONTANTE ESTEJA INCLUSA A CARGA FISCAL QUE ONERA O PREÇO DA MERCADORIA. AGRAVO IMPROVIDO.

(STJ - AGRG NO AG: 350721 SP 2000/0130130-6, RELATOR: MINISTRO GARCIA VIEIRA, DATA DE JULGAMENTO: 15/05/2001, T1 - PRIMEIRA TURMA, DATA DE PUBLICAÇÃO: DJ 20.08.2001 P. 409)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO RELATIVA À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO PRESTADOR PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO NÃO REPASSADO AO USUÁRIO DO SERVIÇO. 1. A ORIENTAÇÃO DA PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE FIRMOU SE NO SENTIDO DE QUE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS É O VALOR DA OPERAÇÃO, EM CUJO MONTANTE ESTÁ EMBUTIDO O PRÓPRIO TRIBUTO, SENDO QUE CABE AO PRESTADOR DO SERVIÇO RESPONDER PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO QUANDO DEIXOU DE REPASSÁ-LO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AO USUÁRIO DO SERVIÇO. NESSE SENTIDO: ERESP 1.190.858/BA, 1ª SEÇÃO, REL. MIN. ARI PARGENDLER, DJE DE 12.8.2013. 2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

(STJ - AgRG NO RESP: 1271947 BA 2011/0191905-1, RELATOR: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, DATA DE JULGAMENTO: 23/10/2014, T2 - SEGUNDA TURMA, DATA DE PUBLICAÇÃO: DJE 05/11/2014)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DO ICMS: INCLUSÃO NO VALOR DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SOMADO AO PRÓPRIO TRIBUTO. CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO DESPROVIDO. (RE 212209 / RS - RIO GRANDE DO SUL, REL. MIN. MARCO AURÉLIO, REL. P/ACÓRDÃO MIN. NELSON JOBIM, J. 23/06/99, DJ 14/02/2003, P. 00060). AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO.

1. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. DIREITO À COMPENSAÇÃO DE VALORES PAGOS A MAIOR. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA.

2. LEGITIMIDADE DA COBRANÇA DE ÍNDICE FIXADO PELO ESTADOMEMBRO. PRECEDENTES.

3. BASE DE CÁLCULO DO ICMS: INCLUSÃO NO VALOR DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO SOMADO AO PRÓPRIO TRIBUTO: CONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (AI 678603 AGR / SP, REL. MIN. CÁRMEN LÚCIA, J. 25/08/2009, DJE 23/10/2009).

Conveniente mencionar que o Plenário do STF ratificou, recentemente, por maioria de votos, jurisprudência firmada em 1999 (RE nº 212209), no sentido de que é constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na sua própria base de cálculo, decisão tomada no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 582461.

Sustentam, ainda, os Impugnantes, sobre a formação da base de cálculo do ICMS, que se o lançamento teve como base os cheques relacionados pela Fiscalização e a denúncia espontânea formulada pela Autuada, deveria a Autoridade Fiscal ater-se aos documentos relacionados, e não majorar a base de cálculo encontrada, com base em uma presunção do valor das operações abrangidas pelo AI.

Alegam que, ainda que fosse possível manter a aplicação da presunção em comento, o ICMS a ser recolhido pela empresa autuada seria de 0,1% (zero vírgula um por cento) sobre o valor da operação, tendo em vista a opção pelo crédito presumido de 99,9% (noventa e nove vírgula nove por cento). E com a venda sem acobertamento

fiscal, este seria o custo pretensamente descontado na venda, e, portanto, aos valores denunciados/levantados somente poderia ser acrescido, o percentual de 0,1% (zero vírgula um por cento).

Todavia, equivocam-se os Impugnantes pois a nota fiscal que acobertar a saída de mercadoria do industrial (refrigerífico) deverá ter os campos referentes à base de cálculo e ICMS devido pela operação própria, corretamente preenchidos, nos termos da legislação vigente.

Reitera-se que o crédito presumido é uma forma simplificada de apuração do ICMS, aplicável nas hipóteses previstas na legislação tributária, que não altera a alíquota aplicável a cada operação, as reduções de base de cálculo estabelecidas e nem o valor do imposto que deve ser destacado nos documentos fiscais.

A aplicação de crédito presumido, em comento, resulta em carga tributária efetiva de 0,1% (zero vírgula um por cento) nas saídas de produtos de refrigerífico, nos termos do art. 75, inciso IV, do RICMS/02, operacionalizada no momento da apuração do imposto a ser recolhido, e não no momento da emissão da nota fiscal.

De se notar que, diferente do entendimento dos Autuados, a concessão de crédito presumido não influencia na formação da base de cálculo do imposto. Corroboram tal entendimento várias respostas de Consultas de Contribuintes respondidas pela SUTRI/SEF/MG, em situações análogas a dos presentes autos, dentre as quais se destaca a seguinte:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 277/2012

ICMS – REGIME ESPECIAL – DIFERIMENTO – O diferimento do ICMS, previsto em regime especial, aplicável na aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem alcança também o valor cobrado por industrialização realizada sob encomenda da beneficiária do regime, desde que observadas às condições nele previstas.

(...)

RESPOSTA:

1 – O art. 1º do RET concede à Consulente diferimento do ICMS nas aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e embalagens nas hipóteses relacionadas no dispositivo. O art. 3º, por sua vez, estabelece crédito presumido de forma que a carga tributária efetiva seja de 3% (três por cento) nas saídas das mercadorias listadas nesse artigo.

Conforme determinado no § 3º do art. 3º citado, a base de cálculo do ICMS nas operações alcançadas pelo RET não pode ser inferior ao montante resultante da soma do valor dos “insumos de aço aplicados na produção” da mercadoria, inclusive matéria-prima, acrescido do valor resultante da aplicação de, no

mínimo, 50% (cinquenta por cento) sobre o valor destes insumos e matéria-prima.

A base de cálculo do ICMS está definida no art. 43 do RICMS/02, devendo ser observadas, ainda, para sua determinação, as regras contidas nos arts. 44 a 54 do mesmo Regulamento.

Assim, na saída de mercadoria, a qualquer título, a base de cálculo do ICMS será o valor da operação ou, na sua falta, os valores previstos nas alíneas do inciso IV do art. 43 do RICMS/02.

Observadas as regras acima referidas, a Consulente deverá ainda considerar o disposto no § 3º do art. 3º de seu RET. Desse modo, a base de cálculo do ICMS será o valor previsto nos incisos e alíneas do art. 43 do RICMS/02, conforme o caso, não podendo ser inferior ao valor definido no Regime Especial.

A expressão “insumos de aço aplicados na produção” alcança todo e qualquer material de aço aplicado pela Consulente na elaboração da mercadoria. Desta forma, caso efetivamente o único “insumo de aço” aplicado pela Consulente seja chapa de aço, para definir o limite previsto no § 3º do art. 3º do RET deve ser considerado o montante correspondente à soma do valor das chapas de aço adquiridas com o resultado da aplicação do percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor destas aquisições.

(...) Grifos acrescidos.

Quanto à exigência do ICMS/ST, convém registrar que a empresa autuada encontra-se cadastrada neste estado sob o CNAE 1011-2/01 - FRIGORÍFICO - ABATE DE BOVINOS.

As mercadorias comercializadas pela Autuada encontram-se listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (subitens 43.2.39, 43.2.42 e 43.2.41), no período autuado, portanto estão sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária.

A empresa autuada é contribuinte substituto tributário pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes, nos termos do disposto no *caput* do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De posse dos valores das saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, exigiu a Fiscalização, além do ICMS operação própria, o ICMS/ST não recolhido pela Autuada (apuração às fls. 66/67).

No tocante à base de cálculo utilizada para a exigência do ICMS/ST, cumpre esclarecer que a Fiscalização observou as disposições previstas na legislação tributária para fixação da base de cálculo do imposto por substituição tributária, conforme disposto na alínea “b”, item 3, do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

(...)

b) tratando-se de mercadoria que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º deste artigo;

Verifica-se que foi adotada a MVA prevista na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para as mercadorias autuadas no percentual de 15% (quinze por cento).

Sobre a base de cálculo do ICMS/ST apurada aplicou-se o multiplicador opcional no percentual de 7% (sete por cento), tendo em vista a redução da base de cálculo do imposto prevista para as mercadorias autuadas conforme alínea “a1”, item 19, Parte 1, Anexo IV do RICMS/02.

Constata-se que a Fiscalização exigiu o ICMS/ST sobre a base de cálculo prevista na legislação tributária, abatendo o ICMS operação própria também exigido nestes autos, de acordo com o art. 20, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subseqüentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente; (Grifos acrescidos).

Quanto à exigência do ICMS/ST, alegam os Impugnantes que a Fiscalização utilizou-se de presunção para considerar que todas as vendas tributadas realizadas pela empresa autuada teriam ocorrido para destinatários que adquirem a

mercadoria para fins de comercialização, e, portanto, as operações estariam sujeitas ao regime da substituição tributária.

Arguem que, no período fiscalizado, apenas 6% (seis por cento) das vendas realizadas pelo frigorífico eram efetuadas para contribuintes sujeitos ao regime de ST, conforme consta no demonstrativo constante do Anexo VI (fls. 547/841), no qual se verifica a proporção das vendas no período autuado referentes à substituição tributária.

Sobre esses questionamentos deixou consignado a Fiscalização:

O produto comercializado pela Impugnante está sujeito à Substituição Tributária. Neste caso, considerando que o contribuinte não comprovou o destinatário dos produtos vendidos desacobertados dos respectivos documentos fiscais, conforme capitulação legal exigimos o ICMS/ST, não sendo possível realizar o cálculo de percentual médio solicitado.

Constata-se que a Autuada anexou aos autos os documentos de fls. 548/841 (também colacionados pelo Coobrigado).

Referidos documentos são:

- planilha de fls. 548 por meio da qual a Autuada apura o percentual anual entre a base de cálculo do ICMS/ST x relação ao faturamento total, ambos com documentos fiscais – exercícios: 2011 – 6,08%, 2012: 6,37%, 2013: 11,09% e 2014: 7,45%;
- demonstrativos mensais de apuração do percentual entre a base de cálculo do ICMS/ST em relação ao faturamento total, ambos com documentos fiscais (fls. 549/552);
- DAPIs do período autuado (fls. 553/841).

Conforme se constata dos “demonstrativos dos créditos nas entradas” (Anexo V colacionado pela Autuada às fls. 498/546) a maior parte das entradas de mercadorias no estabelecimento refere-se ao CFOP 1901 - entrada para industrialização por encomenda (classificam-se neste código as entradas de insumos recebidos para industrialização por encomenda de outra empresa ou de outro estabelecimento da mesma empresa).

Nesse sentido, destaca-se, a título de exemplo, que no mês de janeiro de 2011 o total da entrada de mercadorias perfaz o valor de R\$ 9.294.329,86 (nove milhões, duzentos e noventa e quatro mil, trezentos e vinte e nove reais e oitenta e seis centavos) e 92% (noventa e dois por cento) desse valor, ou seja R\$ 8.515.850,24 (oito milhões quinhentos e quinze mil, oitocentos e cinquenta reais e vinte e quatro centavos), corresponde ao CFOP 1901. Tal constatação verifica-se em relação aos demais meses dos exercícios autuados.

Dessa forma, considerando que a quase totalidade das entradas de mercadorias no estabelecimento autuado, às quais ocorreram com acobertamento fiscal, correspondem a entradas de insumos para industrialização por encomenda, recebidos de outras empresas ou de outro estabelecimento da empresa, não há como acatar o

argumento da Defesa de que as mercadorias cujas saídas ocorreram desacobertadas de documentação fiscal não se destinam à comercialização.

Isso porque a escrita fiscal da Autuada demonstra que sua carteira de clientes é formada por outras empresas.

Ademais, corrobora o entendimento ora externado, o vultoso valor das mercadorias sem acobertamento fiscal objeto deste lançamento (R\$ 18.645.160,20). Não é crível que as mercadorias cujas saídas ocorreram sem documento fiscal tenham sido destinadas para consumo dos adquirentes.

Diante dos elementos constantes dos autos, caberiam aos Impugnantes demonstrar quem efetivamente foram os destinatários das mercadorias cujas saídas ocorreram desacobertadas de documentação fiscal, comprovando o fato que alegam em suas peças defensórias.

Contudo, os Autuados não se desincumbiram devidamente do ônus de demonstrar os fatos constitutivos do direito, consoante determinação do art. 373, inciso I, do CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

(...)

Assim, correta a Fiscalização em exigir o ICMS/ST no caso em exame, considerando que as mercadorias, sujeitas à ST, saíram diretamente do estabelecimento autuado (industrial frigorífico) para destinatários que comercializam essas mercadorias.

Conveniente mencionar que no caso dos presentes autos não há como se aplicar as disposições contidas no inciso II do *caput* c/c o §§ 3º e 6º do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a seguir reproduzidos, que se referem à substituição tributária em operações de industrialização por encomenda, por faltar comprovação de que as operações desacobertadas sejam retornos de mercadorias industrializadas pela Autuada sob encomenda.

Subseção II Das Hipóteses de Inaplicabilidade da Substituição Tributária

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

II - às operações promovidas por estabelecimento industrial em retorno ao estabelecimento encomendante da industrialização, hipótese em que a este é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a título de substituição tributária;

(...)

§ 3º Na hipótese do inciso II do *caput*, em se tratando de encomendante estabelecimento não-industrial, a apuração do imposto a título de substituição tributária será efetuada no momento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante, salvo na hipótese prevista no § 6º.

Efeitos de 06/07/2013 a 03/06/2014

“§ 3º Na hipótese do inciso II do caput deste artigo, em se tratando de encomendante estabelecimento varejista, a apuração do imposto a título de substituição tributária será efetuada no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante.”

Efeitos de 1º/05/2010 a 05/07/2013

“§ 3º Na hipótese do inciso II do caput deste artigo, em se tratando de encomendante estabelecimento não-industrial, a apuração do imposto a título de substituição tributária será efetuada no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante.”

(...)

§ 6º Nas operações a que se refere o inciso II do caput, com as mercadorias enquadradas na NBM/SH nos códigos 02.01, 02.02, 02.03, 02.04, 02.05.00.00, 02.06, 02.07, 02.09, 02.10, 0504.00, 15.01, 15.02, 1601.00.00 e 16.02, o estabelecimento cuja atividade principal cadastrada na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais seja classificada na CNAE 4634-6/01, 4634-6/02 ou 4634-6/99 será o responsável pela retenção do imposto devido a título de substituição tributária no momento da saída dessas mercadorias.

Efeitos de 04/06/2014 a 31/12/2015

“§ 6º Nas operações a que se refere o inciso II do caput, com as mercadorias enquadradas na NBM/SH nos códigos 02.01, 02.02, 02.03, 02.04, 02.05.00.00, 02.06, 02.07, 02.09, 02.10, 0504.00, 1601.00.00 e 16.02, o estabelecimento cuja atividade principal cadastrada na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais seja classificada na CNAE 4634-6/01, 4634-6/02 ou 4634-6/99 será o responsável pela retenção do imposto devido a título de substituição tributária no momento da saída dessas mercadorias.”

Nota-se que a aplicação dos dispositivos retro depende, além da operação se caracterizar como retorno de industrialização sob encomenda, da informação acerca da atividade desenvolvida pelos encomendantes.

Lado outro, no tocante à alegação da Defesa de que não se aplicando o crédito presumido devem ser abatidos os créditos do imposto relativos às entradas das mercadorias constantes do *Anexo V – Demonstrativo dos Créditos na entrada – SPED Fiscal*, vale destacar que à época dos fatos geradores o procedimento estava previsto nos arts. 194 e 195 do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa feita, diante da existência da recomposição da conta gráfica à época dos fatos geradores, nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, resta patente sua aplicação no caso em comento.

Da eleição do Coobrigado (sócio-administrador para o polo passivo da obrigação tributária)

Foi eleito para o polo passivo da obrigação tributária, além da empresa autuada, o sócio-administrador acima qualificado.

Referido Coobrigado foi eleito para o polo passivo da obrigação tributária, em conformidade com o disposto no art. 135, inciso III, do CTN c/c os arts. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

CTN

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lei nº 6.763/75

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - O diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

Questiona a Defesa que a Fiscalização não fundamentou a inclusão do sócio-administrador no polo passivo da obrigação tributária, pois não há descrição de ato algum que tenha sido praticado pelo Coobrigado que poderia caracterizar excesso de poderes e infração de lei ou contrato social da sociedade. E que a Fiscalização apenas afirmou que por se tratar de sonegação fiscal o sócio-administrador foi incluído no polo passivo da obrigação tributária.

Argui a Defesa que a responsabilidade do sócio-administrador somente é direta e pessoal em face da conduta dolosa do mesmo. E que o simples não recolhimento do tributo não constitui, em tese, uma ilicitude.

Contudo, no caso dos autos, não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, como alega a Defesa, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira, em consonância com entendimento do STJ para a responsabilização solidária do sócio-administrador.

Induvidoso, no caso, que o sócio-administrador tinha conhecimento e poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, acusação fiscal em exame, caracterizam a intenção de fraudar o Fisco mineiro e fundamenta a inclusão dele para o polo passivo da obrigação tributária.

Assim, resta clara a gestão fraudulenta do sócio-administrador da Autuada com intuito de lesar o erário mineiro e correta a inclusão dele no polo passivo da obrigação tributária.

Desse modo, responde solidariamente pelo crédito tributário em exame o sócio-administrador, que efetivamente é quem participa das deliberações e nos negócios sociais da empresa.

Reitera-se, por oportuno, que a responsabilidade solidária das pessoas arroladas no Auto de Infração está prescrita na Lei nº 6.763/75, em conformidade com os requisitos do CTN.

Diferente do entendimento da Defesa, a inclusão do sócio-administrador no polo passivo da obrigação tributária encontra-se de acordo com a jurisprudência dos Tribunais. Examine-se:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA COM LIMINAR - ABSTENÇÃO DA COBRANÇA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO - SÓCIO GERENTE - FUMUS BONI IURES - PERICULUM IN MORA - A - REQUISITOS NÃO DEMONSTRADOS - DECISÃO MANTIDA.

1. PARA A CONCESSÃO, INITIO LITIS, DA MEDIDA REQUERIDA TORNA-SE IMPRESCINDÍVEL QUE SE CONSTATE A EXISTÊNCIA DOS REQUISITOS BASILARES EXIGIDOS PELA NORMA PROCESSUAL, QUAIS SEJAM O FUMUS BONI IURIS E O PERICULUM IN MORA.

2. TENDO A FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL APURADO INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DECORRENTE DA SAÍDA DE MERCADORIA DESACOBERTADA DA RESPECTIVA DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL, A PRINCÍPIO, NÃO SE PODE AFASTAR A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO-ADMINISTRADOR, NA FORMA DO ARTIGO 21, §2º, II E §3º DA LEI 6.763/75, NÃO RESTANDO DEMONSTRADO O FUMUS BONI IURES, DEVENDO SER MANTIDA A DECISÃO QUE INDEFERIU O PEDIDO CAUTELAR DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO DÉBITO FISCAL.

3. RECURSO DESPROVIDO. (TJMG - AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0024.14.151179-0/001, RELATOR(A): DES.(A) TERESA CRISTINA DA CUNHA PEIXOTO, 8ª CÂMARA

CÍVEL, JULGAMENTO EM 02/07/0015, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 13/07/2015)

EMENTA: EMENTA: APELAÇÃO - CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, V, DA LEI Nº 8.137/90) - PRESCRIÇÃO - INOCORRÊNCIA - LAPSO TEMPORAL NECESSÁRIO NÃO TRANSCORRIDO - NULIDADE DA PROVA OBTIDA PELA QUEBRA DE SIGILO FISCAL - INOCORRÊNCIA - FORNECIMENTO OBRIGATÓRIO PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO - NULIDADE DOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS - INOCORRÊNCIA - NULIDADE DO FEITO POR AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DAS CONDUTAS DO ACUSADO NA DENÚNCIA - INOCORRÊNCIA - PREENCHIMENTO DAS FORMALIDADES E REQUISITOS DO ART. 41, DO CPP - PRELIMINARES REJEITADAS - MÉRITO - AUTORIA E MATERIALIDADE COMPROVADAS - ABSOLVIÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE DOLO - INOCORRÊNCIA - CONDENAÇÃO MANTIDA - ALTERAÇÃO DAS PENAS RESTRITIVAS DE DIREITO FIXADAS NA SENTENÇA - INVIABILIDADE - ISENÇÃO DO PAGAMENTO DAS CUSTAS PROCESSUAIS - IMPOSSIBILIDADE.

(...)

- NÃO HÁ FALAR EM ABSOLVIÇÃO DO ACUSADO QUE DEIXOU DE EMITIR NOTAS FISCAIS DE MERCADORIAS VENDIDAS, SUPRIMINDO O RECOLHIMENTO DE ICMS AOS COFRES PÚBLICOS.

- RESTANDO COMPROVADO NOS AUTOS QUE O AGENTE, NA CONDIÇÃO DE ADMINISTRADOR DA EMPRESA, VENDEU MERCADORIAS SEM EMITIR AS CORRESPONDENTES NOTAS FISCAIS DE SAÍDA, SUPRIMINDO O RECOLHIMENTO DE ICMS, AO LONGO DE UM EXTENSO PERÍODO DE TEMPO, RESTA EVIDENCIADO O DOLO EM SUA CONDUTA, IMPONDO-SE A CONDENAÇÃO PELA PRÁTICA DO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

(...)

(TJMG - APELAÇÃO CRIMINAL 1.0079.14.011858-3/001, RELATOR(A): DES.(A) AGOSTINHO GOMES DE AZEVEDO, 7ª CÂMARA CRIMINAL, JULGAMENTO EM 07/10/2015, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 16/10/2015) (GRIFOS ACRESCIDOS).

Ademais, no tocante à alegação da Defesa de que o Fisco tomou ciência dos fatos que desencadearam a lavratura do presente AI, o que demonstra que o Coobrigado não agiu com dolo, vale frisar que a referida denúncia espontânea não produziu os efeitos, uma vez que desacompanhada do pagamento/parcelamento integral do imposto devido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, cumpre registrar que a Fiscalização observou, para a lavratura do Auto de Infração, as disposições legais pertinentes e não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Registra-se por derradeiro, não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para considerar o aproveitamento dos créditos, nos termos do art. 195, § 2º do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores. Vencidos, em parte, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes (Relatora) e Marco Túlio da Silva, que o julgavam procedente, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Designado relator o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 27 de abril de 2017.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente

Marcelo Nogueira de Moraes
Relator designado

GR/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.414/17/2 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000454287-33	
Impugnação:	40.010141428-48, 40.010141429-29 (Coob.)	
Impugnante:	Frigobet Frigorífico Industrial Betim Ltda IE: 067404801.00-33 Sílvio da Silveira (Coob.) CPF: 087.539.036-68	
Origem:	DF/Betim	

Voto proferido pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Como já mencionado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada promoveu saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, nos exercícios de 2011 a 2014, apurada por meio de informações apresentadas em autodenúncia, na qual a Autuada reconheceu o suprimento indevido da “conta caixa”, ensejando a presunção de saída de mercadorias sem emissão de documento fiscal, a teor do disposto no art. 49, §§ 1º e 2º, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º, do RICMS/02.

Conforme se depreende do presente acórdão, o foco da discordância diz respeito à consideração, na decisão majoritária, do abatimento dos créditos de ICMS pelas entradas das mercadorias, do total das saídas exigidas no presente crédito tributário, nos termos do art. 195, § 2º do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores, fundamentada no fato de que, diante da existência da recomposição da conta gráfica (à época dos fatos geradores), nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, restou patente sua aplicação no caso em comento.

Passando à análise da questão, cabe ressaltar que o direito ao crédito, para compensação com o débito do imposto, relativamente ao ICMS cobrado na operação anterior, com a mesma mercadoria, é garantido pelo princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96 e na legislação tributária mineira.

Todavia, o mencionado direito não se confunde com as providências formais exigidas para o seu exercício, conforme já amplamente externado em diversas decisões dessa Casa.

O direito é amplo, submetendo-se, unicamente, aos limites constitucionais, mas seu exercício depende de normas instrumentais de apuração.

Diz o art. 155, inciso II, § 2º da Constituição Federal:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

§ 2.º 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;

O art. 23 da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 30 da Lei nº 6.763/75, abaixo transcritos, estatuem que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, está condicionado, além da idoneidade da documentação, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação:

Lei Complementar nº 87/96

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.

Lei Estadual nº 6.763/75

Art. 30 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

O RICMS/02, ao regulamentar os dispositivos acima transcritos, também prevê no art. 69:

Art. 69. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Note-se, inclusive, a decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, no mesmo sentido, conforme Apelação Cível 1.0024.12.095707-1/001, em recente publicação, conforme abaixo:

EMENTA: ICMS. SAÍDAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO. NECESSIDADE DA ESCRITURAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL PARA COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA. ARTIGO 23, DA LC 87/96. HONORÁRIOS. REDUÇÃO. REFORMA PARCIAL DA SENTENÇA. (...)

O CONDICIONAMENTO DO DIREITO DE CRÉDITO PREVISTO NO ARTIGO 23, DA LC 87/96, À ESCRITURAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL NOS PRAZOS E CONDIÇÕES ESTABELECIDOS EM LEI, NÃO FERRE O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS REDUZIDOS E ADEQUADOS ÀS DIRETRIZES DOS §§ 3º E 4º DO ARTIGO 20 DO CPC, EM SEDE DE APRECIÇÃO EQUITATIVA, OBSERVADAS AS CIRCUNSTÂNCIAS DO PROCESSO E AS DIFICULDADES IMPOSTAS AOS ADVOGADOS DA PARTE VENCEDORA.(GRIFOU-SE)

Ora, no caso dos autos, cabe lembrar que a Autuada promoveu saídas desacobertas de documentação fiscal, portanto, não houve a regular escrituração.

Sendo assim, entendo que os mesmos argumentos utilizados para vedar a utilização do crédito presumido, no caso em exame, se prestam a não acatar o abatimento dos créditos pelas entradas das mercadorias, devendo, portanto, serem observados o art. 89, inciso I e art. 89-A do RICMS/02:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

(...)

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

(...)

Art. 89- A Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Cumprido acrescentar que, ainda que as exigências em análise se referissem a uma outra infração, na qual coubesse aplicação do art. 195 do RICMS/02, tal norma foi alterada pelo Decreto nº 46.698, de 30/12/14, da seguinte forma:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 3º O art. 195 do RICMS passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei N° 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei N° 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.” (nr).

Art. 4º O disposto no art. 1º e no art. 3º deste DECRETO aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei N° 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 5º Este DECRETO entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2015. (grifou-se)

Verifica-se, portanto, que o critério para “*apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte*”, anteriormente previsto na redação do art. 195, foi expurgado pelo mencionado decreto de 2014, que ainda assegurou sua aplicabilidade no art. 4º, nos termos do § 1º, do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Sendo assim, entendo correto o procedimento fiscal, no que diz respeito ao não acatamento de que sejam abatidos os créditos do ICMS referentes às entradas das mercadorias, do total das saídas desacobertas, objeto da autuação, julgando procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 27 de abril de 2017.

**Cindy Andrade Moraes
Conselheira**