

Acórdão: 23.097/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000940267-75
Impugnação: 40.010145657-49
Impugnante: Ouro de Minas Indústria e Comércio Ltda
IE: 002063838.00-57
Proc. S. Passivo: Leonardo de Lima Naves/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COMBUSTÍVEIS/LUBRIFICANTES/SIMILARES. Constatou-se que a Autuada adquiriu as mercadorias listadas no item 11.2 (Preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros), no item 11.10 (Corantes para aplicação em bases, tintas e vernizes) e no item 23.1.19 (Barrilha carbonatos de sódio, carbonato de cálcio, hidrogeno carbonato de sódio ou bicarbonato de sódio, todos utilizados em piscinas), da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, sem a retenção e/ou recolhimento antecipado do ICMS/ST pelo remetente, hipótese em que a responsabilidade pelo pagamento do imposto passa a ser do contribuinte mineiro que recebeu a mercadoria, nos termos do art. 15, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Irregularidade caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do imposto devido por substituição tributária no momento da entrada das mercadorias, em decorrência da aquisição das mercadorias listadas no item 11.2 (Preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros), no item 11.10 (Corantes para aplicação em bases, tintas e vernizes) e no item 23.1.19 (Barrilha carbonatos de sódio, carbonato de cálcio, hidrogeno carbonato de sódio ou bicarbonato de sódio, todos utilizados em piscinas), da Parte do Anexo XV do RICMS/02 sem a retenção e/ou recolhimento antecipado do ICMS/ST pelo remetente, no período de 01/01/2013 a 31/12/2015, conforme termos do disposto no Artigo 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

Exige-se o ICMS/ST e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 94/106, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 152/156.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarretará a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto, formula os quesitos de fls. 105/106, pretendendo demonstrar haver semelhança entre o objeto, o período fiscalizado e as mercadorias registradas nas notas fiscais do presente lançamento e aqueles que teriam resultado no lançamento referente ao Auto de Infração nº 01.000630420-78.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispendo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de

conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Inicialmente, faz-se necessário discorrer acerca da alegação de nulidade decorrente da existência de suposta duplicidade da exigência do crédito tributário

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

formalizado nos termos do relatório do Auto de Infração nº 01.000940267-75, uma vez que, segundo o argumento da Impugnante, o estabelecimento já teria sido fiscalizado mediante lavratura do Auto de Infração nº 01.000630420-78, em idêntico período, para verificação do mesmo objeto tratado no presente Auto de Infração sob discussão. Insiste que no referido PTA teria sido apurada a irregularidade relativa às diferenças no recolhimento de ICMS/ST no momento das saídas.

Segundo entende, o Auto de Infração seria nulo por vício decorrente de erro de direito, tendo em vista a impossibilidade da alteração ou revisão do lançamento em decorrência de eventual mudança do critério jurídico, em prejuízo do princípio da segurança jurídica.

A Fiscalização argumenta que o presente lançamento teria decorrido da verificação de novos indícios, enfatizando que o presente Auto de Infração estaria revestido de todos os requisitos exigidos na legislação tributária mineira, especialmente aqueles elencados no art. 89 do RPTA, permitindo-se a Contribuinte o exercício pleno do direito à ampla defesa, muito embora a nova verificação fiscal decorresse de novo entendimento quanto à incidência do ICMS/ST sobre as operações da autuada, tendo em vista a revelação dos novos indícios.

Em consulta ao Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual – SIARE, verifica-se que o Auto de Infração nº 01.000630420-78 teria sido emitido em 06/12/16 e recebido em 12/12/16.

O relatório do Auto de Infração nº 01.000630420-78, descreve a ocorrência nos seguintes termos:

Constatou-se, através da análise da escrita fiscal e dos documentos fiscais de entradas e saídas, que a autuada deixou de recolher o Icms e o Icms/ST devidos no período de 01/12/2012 a 31/12/2015 demonstrado no Anexo XIV – Demonstrativo do Crédito Tributário (totalizando R\$502.846,19 de Icms das operações próprias e R\$161.902,96 de Icms/ST). Tal irregularidade ocorreu em razão de emissão de documentos fiscais consignando alíquota menor nas saídas internas de solventes (alíquota correta de 25%, conforme alínea “a.11” do Inciso I do Artigo 42 da Parte Geral do RICMS/2002) – Multa Isolada total de R\$410.032,80, emissão de documentos fiscais com destaque a menor da base de cálculo da substituição tributária nas saídas internas de produtos sujeitos à tributação por ST - Multa Isolada total de R\$8.021,16, emissão de documentos fiscais sem o destaque da substituição tributária nas saídas internas de produtos sujeitos à tributação por ST - Multa Isolada total de R\$479.445,82, conforme itens 11.1 e 11.2 da Parte “2” do Anexo XV do RICMS/2002 e falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor de Icms/ST destacado nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte no valor total de R\$26.953,76 de Icms e multa de

revalidação (Anexo XV – DCMM Coobrigado), que configura crime contra a ordem tributária tipificado no inciso II do artido 2º da Lei nº. 8.137/1990 (detalhamento nos Anexos IV a IX e XV). Assim, exigem-se Icms e Multas. Detalhamento no “Relatório Fiscal” anexo.

Consta a data de recebimento da Impugnação como sendo 09/01/17 e extinção do crédito tributário por motivo de “insubsistência” operada em 13/12/17.

Vale registrar que o lançamento, após a notificação do contribuinte, se torna, em princípio, definitivo, tendo a legislação tributária brasileira consagrado, em nome da estabilidade e da segurança jurídica, o princípio da inalterabilidade do lançamento.

Contudo, o princípio em tela não é absoluto na medida em que o art. 145 do CTN traz, em seus incisos, hipóteses nas quais se admite a alteração do lançamento.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...)

No caso em tela, observa-se que a justificativa registrada no SIARE para fins das extinções do crédito tributário formalizado através do lançamento consubstanciado no Auto de Infração nº 01.000630420-78 tem como código o motivo 14 e sub motivo 001, em razão do reconhecimento da INSUBSISTENCIA DO FEITO FISCAL.

De fato, em sede de procedimento administrativo de extinção de crédito tributário formalizado, por iniciativa de ofício da Autoridade Administrativa Tributária, são conhecidas duas possibilidades:

14 - Motivo/SubMot Excl/Ext.Cred.Trib.

. 001 - INSUBSISTENCIA DO FEITO FISCAL

. 002 - DEFERIMENTO FATOS NOVOS

A matéria foi regulada no RPTA, nos termos dos arts. 92 e 95, *in verbis*:

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.

Parágrafo único. Verificada a insubsistência ou vício não sanável do Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, antes da intimação do sujeito passivo, a autoridade incumbida do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

controle de qualidade determinará a reformulação parcial ou total do crédito tributário.

(...)

Art. 95. O cancelamento, total ou parcial, do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo poderá ser efetivado de ofício, na hipótese de sua insubsistência, pelo:

I - titular da repartição fazendária lançadora do crédito tributário, mediante provocação do Auditor Fiscal da Receita Estadual que efetuou o lançamento;

II - Superintendente Regional da Fazenda, mediante provocação do titular da repartição fazendária lançadora do crédito tributário; ou

III - Subsecretário da Receita Estadual, mediante provocação do titular da Superintendência Regional da Fazenda a que a repartição fazendária lançadora estiver circunscrita.

§ 1º O disposto no caput não se aplica ao lançamento para o qual exista decisão de mérito proferida pelo Conselho de Contribuintes, ainda que passível de recurso.

§ 2º Na hipótese de revelia, o cancelamento poderá ser efetivado até o exercício do controle administrativo da legalidade de que trata o art. 2º, § 3º, da Lei Federal nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

(...)

(Grifou-se).

No mesmo passo, o Código Tributário Nacional disciplina a matéria nos seguintes termos:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...)

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

(...)

Todavia, não tem razão a Impugnante.

De fato, como mencionado em passagem anterior, há registro da lavratura do Auto de Infração nº 01.000630420-78, cujo relatório descreve a ocorrência de que a Autuada teria deixado de recolher o ICMS e o ICMS/ST devidos no período de 01/12/12 a 31/12/15.

Tal irregularidade teria sido apurada em razão da constatação de que teria ocorrido emissão de documentos fiscais consignando alíquota menor nas saídas internas de solventes, emissão de documentos fiscais com destaque a menor da base de cálculo da substituição tributária nas saídas internas de produtos sujeitos à tributação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por ST, assim como, emissão de documentos fiscais sem o destaque da substituição tributária nas saídas internas de produtos sujeitos à tributação por ST. Exigiu-se o ICMS e as Multas que, em tese, seriam devidas na hipótese dos autos.

No presente lançamento, argui-se a falta de recolhimento do imposto devido por substituição tributária no momento da entrada das mercadorias, em decorrência da aquisição de listadas no item 11.2 (Preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros), no item 11.10 (Corantes para aplicação em bases, tintas e vernizes) e no item 23.1.19 (Barrilha carbonatos de sódio, carbonato de cálcio, hidrogeno carbonato de sódio ou bicarbonato de sódio, todos utilizados em piscinas), da Parte do Anexo XV do RICMS/02 sem a retenção e/ou recolhimento antecipado do ICMS/ST pelo remetente, conforme termos do disposto no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

De plano, se percebe a discrepância entre os objetos das investigações operadas respectivamente no Auto de Infração nº 01000630420-78 e o que se encontra, no presente, em fase de impugnação e julgamento no Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, qual seja: o Auto de Infração nº 01.000940267-75.

Não há identificação entre os fatos jurídicos tributários das autuações. Enquanto no primeiro a ser emitido, a persecução fiscal se ocupa de investigar as saídas, buscando as implicações de ordem legal que justificaram as imputações que foram atribuídas ao autuado em razão da emissão supostamente contrária à legislação tributária das notas fiscais de saídas de mercadorias, no presente caso em discussão, a imputação está referida à obrigação tributária decorrente da constatação de suposta falta de recolhimento do ICMS/ST no momento da entrada, em razão das aquisições que teriam sido efetuadas pelo Sujeito Passivo de mercadorias que estariam relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Não há pertinência temática entre uma hipótese de incidência e a outra, ainda, que seja possível encontrar coincidência entre a exigência do ICMS/ST que seria, em tese, exigível nas duas situações.

Enfatize-se, por oportuno, que, enquanto no primeiro lançamento, o procedimento de apuração e quantificação do lançamento resultante se opera, necessariamente, mediante a análise da escrita fiscal e dos documentos fiscais de saída do sujeito passivo, na hipótese do lançamento em discussão, a apuração e quantificação do crédito tributário decorrem da análise dos registros contábeis e documentos fiscais referentes às entradas promovidas pelo Sujeito Passivo.

Para se chegar à conclusão de que há coincidência entre os objetos do lançamento que se encontra em discussão, cujo crédito tributário fora formalizado nos termos do Auto de Infração nº 01.000940267-75, e aquele, seria necessário demonstrar que o suposto ato revisor teria o mesmo conteúdo do outro lançamento acima referido, o que não parece, à luz das provas aduzidas nos autos, corresponder à realidade dos fatos.

Sabe-se que o lançamento pode ser substituído, diga-se: modificado ou revisto de ofício por outro ato administrativo, de conteúdo diverso, qual seja, um ato de revisão. O ato de revisão, no entanto, não se confunde com o ato revisto, já que se trata

de ato autônomo e emitido em decorrência de um procedimento específico inconfundível com o procedimento de lançamento.¹

Assim considerado, o objeto do procedimento de lançamento é o fato jurídico tributário, enquanto o objeto do ato de revisão será a própria revisão do lançamento do ato anterior. Busca-se, na hipótese descrita no art. 146 do CTN, evitar que, por mudança de critério jurídico, em relação ao mesmo fato gerador e mesmo sujeito passivo, se promova novo lançamento relativamente à mesma hipótese de incidência, desde que já aperfeiçoado o lançamento pela cientificação do sujeito passivo.²

Em sede de competência da autoridade administrativa para praticar o ato de revisão do lançamento, a atividade administrativa opera sob égide do dever que tem a autoridade administrativa de agir em conformidade com a lei, muito embora o ato revisional possa ser atribuído a outra pessoa distinta da autoridade lançadora.³

Frise-se que a revisão do lançamento pode implicar simplesmente na anulação do lançamento revisto, sem que se tenha substituído o referido lançamento por outro de conteúdo diverso.

De acordo com os dados relativos ao procedimento de lançamento que resultou na formalização do crédito tributário operada na forma do Auto de Infração nº 01.000630420-78, percebe-se que, após a intimação do lançamento e à vista das razões de fato e de direito formuladas na Impugnação apresentada em face do referido lançamento, decidiu a Autoridade Tributária pelo cancelamento do lançamento nos termos do art. 95 do RPTA, por INSUBSISTÊNCIA DO FEITO FISCAL.

A expressão denota a ausência de fundamento ou valor na acusação fiscal, implicando a inconsistência do lançamento e, via de consequência, sua nulidade.⁴

Fato consumado em relação ao lançamento anterior, o lançamento que se apresenta na forma do Auto de Infração de nº 01.000940267-75 tem conteúdo material jurídico tributário diverso.

Sem esforço cognitivo, os fatos jurídicos tributários presentes nas duas peças fiscais não se confundem. Nesse sentido, o efeito jurídico constitutivo decorrente da verificação da ocorrência do fato jurídico tributário de recolhimento do imposto menor do que o devido, apurado em razão das saídas mercadorias, não tem pertinência temática com a acusação de falta de recolhimento do ICMS/ST em razão das entradas de mercadorias no estabelecimento sem a comprovação do recolhimento do imposto devido por substituição tributária, como se encontra registrado no Auto de Infração sob análise.

¹ BORGES, José Souto Mayor. Lançamento tributário. 2ª edição. Malheiros Editores Ltda. São Paulo: 1999, pág. 454

² BELEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2005, pág. 812.

³ Idem, pág. 258.

⁴ Insubstância: substantivo feminino, qualidade de insubstente, que não é capaz de permanecer nem continuar. Ausência de fundamento ou valor; inconsistência. www.dicio.com.br Acesso em: 23.10.2018.

Não se reconhece, portanto, ter havido, em relação ao lançamento anterior, situação jurídica definitivamente constituída que se confunda com o objeto do lançamento efetuado nos Autos do PTA nº 01.000940267-75.

Mesmo que se admitisse estar diante da hipótese de revisão do lançamento anterior por meio de novo lançamento sobre fato jurídico idêntico, os fundamentos do novo lançamento não se enquadrariam nas hipóteses de erro de direito, mas, ao contrário, de erro de fato, posto que, na hipótese de erro de fato, a revisão do lançamento decorre da necessidade de se assegurar a correta aplicação da lei tributária, buscando-se a efetividade de sua incidência, uma vez comprovada a equivocada valoração dos fatos no procedimento anterior.

Não se observa nas hipóteses descritas nos autos de infração, em comparação, nenhuma inadequação ou impropriedade dos critérios jurídicos aplicáveis aos fatos concretos neles descritos que possam indicar ter incorrido a Administração Tributária em equívoco na aplicação da lei tributária de *per se*, isso porque, no novo lançamento, as circunstâncias fáticas (tributação das entradas) são de natureza discrepante daquelas descritas no lançamento anterior, qual seja, a tributação das saídas.

Superada a discussão acerca da possibilidade de nulidade em razão do erro de direito ou alteração do critério jurídico, passa-se à análise do mérito.

Trata-se de empresa estabelecida no estado de Minas Gerais, cuja atividade principal foi classificada na CNAE-F Principal na posição 4679-6/01 – Comércio atacadista de tintas, vernizes e similares e, na CNAE-F Secundária na posição 2071-1/00 – Fabricação de tintas, vernizes, esmaltes e lacas, em consonância com o objetivo social descrito na Cláusula Segunda do Contrato Social de fls. 143.

Nota-se, que o sujeito passivo explora simultaneamente tanto a atividade comercial como a atividade industrial, sendo, portanto, responsável pelo recolhimento do ICMS/ST no momento da entrada das mercadorias sujeitas à substituição tributária nas operações interestaduais, ou quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição não efetue a retenção do imposto na forma exigida na legislação tributária do Estado de Minas Gerais. Examine-se:

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

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem; "

(...)

"§ 2º Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo: "

Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"I - não se considera industrialização a modificação efetuada na mercadoria pelo estabelecimento comercial para atender à necessidade específica do consumidor final; "

As mercadorias autuadas se encontram listadas no item 11.2 (*Preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros*), no item 11.10 (*Corantes para aplicação em bases, tintas e vernizes*) e no item 23.1.19 (Barrilha carbonatos de sódio, carbonato de cálcio, hidrogeno carbonato de sódio ou bicarbonato de sódio, todos utilizados em piscinas), da Parte do Anexo XV do RICMS/02.

Conforme previsto na alínea "b" do inciso XII, § 2º, do art. 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CR/88, doravante denominada CR/88, a disciplina referente ao instituto da substituição tributária será estabelecida em lei complementar.

Com efeito, em sede de lei complementar, a matéria foi regulada nos termos do disposto nos arts. 6º, 7º, 8º, 9º e 10 da Lei Complementar nº 87/96, entre os quais destaca-se:

LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

(...)

(Grifou-se).

A Lei nº 6.763/75 dispõe acerca da matéria nos seguintes termos:

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

I - alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinatário da mercadoria, ou do destinatário ou do usuário do serviço;

(...)

Há provas suficientes nos autos de que os produtos comercializados pela Impugnante se enquadram na classificação típica de solventes, assim considerados toda e qualquer substância química, cuja propriedade seja solver ou dissolver outras substâncias, nada obstante o conceito técnico previsto no art. 2º da Resolução ANP nº 24, de 06/09/06.

Art. 2º Para os fins desta Resolução, ficam estabelecidas as seguintes definições:

(...)

IV - solventes:

a) hidrocarboneto líquido derivado de frações resultantes do refino de petróleo, do processamento de gás natural ou de central de matérias-primas petroquímicas, capaz de ser utilizado como dissolvente de substâncias sólidas e/ou líquidas, puros ou em misturas, ou com potencial adulterador de combustíveis líquidos, cuja faixa de destilação tenha seu ponto inicial superior a 25°C e ponto final inferior a 280°C, com exceção de qualquer tipo de gasolina, de querosene de aviação ou de óleo diesel especificados em regulamentação da ANP; ou

b) metanol.

(...)

A definição já se encontrava presente no texto da Portaria ANP nº 318, de 27/12/01, que regulamenta o exercício da atividade de produção de solventes.

Art. 2º Para os fins desta Portaria são consideradas as seguintes definições:

I - solventes:

a) hidrocarboneto líquido derivado de frações resultantes do refino de petróleo, do processamento de gás natural ou de central de matérias-primas petroquímicas, capaz de ser utilizado como dissolvente de substâncias sólidas e/ou líquidas, puros ou em misturas, ou com potencial adulterante de combustíveis líquidos cuja faixa de destilação tenha seu ponto inicial superior a 25°C e ponto final inferior a 280°C, com exceção de qualquer tipo de gasolina, de querosene de aviação ou de óleo diesel especificados em regulamentação da ANP; ou

b) metanol;

(...)

A destinação que se dá aos produtos para fins tributários é irrelevante, bastando que se encontre classificados entre aqueles produtos que possuem a propriedade de dissolver outras substâncias, como se constata na descrição informada

no Glossário Anuário Estatístico Brasileiro do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis⁵.

Solvente

Produto líquido derivado de frações resultantes do processamento de petróleo, de gás natural, de frações de refinarias e de indústrias petroquímicas, capazes de serem utilizados como dissolventes de substâncias sólidas e/ou líquidas, puro ou em mistura, cuja faixa de destilação tenha seu ponto inicial superior a 25°C e ponto final inferior a 280°C, com exceção de qualquer tipo de gasolina, querosene ou diesel especificados pela ANP. (Fonte: Portaria ANP nº 318, de 27/12/2001)

Com efeito, nos termos do disposto no inciso IV do art. 18, Parte 1, Anexo XV, do RICMS/02, a substituição tributária não se aplica às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. Veja-se:

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

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2017 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"IV - às operações que destinem mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;"

No entanto, na hipótese dos autos, embora tenha sido classificada na CNAE-F na posição 2071-1/00, a empresa tem como atividade econômica principal o comércio atacadista de tintas, querosene, vernizes e similares, razão pela qual teria sido classificada com a CNAE-F Principal na posição 4679-6/01 – Comércio atacadista de tintas, vernizes e similares.

De fato, no cotejo da documentação fiscal constante dos autos, percebe-se que, entre as operações realizadas pela Impugnante, ocorreram diversas saídas de mercadorias adquiridas a granel cujos destinatários seriam domiciliados no território mineiro nos exercícios de 2013 a 2015.

À toda evidência, embora possa ter recebido mercadorias para serem empregadas em processo de industrialização, a Impugnante também exerce no mesmo estabelecimento atividade tipicamente comercial e, segundo consta dos autos, em caráter preponderante.

Frise-se, por oportuno, que, para efeito de aplicação do disposto no inciso IV do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, faz-se necessário que os produtos sejam destinados à atividade industrial, assim compreendida a atividade cujas

⁵ Glossário Anuário Estatístico Brasileiro do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. Publicado: Sexta, 19 de Agosto de 2016, 17h03; Atualizado: Quinta, 26 de Julho de 2018, 12h22.
<<http://www.anp.gov.br/glossario>> Acesso: 22/10/2018.

característica guardem consonância com a definição presente nos termos do disposto no inciso II do art. 222 do RICMS/02,⁶ e desde que o estabelecimento em questão não desempenhe, em paralelo com a produção industrial, atividade tipicamente comercial com os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

Portanto, para os efeitos do disposto no inciso IV do art. 18, Parte 1, do anexo XV do RICMS/02, o exercício concomitante das atividades econômicas comercial e industrial no mesmo estabelecimento implica necessariamente a descaracterização do estabelecimento como sendo um estabelecimento industrial.

Assim, ao adquirir as mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV em referência, imperioso que se observasse a incidência do disposto no art. 15 da Parte 1 do mesmo Anexo, posto que, face à atividade comercial desenvolvida no mesmo estabelecimento, resultam caracterizados os pressupostos de incidência do regime de substituição tributária, mormente no que concerne à presunção legal de que haverá operação subsequente com as mercadorias em questão.

Assim, no caso de aquisição de mercadorias sujeita à substituição tributária, a Impugnante é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela apuração do imposto devido relativamente às operações subsequentes, as quais se referem, inclusive, às saídas de mercadorias destinadas a consumo final dos adquirentes.

A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST nas hipóteses de aquisição de mercadoria relacionada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 encontra-se estabelecida na Parte 1 do mesmo Anexo, nos seguintes termos:

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo

⁶ Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

Efeitos de 28/08/2007 a 31/03/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, ambos do Dec. nº 44.605, de 27/08/2007:

“II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, tais como:”

- a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);
- b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);
- c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);
- d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);
- e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente. ”

(Grifou-se)

“Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.”

§ 1º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria.

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/10/2013 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

“Parágrafo único. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.”

(Grifou-se).

Ressalte-se que, na dicção do que dispõe o art. 14 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, o momento no qual a obrigação é efetivamente constituída é o da entrada da mercadoria em território mineiro.

Do mesmo modo, a responsabilidade prevista no art. 15 da Parte do Anexo XV do RICMS/02 se aplica também ao destinatário de mercadoria quando desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, com especial atenção para o comando normativo emanado do disposto no art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 22. *Omissis*

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

(...)

Assim sendo, nas entradas oriundas de estados signatários de Protocolos de ICMS, assinados com o estado de Minas Gerais, para atribuição de responsabilidade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, cujas diferenças foram apuradas nos presentes autos, o prazo de recolhimento do imposto é o da entrada da mercadoria no território mineiro, nos termos dos arts. 15 e 46, inciso II do Anexo XV do RICMS/02. Veja-se:

Art. 46. O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

(...)

II - o momento da entrada da mercadoria no território mineiro, nas hipóteses dos arts. 14, 15, 75 e 110-A desta Parte;

(...)

Registre-se que, superada a discussão acerca da legitimidade da exigência tributária em discussão, a base de cálculo a ser empregada na apuração do valor do imposto devido será deduzida a partir da aplicação do disposto na alínea "b.3", inciso I, art. 19 ao Anexo XV do RICMS/02, cuja redação vigente à época do fato gerador é apresentada a seguir:

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

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"I - em relação às operações subsequentes:

a) tratando-se de mercadoria cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

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

(...)

Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 5º, III, ambos do Dec. nº 45.688, de 11/08/2011:

"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;"

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tratando-se de mercadorias cuja função é solver outras substâncias, como já abordado em passagem anterior, incide na espécie a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), por força do disposto no inciso I do art. 42 do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

Efeitos de 27/03/2008 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, III, "a", ambos do Dec. nº 44.754, de 14/03/2008:

"a) 25% (vinte e cinco por cento), nas prestações de serviço de comunicação, observado o disposto no § 19 deste artigo, e nas operações com as seguintes mercadorias:"

(...)

"a.11) solvente, exceto o destinado à industrialização nos termos do § 21;"

(...)

Quanto à irrisignação em face da exigência da multa de revalidação cobrada em dobro, não tem melhor sorte a Impugnante.

De fato, constatada a hipótese de descumprimento da obrigação principal nos termos da legislação de regência da matéria, incide inexoravelmente a sanção.

Com efeito, a multa odiada se encontra prevista nos termos do disposto no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c o § 2º inciso I do mesmo dispositivo legal. Veja-se:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

Trata-se, portanto, de exigência em perfeita consonância com o comando normativo previsto na legislação tributária do Estado de Minas Gerais, não se confirmando o argumento apresentado pela defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à correção dos valores relativos ao imposto e multas pela Taxa Selic, verifica-se que o art. 127 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 prevê tal imposição, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Lei nº 9.430/96

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

(...)

Ressalta-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento que negou provimento ao Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial (Ag Int no AREsp nº 908.237/SP – 2016/0105143-6), publicado em 24/10/16, pacificou a legitimidade da aplicação, pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, da Taxa Selic na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios definidos na correção dos débitos fiscais federais.

EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TAXA SELIC. APLICABILIDADE AOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. RECURSO REPETITIVO. MULTA.

1. "A TAXA SELIC É LEGÍTIMA COMO ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA E DE JUROS DE MORA, NA ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO, EX VI DO DISPOSTO NO ARTIGO 13 DA LEI 9.065/95" (RESP 1.073.846/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/12/2009, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/73).

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Lilian Cláudia de Souza (Relatora) e Erick de Paula Carmo que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro Geraldo da Silva Datas (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Alex Bruno Souza Vieira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 23 de outubro de 2018.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente**

**Geraldo da Silva Datas
Relator designado**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.097/18/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000940267-75	
Impugnação:	40.010145657-49	
Impugnante:	Ouro de Minas Indústria e Comércio Ltda	
	IE: 002063838.00-57	
Proc. S. Passivo:	Leonardo de Lima Naves/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pela Conselheira Lilian Cláudia de Souza, 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.

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do imposto devido por substituição tributária no momento da entrada das mercadorias, em decorrência da aquisição dos produtos listados no item 11.2 (Preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros), no item 11.10 (Corantes para aplicação em bases, tintas e vernizes) e no item 23.1.19 (Barrilha carbonatos de sódio, carbonato de cálcio, hidrogeno carbonato de sódio ou bicarbonato de sódio, todos utilizados em piscinas), da Parte do Anexo XV do RICMS/02 sem a retenção e/ou recolhimento antecipado do ICMS/ST pelo remetente, no período de 01/01/13 a 31/12/15, conforme termos do disposto no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

Exige-se o ICMS/ST e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Ocorre que, antes da lavratura do Auto de Infração, que culminou nas exigências ora discutidas, o Fisco Estadual havia realizado lançamento anterior, por meio do qual constituiu crédito tributário relativo ao mesmo período destes autos, contra o mesmo sujeito passivo, e sobre a mesma matéria destes autos, qual seja, suposta falta de recolhimento de ICMS/ST: PTA de nº 01.000630420-78.

Importante salientar que, a diferença entre o referido PTA e o presente caso é relativa ao aspecto temporal da hipótese de incidência da norma tributária mineira, isto porque, o primeiro Auto de Infração teria exigido os valores de ICMS/ST que a Fiscalização entendeu serem devidos no momento da saída das mercadorias, ao passo que, a autuação mais recente teria exigido os mesmos valores, todavia, devidos no momento da entrada destas mercadorias no estabelecimento do Sujeito Passivo.

Em consulta ao Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual – SIARE, verifica-se que o Auto de Infração nº 01.000630420-78 foi emitido em 06/12/16 e recebido em 12/12/16.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O relatório do Auto de Infração nº 01.000630420-78, descreve a ocorrência nos seguintes termos:

Constatou-se, através da análise da escrita fiscal e dos documentos fiscais de entradas e saídas, que a autuada deixou de recolher o Icms e o Icms/ST devidos no período de 01/12/2012 a 31/12/2015 demonstrado no Anexo XIV – Demonstrativo do Crédito Tributário (totalizando R\$502.846,19 de Icms das operações próprias e R\$161.902,96 de Icms/ST). **Tal irregularidade ocorreu em razão de emissão de documentos fiscais consignando alíquota menor nas saídas internas de solventes** (alíquota correta de 25%, conforme alínea “a.11” do Inciso I do Artigo 42 da Parte Geral do RICMS/2002) – Multa Isolada total de R\$410.032,80, emissão de documentos fiscais com destaque a menor da base de cálculo da substituição tributária nas saídas internas de produtos sujeitos à tributação por ST - Multa Isolada total de R\$8.021,16, emissão de documentos fiscais sem o destaque da substituição tributária nas saídas internas de produtos sujeitos à tributação por ST - Multa Isolada total de R\$479.445,82, conforme itens 11.1 e 11.2 da Parte “2” do Anexo XV do RICMS/2002 e falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor de Icms/ST destacado nas notas fiscais emitidas pelo contribuinte no valor total de R\$26.953,76 de Icms e multa de revalidação (Anexo XV – DCMM Coobrigado), que configura crime contra a ordem tributária tipificado no inciso II do artido 2º da Lei nº. 8.137/1990 (detalhamento nos Anexos IV a IX e XV). Assim, exigem-se Icms e Multas. Detalhamento no “Relatório Fiscal” anexo.

Já o relatório do presente PTA traz a seguinte irregularidade:

Constatou-se, através da análise da escrita fiscal e dos documentos fiscais de entradas e saídas, que a autuada deixou de recolher o ICMS/ST devidos no período de 01/01/2013 a 31/12/2015 demonstrado no Anexo V Demonstrativo do Crédito Tributário (totalizando R\$ 346.645,86 de ICMS/ST). Tal irregularidade ocorreu em razão de falta de recolhimento de ICMS/ST sobre as aquisições de mercadorias sujeitas à retenção de substituição tributária no momento da entrada no estabelecimento do sujeito passivo, conforme item 11.2, 11.10 e 23.1.19 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002 (Anexo III). Assim, exigem-se ICMS e Multa. Detalhamento no Relatório Fiscal anexo.

Pelo exposto acima, se depreende que, enquanto o PTA anterior exigia o ICMS acompanhado de seus consectários legais na saída das mercadorias sujeitas à

substituição tributária, o PTA lavrado de forma imediatamente posterior a este, e ora em análise, exige os valores de ICMS, também acompanhado dos consectários legais, do mesmo sujeito passivo, sobre o mesmo período, entretanto, devido na entrada das mercadorias sujeitas à sistemática da substituição.

Ocorre que, o Fisco Mineiro reviu seu posicionamento quanto a aplicação da norma tributária aplicável à presente situação e cancelou o PTA nº 01.000630420-78, e lavrou o presente, pautado em novos critérios jurídicos, agora para exigir o imposto que o Estado de Minas Gerais entende ser devido no momento da entrada das mercadorias descritas no relatório que acompanha o Auto de Infração.

Inegável, portanto, que houve alteração do critério jurídico do lançamento realizado, uma vez que inicialmente a própria Fiscalização entendia que o tributo deveria ser recolhido no momento da saída das mercadorias e, logo em seguida, cancela a autuação original, passando a exigir o mesmo tributo, agora no momento da entrada das mercadorias no estabelecimento da Contribuinte.

A regra consubstanciada no art. 145, CTN, delimita o chamado princípio da imutabilidade do lançamento tributário, segundo o qual, o lançamento, após a notificação do contribuinte, torna-se definitivo, em respeito a princípios constitucionais básicos como o princípio da confiança do sujeito passivo, a estabilidade das relações normativas e a segurança jurídica.

A partir desta lógica, caso o Fisco altere seu entendimento acerca de determinado dispositivo legal, o que restou configurado no presente caso, não pode o Estado pretender tributar situação anterior àquela em que se operou a mudança de entendimento. Explica-se.

Se nem mesmo a Fiscalização, ao interpretar a densa legislação tributária, conseguiu inferir, sem maiores dificuldades, qual seria o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS ora exigido, tendo inicialmente interpretado que o momento correto seria na saída das mercadorias, e posteriormente chegado a conclusão contrária, passando a entender que o momento correto da tributação seria o da entrada destas mercadorias, não é lícito, nem tampouco crível, exigir que o Sujeito Passivo seja autuado, relativamente a período anterior a esta mudança de entendimento do próprio Fisco, exigindo-lhe, além do tributo, juros e multas, não sem que haja efetiva violação do princípio da segurança jurídica e do *venire contra factum proprium*.

Em outras palavras, adotado um critério jurídico de interpretação pelo Fisco ao longo do tempo na realização de suas atividades rotineiras, não pode o Estado, concluindo pela irregularidade de uma determinada situação, rever as atividades do passado para exigir do contribuinte tributos e aplicar sanções a pretexto de que a Administração alterou seu entendimento acerca da matéria.

A nova exigência, pautada em critérios diversos da autuação anterior, e sobre o mesmo período daquela, contraria o princípio da boa-fé da Contribuinte e ainda, representa insubmissão da Administração Pública a seus próprios atos, o que é inadmissível por implicar violação do princípio da segurança jurídica que decorre de leis estáveis que dão a previsibilidade do que o Fisco pode ou não fazer.

Importante salientar que não se está a dizer que a Fiscalização não poderia, jamais, alterar seu entendimento ou rever um lançamento já realizado. Não é este o ponto. Mas sim a impossibilidade de, ao rever seu entendimento, exigir do sujeito passivo que este cumpra com as suas obrigações passadas com base nas novas regras delimitadas pela Fiscalização, e no presente caso a situação ganha contornos relevantes uma vez que, com a devida vênia, nem mesmo o Fisco teve segurança suficiente para delimitar o aspecto temporal da hipótese de incidência da norma tributária, ou seja, quando o tributo deveria ter sido recolhido, tanto que lavrou Autos de Infração absolutamente distintos quanto a este critério.

A impossibilidade de aplicação retroativa dos novos critérios jurídicos adotados pelo Fisco foi consubstanciada no art. 146, CTN, segundo o qual, novo critério interpretativo somente pode ser aplicado para situações futuras, jamais retroagindo para abranger o passado, é ver:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Resta claro da leitura do artigo acima transcrito que a alteração do critério jurídico de interpretação somente pode ser aplicada em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente a essa alteração.

O TJMG possui entendimento possui entendimento neste sentido:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA - OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO - MERCADORIA - NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS - ARTIGO 155, §2º, X, B, DA CR - ESTORNO DO CRÉDITO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL - TRIBUTAÇÃO AUTÔNOMA - ICMS PAGO - CREDITAMENTO PELO TOMADOR - IMPOSSIBILIDADE - ARTIGOS 19 E 20 DA LC 87/96 - APLICABILIDADE DO ARTIGO 33 DO CONVÊNIO 66/88 - EFEITOS SUSPENSOS DESDE 18.12.1992 PELA ADIN 715-7 - DESTINATÁRIO DA MERCADORIA - CONSUMIDOR FINAL - IRRELEVÂNCIA - CÁLCULO DO ESTORNO - METODOLOGIA NÃO PREVISTA NO RICMS/96 - MÉTODO MAIS BENÉFICO AO CONTRIBUINTE - POSSIBILIDADE - DILATAÇÃO DO COMBUSTÍVEL - CONTROLE DO VOLUME EM RAZÃO DA TEMPERATURA - RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE - **ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO - FATOS FUTUROS - POSSIBILIDADE - RESSALVA DO ARTIGO 146 DO CTN** APURAÇÃO DE CRÉDITO - INOCORRÊNCIA - RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA - IMPOSSIBILIDADE.

NÃO HÁ FALAR EM DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA QUANDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO FOR CONSTITUÍDO COM PRAZO INFERIOR AOS CINCO ANOS PREVISTOS NO ARTIGO 173 DO CTN. SEGUNDO DISPOSIÇÃO DO ARTIGO 155, §2º, X, B, DA CR, NÃO INCIDE ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES DESTINADAS A OUTROS ESTADOS, DE PETRÓLEO, INCLUSIVE LUBRIFICANTES, COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS DELE DERIVADOS, E ENERGIA ELÉTRICA. CONFORME DISPOSIÇÃO DO ARTIGO 155, §2º, II, A E B, DA CR, QUANDO HOUVER ISENÇÃO OU NÃO-INCIDÊNCIA, FICA IMPOSSIBILITADA A COMPENSAÇÃO, SENDO ANULADOS OS CRÉDITOS ATINENTES ÀS OPERAÇÕES QUE ANTECEDERAM ÀQUELA SOBRE A QUAL NÃO HÁ INCIDÊNCIA OU OPERAÇÃO ISENTA. NAS HIPÓTESES DA NÃO-INCIDÊNCIA PREVISTA NO ARTIGO 155, §2º, X, B, DA CR, O SUJEITO PASSIVO DO ICMS FICA OBRIGADO, NOS TERMOS DO ARTIGO 21, I, DA LC 87/96, À PROCEDER O ESTORNO DO IMPOSTO QUE TIVER CREDITADO. A LIMINAR CONCEDIDA PELO STF NA ADIN 715-7 SUSPENDEU OS EFEITOS DO ARTIGO 33 DO CONVÊNIO DESDE 18.12.1992, FICANDO IMPOSSIBILITADO O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO NAS SAÍDAS INTERESTADUAIS DE PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS. A SAÍDA DE MERCADORIAS DERIVADAS DO PETRÓLEO NÃO PODE, EM NENHUMA HIPÓTESE, SER CONFUNDIDA COM O SERVIÇO DE TRANSPORTE-INTERESTADUAL DAS RESPECTIVAS MERCADORIAS, POSSUINDO TRIBUTAÇÃO AUTÔNOMA, CUJO CRÉDITO PODERÁ SER APROVEITADO PELO CONTRIBUINTE DE DIREITO. EM HAVENDO RECOLHIMENTO DO ICMS SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE PELO PRÓPRIO TOMADOR, SOMENTE O PRESTADOR DO SERVIÇO PODERÁ CREDITAR-SE DO RESPECTIVO PAGAMENTO. É IRRELEVANTE SE O DESTINATÁRIO DA MERCADORIA É CONTRIBUINTE OU CONSUMIDOR FINAL, POIS A REGRA DA IMUNIDADE SE APLICA NO MOMENTO DO FATO GERADOR, O QUAL OCORRE NO INSTANTE EM QUE A MERCADORIA TEM SAÍDA DO ESTABELECIMENTO DO REMETENTE. QUANDO A PROVA PERICIAL É CONTUNDENTE EM AFIRMAR QUE OS MÉTODOS UTILIZADOS PELA FAZENDA ESTADUAL SÃO MAIS BENÉFICOS AO CONTRIBUINTE, DEVE SER MANTIDA A METODOLOGIA ADOTADA, AINDA QUE NÃO PREVISTA NO REGULAMENTO ESPECÍFICO. É OBRIGAÇÃO DO CONTRIBUINTE NO MOMENTO DA COMPRA DO COMBUSTÍVEL E DURANTE A SUA ESTOCAGEM ATÉ O MOMENTO DA VENDA PROCEDER À QUANTIFICAÇÃO DOS VOLUMES DENTRO DO PADRÃO DE TEMPERATURA DE 20°C UTILIZANDO AS TABELAS DE CONVERSÃO DE DENSIDADE E VOLUME. **NOS TERMOS DO ARTIGO 146 DO CTN NÃO É PROIBIDA A ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO GERAL DA ADMINISTRAÇÃO QUE SEJA APLICÁVEL A UM MESMO SUJEITO PASSIVO, CUJA EFICÁCIA ATINJA ATOS FUTUROS.** EM HAVENDO EXECUÇÃO FISCAL ONDE APURADA DIFERENÇA DE VALORES (PARA MAIS OU PARA MENOS), A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA FICA INCUMBIDA DE REALIZAR A RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA. (TJMG – APELAÇÃO CÍVEL 1.0027.04.044657-0/001, RELATOR(A):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DES.(A) SELMA MARQUES, 6ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 05/11/2013, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 20/11/2013).

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

O colendo Superior Tribunal de Justiça também já teve a oportunidade de se manifestar sobre o tema:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA SOBRE DIFERENÇAS DE URV. VERBA REMUNERATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA DURANTE O PERÍODO ABRANGIDO PELA CONSULTA EXPEDIDA PELA RECEITA FEDERAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. OFENSA AO ART. 150, § 6º. DA CF/1988. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE OFENSA A DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL NA VIA ESPECIAL. **NOVA INTERPRETAÇÃO PELA AUTORIDADE FISCAL REFERENTE AO PERÍODO DE JULHO DE 1994 A AGOSTO DE 2005. IMPOSSIBILIDADE DE SE CONFERIR EFEITO EX TUNC. INTELIGÊNCIA DO ART. 146 DO CTN.** MODIFICAÇÃO DO JULGADO QUE RESULTARIA EM REEXAME DE FATOS E PROVAS. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESSA EXTENSÃO, DESPROVIDO.

1. O ACÓRDÃO RECORRIDO MOSTRA-SE INDENE DOS VÍCIOS DO ARTIGO 535 DO CÓDIGO BUZARD, PORQUANTO NELE NÃO SE VISLUMBRAM OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE OU ERRO, TAMPOUCO AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO RELATIVAMENTE ÀS TESES LEVADAS AO CONHECIMENTO DA CORTE DE ORIGEM.

2. NO PERTINENTE AO ART. 150, § 6º. DA CF, CONVÉM FRISAR QUE O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NÃO DETÉM COMPETÊNCIA PARA EXAMINAR, EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL, EVENTUAL OFENSA DIRETA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL, CABENDO TAL APRECIÇÃO AO PRETÓRIO EXCELSO, NA VIA RECURSAL EXTRAORDINÁRIA, COMO SE SABE.

3. NA ORIGEM, BUSCOU-SE COM A IMPETRAÇÃO SUSPENDER DETERMINAÇÃO DA SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL QUE OBRIGAVA AOS MAGISTRADOS VINCULADOS AO TJRS A RETIFICAREM SUAS DECLARAÇÕES DE IMPOSTO DE RENDA, RELATIVAMENTE ÀS DIFERENÇAS DE URV EM FACE DA CONVERSÃO DE SEUS VENCIMENTOS PERCEBIDOS ATÉ 17.8.2005.

4. A LEITURA ATENTA DOS AUTOS REVELA QUE, EM RESPOSTA À CONSULTA FORMULADA PELO TJRS, A SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL ENCAMINHOU, EM 4.7.2004, O OFÍCIO 492/04/SRRF10/GABINETE, CONCLUINDO QUE AS DIFERENÇAS DE URV CREDITADAS AOS MAGISTRADOS GAÚCHOS CONSTITUÍAM RENDIMENTOS NÃO-TRIBUTÁVEIS, INFORMANDO, AINDA, QUE SERIA NECESSÁRIA A EMISSÃO DE DECLARAÇÃO DE IMPOSTO RETIDO NA FONTE-DIRF RETIFICADORA, PARA O EXERCÍCIO DE 2004, ANO-CALENDÁRIO DE 2003, REGISTRANDO

COMO NÃO-TRIBUTÁVEIS TAIS RENDIMENTOS, A FIM DE QUE SE PROCEDESSE À REDUÇÃO DO IMPOSTO A PAGAR OU A RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO PAGO, CONFORME O CASO.

5. ENTRETANTO, EM 15.8.2005, A MESMA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA ENCAMINHOU O OFÍCIO 567/05/SRRF10/GABINETE, ALTERANDO O ENTENDIMENTO ANTERIOR PARA RECONHECER COMO TRIBUTÁVEIS OS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE URV, ALÉM DE DETERMINAR QUE ESSA NOVA ORIENTAÇÃO FISCAL FOSSE APLICADA RETROATIVAMENTE, INCLUSIVE COM DETERMINAÇÃO DE QUE FOSSEM APRESENTADAS NOVAS DECLARAÇÕES RETIFICADORAS PARA O EXERCÍCIO DE 2004, ANO-CALENDÁRIO DE 2003.

6. É INEQUÍVOCO QUE PODE A ADMINISTRAÇÃO FISCAL ADOPTAR CRITÉRIOS JURÍDICOS ACERCA DA TRIBUTAÇÃO E DEPOIS PRETENDER SUBSTITUIR AQUELES CRITÉRIOS ANTERIORMENTE UTILIZADOS, PORQUANTO PLENAMENTE APLICÁVEL À HIPÓTESE A SÚMULA 473/STF, SEGUNDO A QUAL A ADMINISTRAÇÃO PODE REVER SEUS ATOS QUANDO EIVADOS DE VÍCIOS.

7. TODAVIA, NO SISTEMA TRIBUTÁRIO VIGENTE, A REVISÃO DOS ATOS ADMINISTRATIVOS NÃO PODE SER ADMITIDA DE FORMA INDISCRIMINADA, OBSERVANDO-SE QUE A MODIFICAÇÃO EMPREENDIDA SOBRE A INTERPRETAÇÃO TRIBUTÁRIA GERA EFEITOS EX NUNC, OU SEJA, SOMENTE PODE SER CONSIDERADA PARA OS FATOS GERADORES OCORRIDOS POSTERIORMENTE À SUA INTRODUÇÃO, A IMPEDIR QUE A AUTORIDADE COATORA ATRIBUA À NOVA INTERPRETAÇÃO EFEITO RETROATIVO, O QUE É VEDADO PELO ART. 146 DO CTN, COMO FORMA DE CONFERIR AO CONTRIBUINTE MAIOR PREVISIBILIDADE E SEGURANÇA JURÍDICA.

8. LOGO, OS CRITÉRIOS NOS QUAIS SE FUNDA A RESPOSTA DADA À CONSULTA FORMULADA PELO TJRS, EXPOSTA NO OFÍCIO 492/04/SRRF10/GABINETE, NÃO TEM EFICÁCIA PROSPECTIVA, FICANDO A ADMINISTRAÇÃO LIVRE PARA ALTERAR OS CRITÉRIOS JURÍDICOS EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES FUTUROS. ENTRETANTO, **COM BASE NO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA CONSAGRADO NO ART. 146 DO CTN, A MUDANÇA DA SOLUÇÃO DA CONSULTA PELA AUTORIDADE FISCAL, NA FORMA PROPOSTA PELO OFÍCIO 567/05/SRRF10/GABINETE, DE 17.8.2005, NÃO PRODUZ EFICÁCIA QUANTO AOS FATOS PRETÉRITOS, REFERENTES AO PERÍODO EM QUE VIGOROU O ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL POSTERIORMENTE REVOGADO.**

9. EM CONCLUSÃO, A EXIGÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA A PARTIR DA ALTERAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS PELO FISCO FEDERAL ATÉ ENTÃO FIRMADOS PARA ALCANÇAR O PERÍODO DE 10. DE JUNHO DE 1994 A 18 DE AGOSTO DE 2005, INCORRE EM EVIDENTE AFRONTA À REGRA DO ART. 146 DO CTN, À SEGURANÇA E À ESTABILIDADE.

10. SOBRE OUTRO VÉRTICE, VERIFICA-SE QUE A ASSERTIVA DO JULGADO COMBATIDO NO TOCANTE AO OFÍCIO 492/04/SRRF10/GABINETE, NOTADAMENTE DE QUE A SUA CONCLUSÃO OU SÍNTESE DA RESPOSTA À CONSULTA FISCAL RESSOA CATEGÓRICA, SEM LIMITAÇÃO DA NÃO INCIDÊNCIA A QUALQUER PERÍODO (FLS. 442), FOI EXTRAÍDA DA MINUCIOSA ANÁLISE DOS SUBSTRATOS FÁTICOS DA CAUSA, O QUE TORNA O RECURSO INSUSCETÍVEL DE REVISÃO, TENDO EM VISTA QUE, NO ÂMBITO DO RECURSO ESPECIAL É DEFESO O REVOLVIMENTO DE FATOS E PROVAS.

11. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESSA EXTENSÃO, DESPROVIDO.

(RESP 1669310/RS, REL. MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 11/09/2018, DJE 27/09/2018).

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

Por fim, julgado do STF que corrobora com todo o exposto:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ICM. INALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO FEITO SEGUNDO CRITÉRIO ESTABELECIDO PELO FISCO. **NOVOS CRITÉRIOS ADOTADOS PELA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA SOMENTE PODEM SER APLICADOS, EM RELAÇÃO A UM MESMO SUJEITO PASSIVO, QUANTO A FATO GERADOR OCORRIDO POSTERIORMENTE A SUA INTRODUÇÃO** (ART. 146 DO CTN). RECURSO CONHECIDO E PROVIDO EM PARTE (RE 100481/SP, REL. MIN. CARLOS MADEIRA, DJ 02.05.1986).

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

É ver, portanto, que a impossibilidade de aplicação retroativa relacionado com a interpretação de uma norma jurídica não pode ser admitida no atual ordenamento jurídico, sob pena de se ferir os princípios da segurança jurídica, confiança do sujeito passivo, e ainda do *non venire contra factum proprium*.

Diante do exposto, voto pela improcedência do crédito tributário em virtude da impossibilidade de alteração de critérios jurídicos do lançamento para abarcar situações anteriores à referida modificação.

Sala das Sessões, 23 de outubro de 2018.

Lilian Cláudia de Souza
Conselheira