

Acórdão: 22.119/19/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001126366-14
Impugnação: 40.010146948-67
Impugnante: Água Mineral Ouro de Minas Ltda.
IE: 056095493.00-62
Proc. S. Passivo: Luciano Guarnieri Galil/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - INTERNA - BEBIDAS - ÁGUA MINERAL. Constatado que a Autuada deixou de efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações internas com água mineral. Exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso XXXVII, e art. 54, inciso VI, todos da Lei nº 6.763/75 (sendo esta última c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02). Entretanto, exclui-se a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 (c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02), quando exigida com fundamento no art. 211 do RICMS/02, por inaplicável à espécie.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - INTERNA - ALÍQUOTA DE ICMS - BEBIDAS - ÁGUA MINERAL. Constatado que a Autuada efetuou a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações internas com água mineral, em decorrência da adoção de alíquota do imposto menor que a prevista para as mercadorias. Corretas as exigências referentes à diferença de ICMS/ST apurada, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, ambos da Lei nº 6.763/75 (c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02).

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO - INTERNA - BEBIDAS - ÁGUA MINERAL. Constatado que a Autuada efetuou a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações internas com água mineral, em decorrência da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 112 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências referentes à diferença de ICMS/ST apurada e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso VII, alínea “c” e art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 (sendo esta última c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02). Entretanto, exclui-se a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº

6.763/75 (c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02), quando exigida com fundamento no art. 211 do RICMS/02, por inaplicável à espécie.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2016 a junho de 2018, relativo a operações internas com mercadorias relacionadas no Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas”), vigente no período autuado, tendo em vista que a base de cálculo consignada nos respectivos documentos fiscais foi apurada com fundamento no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 1 (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF), quando o correto seria aquela prevista no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 (Margem de Valor Agregado - MVA), nos termos estabelecidos no art. 112, todos do citado Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria praticado pela Autuada era superior a 75% (setenta e cinco por cento) do PMPF estabelecido para a mercadoria.

Cuida também o lançamento da utilização de alíquota do imposto a menor que a prevista para a mercadoria, na apuração do ICMS/ST.

Também versa o lançamento sobre a falta de destaque e retenção do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações internas com água mineral.

Foram exigidos o ICMS/ST, Multa de Revalidação no percentual de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e as Penalidades Isoladas previstas nos arts. 54, inciso VI, e 55, incisos VII, alínea “c”, e XXXVII, da citada lei.

A Fiscalização, com fundamento no disposto no art. 211 da Parte Geral do RICMS/02, exige as Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso VII, alínea “c” (base de cálculo consignada a menor) ou art. 55, inciso XXXVII (base de cálculo não consignada) sempre que referidas penalidades foram mais gravosas que a Penalidade Isolada de 42 UFEMGs (observado o limite máximo de 5% (cinco por cento) do valor da operação) prevista no art. 54, inciso VI (c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02), da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 13/61, aos seguintes argumentos, em síntese:

- argui a nulidade do Auto de Infração - AI, alegando vício em sua formalização e falta da realização de procedimentos fiscais auxiliares (arts. 66 a 68 do RPTA);

- diz que o Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF não teria sido recebido pela empresa de forma devida e correta, incidindo o fator “surpresa”, prejudicando a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ampla defesa, o devido processo legal e a motivação, com violação ao disposto no art. 8º do RPTA, tornando impossível a defesa do contribuinte;

- discorre sobre a possibilidade de revisão do lançamento e requer, caso não acatada a arguição de nulidade do lançamento, que ele seja ajustado conforme os fundamentos contidos na impugnação;

- sustenta não ser contribuinte sonegador, ter agido de boa-fé e que o crédito tributário decorre tão somente de erro de cálculo em face da complexidade que é a apuração do ICMS/ST;

- discorre sobre a apuração do ICMS/ST e diz que cometer engano nessa apuração é perfeitamente possível, não havendo qualquer intenção de sonegação por parte do contribuinte;

- entende que as multas isoladas devem ser excluídas, pois o contribuinte teria emitido os documentos fiscais com o destaque do imposto que entendia correto e, assim, não haveria descumprido as condições constantes do art. 54, inciso VI, do art. 55, incisos VII, alínea “c”, e XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75;

- contesta também a multa de revalidação exigida, questionando o poder do Estado em exigir multa moratória muito acima da permitida às empresas. Argumenta que caberia a aplicação da multa moratória nos termos do art. 56, inciso I, e não a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75;

- reporta-se ao disposto nos arts. 110 e 112 do Código Tributário Nacional (CTN) e 394 do Código Civil, alegando que o Estado de Minas Gerais não poderia aplicar a multa de revalidação em detrimento da multa de mora. Sustenta que referida penalidade é ilegal, abusiva e desproporcional;

- diz que a multa de revalidação é desproporcional e não razoável, até mesmo ao ser comparada com a multa moratória prevista na Lei Federal nº 9.430/96 (art. 61, § 2º), que traz o limite máximo no percentual de 20% (vinte por cento) e com as multas cobradas pelas empresas no percentual de 2% (dois por cento);

- alega que a margem de lucro da empresa é insuficiente para arcar com multas moratórias no percentual de 100% (cem por cento) até 400% (quatrocentos por cento), como ocorre nos presentes autos;

- traz à colação informações acerca do seu faturamento, do imposto recolhido e do imposto exigido pelo Fisco, no período da autuação, e argui o caráter confiscatório das exigências fiscais ao transcender a sua capacidade econômica;

- reporta-se a excertos de doutrina e jurisprudência, com intuito de corroborar sua defesa;

- considera que a Receita Estadual torna a tributação das empresas do Simples Nacional mais onerosa, contrariando o disposto nos arts. 146, inciso III, “d”, e 179, ambos da Constituição Federal de 1988, que estabeleceu tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte;

- diz que a pequena empresa industrial financia o Estado ao repassar o imposto antes de receber a fatura do seu cliente;

- diz que a ministra Cármen Lúcia do STF concedeu liminar suspendendo 10 (dez) cláusulas do Convênio ICMS 52/2017, devendo o AI ser adequado a essa decisão;

- requer a adequação do AI à realidade financeira da empresa.

Ao final, requer: a suspensão do crédito tributário até ulterior e definitiva decisão administrativa/judicial; anulabilidade do AI e a possibilidade de apresentação de provas de que não deixou de recolher impostos; possibilidade de revisão do crédito tributário, considerando haver tão somente erro de cálculo do imposto e boa-fé do contribuinte e não sonegação fiscal; exclusão das multas isoladas e de revalidação e que seja admitida a capacidade contributiva do contribuinte como limite ao poder de tributar.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 71/80, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 84/111, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, para que seja excluída a Penalidade Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, (c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02), quando exigida, para os casos em que se constatou somente a falta de consignação ou consignação a menor da base de cálculo do ICMS.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Das Prefaciais

Alega a Impugnante a nulidade do lançamento sustentando que há vício em sua formalização; que não foram realizados os procedimentos fiscais auxiliares (arts. 66 e 68 do RPTA) e também que o Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF não teria sido recebido pela empresa de forma devida e correta, prejudicando a ampla defesa, o devido processo legal e a motivação, com violação ao disposto no art. 8º do RPTA.

Por oportuno, cumpre destacar que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente, é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO III

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

(...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

(...)

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

Mencione-se que nos autos está esclarecido o procedimento fiscal que resultou na identificação da acusação fiscal, o período autuado, a legislação infringida, as penalidades cominadas, bem como cálculo detalhado o imposto e das penalidades exigidos, dentre outras informações, além do que, a Fiscalização tipificou corretamente as exigências fiscais como se verá na fase meritória.

Por estes fatos e fundamentos, a presente autuação preenche todos os requisitos indispensáveis, uma vez estar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, sequer afronta às disposições constantes do CTN.

Da análise do Auto de Infração em apreciação, em face das normas retrotranscritas, verifica-se cabalmente que o mesmo atende a todos os requisitos impostos pela legislação, não estando eivado de qualquer pecha de nulidade.

Também não é causa de nulidade do Auto de Infração o fato do Fisco não ter realizado os procedimentos fiscais previstos nos incisos do art. 66 do RPTA.

Salienta-se que trata o art. 66 do RPTA dos procedimentos fiscais auxiliares que podem ser adotados pela Fiscalização e não caracterizam início da ação fiscal, em razão da necessidade de o Fisco se inteirar melhor da situação fiscal-tributário do contribuinte, por exemplo, não sendo considerados procedimentos fiscais obrigatórios, veja-se:

Art. 66. A realização dos procedimentos fiscais auxiliares abaixo mencionados não caracteriza o início da ação fiscal:

I - monitoramento, assim considerada a avaliação do comportamento fiscal-tributário de sujeito passivo, de carteira de contribuintes ou de setor econômico, mediante o controle corrente do cumprimento de obrigações e análise de dados econômico-fiscais, apresentados ao Fisco ou obtidas mediante visita in loco; e

II - exploratório, assim considerada a atividade destinada a aumentar o grau de conhecimento sobre as atividades econômicas ou o comportamento fiscal-tributário de sujeito passivo, de carteira de contribuintes ou de setor econômico, mediante visita in loco, verificação de documentos e registros, identificação de indícios sobre irregularidades tributárias ou análise de dados e indicadores;

III - cruzamento eletrônico de dados, assim considerado o confronto entre as informações existentes na base de dados da Secretaria de Estado de Fazenda, ou entre elas e outras fornecidas pelo sujeito passivo ou terceiros.

No caso dos autos, constata-se que a Fiscalização emitiu o Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF (fls. 02), nos termos do disposto no art. 69, inciso I, do RPTA, do qual teve ciência a empresa autuada.

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

(...)

Lavrado o presente Auto de Infração, a Autuada foi devidamente cientificada de tal fato, com acesso a toda documentação que consta dos autos, apresentando a sua impugnação.

Não resta dúvida de que foi proporcionado à Impugnante desenvolver sua defesa sem qualquer surpresa ou falta de informação, não se caracterizando cerceamento do direito de defesa.

Dessa forma, estando presentes no lançamento todos os requisitos e pressupostos necessários à sua formalização, afastam-se as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro de 2016 a junho de 2018, relativo a operações internas com mercadorias relacionadas no Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas”), vigente no período autuado, tendo em vista que a base de cálculo consignada nos respectivos documentos fiscais foi apurada com fundamento no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 1 (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF), quando o correto seria aquela prevista no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 (Margem de Valor Agregado - MVA), nos termos estabelecidos no art. 112, todos do citado Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria praticado pela Autuada era superior a 75% (setenta e cinco por cento) do PMPF estabelecido para a mercadoria.

Cuida também o lançamento da utilização de alíquota do imposto a menor que a prevista para a mercadoria, na apuração do ICMS/ST.

Também versa o lançamento sobre a falta de destaque e retenção do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações internas com água mineral.

Foram exigidos o ICMS/ST, Multa de Revalidação no percentual de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e as Penalidades Isoladas previstas nos arts. 54, inciso VI, e 55, incisos VII, alínea “c”, e XXXVII, da citada lei.

A Fiscalização, com fundamento no disposto no art. 211 da Parte Geral do RICMS/02, exige as Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso VII, alínea “c” (base de cálculo consignada a menor) ou art. 55, inciso XXXVII (base de cálculo não consignada) sempre que referidas penalidades foram mais gravosas que a Penalidade Isolada de 42 UFEMGs (observado o limite máximo de 5% - cinco por cento - do valor da operação) prevista no art. 54, inciso VI (c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02), da Lei nº 6.763/75.

Vale dizer que o ICMS, ora exigido, é devido pela Autuada (CNAE 1121-6/00 - Fabricação de águas envasadas) tendo em vista a sua condição de contribuinte substituto tributário, nos termos do disposto no art. 12 do 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 submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Quanto à irregularidade de formação incorreta da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, constata a Fiscalização o descumprimento das disposições contidas no art. 112 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, para fins de apuração da base de cálculo do imposto devido a este estado, uma vez que a base de cálculo da operação própria praticada pela Autuada foi superior a 75% (setenta e cinco por cento) da base de cálculo/ST, tomando-se como referência o PMPF, divulgado em portaria da Superintendência de Tributação - SUTRI.

Assim, entende a Fiscalização, que o ICMS/ST deveria ter sido calculado nos termos do art. 19, inciso I, alínea b, item 3 do RICMS/02, ou seja, utilizando-se a base de cálculo formada pelo preço praticado pelo Contribuinte, acrescida do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecida para a mercadoria, constante da Parte 2 do citado Anexo XV.

Por sua vez, a Autuada sustenta que a MVA utilizada pela Fiscalização é excessiva e desproporcional, o que, no seu entender, configura verdadeiro confisco.

Sustenta não ser contribuinte sonegador e ter agido de boa-fé e o crédito tributário decorre tão somente de erro de cálculo em face da complexidade que é a apuração do ICMS/ST.

Pois bem, o cerne da controvérsia instaurada neste item do lançamento, encontra-se na correta forma de apuração da base de cálculo do ICMS/ST, relativo às operações com água mineral.

A Impugnante, ao compor a base de cálculo do ICMS/ST, utilizou o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF).

A Fiscalização argumenta que a apuração da base de cálculo é regida pelo disposto no art. 112 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria é superior a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do PMPF.

Nesse contexto, cabe trazer a legislação de regência da matéria e que disciplina as regras aplicáveis a apuração da base de cálculo do ICMS, para fins de substituição tributária. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 19 A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

2) em relação a operação ou prestação subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a - o valor da operação ou da prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b - o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço;

c - a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do próprio imposto, relativa a operação ou prestação subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

§ 20 Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o referido preço por ele estabelecido.

§ 21 Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço.

(...)

§ 29 Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou a sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas na alínea "c" do mesmo item.

(...)

Conforme se observa, o item 2 do § 19 do art. 13 da Lei nº 6.763/75 dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação, nele incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acrescido da MVA.

Como alternativa a essa forma de apuração, o § 29 do retrocitado artigo possibilita a utilização do PMPF, na forma estabelecida em regulamento.

Tal regramento está em consonância com o disposto no inciso II c/c § 6º, ambos do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, que autoriza os estados a adotarem como base de cálculo da substituição tributária, facultativamente, a MVA ou o PMPF.

Ressalte-se que a regra prevista no § 2º do mesmo art. 8º da LC nº 87/96 se refere a preços fixados, determinados pelo poder público, o que não é o caso de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

bebidas. Tal dispositivo aplica-se hodiernamente quando há as chamadas tarifas públicas ou, no passado, quando havia tabelamento de preços por órgão oficial.

Por sua vez, a alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, prescreve:

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

1 - o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015:

(...)

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

1 - o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

(...)

2 - o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos aprovado em portaria da Superintendência de Tributação; ou

Efeitos de 12/08/2011 a 31/12/2015:

3 - o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e 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;

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2018:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

Portanto, no caso da água mineral, que não possui preço sugerido pelos fabricantes, a legislação permite a utilização de duas sistemáticas para apurar a base de cálculo do ICMS/ST: o PMPF ou a MVA.

A aplicação do PMPF encontra-se prevista no art. 19, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, e o seu emprego pela Impugnante na apuração da base de cálculo do ICMS/ST estaria em sintonia com a legislação aplicável se não houvesse a exceção a sua utilização explicitada pelo art. 112 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 112. Na hipótese de operação com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.3 de que trata o capítulo 3 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente, compreendidos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, seja superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado em portaria da Superintendência de Tributação, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

Efeitos de 1º/03/2011 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, II, ambos do Dec. nº 45.557, de 28/02/2011:

Art. 112. Na hipótese de operação com mercadoria de que trata o item 41 da Parte 2 deste Anexo em que o valor da operação própria praticado pelo remetente, compreendidos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, seja superior a 75% (setenta e cinco por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF), divulgado em portaria da Superintendência de Tributação, o imposto devido por substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, "b", 3, desta Parte.

Assim, nos casos em que a operação própria é superior a 75% (setenta e cinco por cento) do PMPF, conforme detalhado no Anexo 01 constante da mídia eletrônica de fls. 07, a Autuada deveria ter apurado a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária com a observância do item 3, alínea "b" do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, por meio de aplicação da MVA.

O dispositivo legal retrotranscrito veio para coibir as distorções na apuração do ICMS/ST, quando o valor da operação própria se aproxima em demasia do valor do

PMPF (fato que acarreta a diminuição do valor do ICMS/ST calculado para o substituído e recolhido pelo substituto), e está em consonância com o art. 8º, inciso II c/c § 6º da Lei Complementar nº 87/96, que autoriza os estados a adotarem como base de cálculo da substituição tributária, a MVA ou o PMPF.

Nesse contexto, pode-se identificar na planilha de apuração do imposto (Anexo I contido na mídia eletrônica de fls. 07 dos autos), que a coluna “E” mostra o valor da operação própria praticado, a coluna “J” mostra o valor do PMPF publicado nas respectivas Portarias SUTRI, a coluna “L” mostra a base de cálculo do ICMS apurada com aplicação do PMPF, e que a coluna “M” mostra o percentual que a base de cálculo da operação própria representa em relação ao PMPF, de modo a constatar, de forma direta e lógica, os casos em que a Impugnante não observou o disposto no art. 112 do Anexo XV do RICMS/02.

Parte dessa planilha foi transcrita às fls. 95 dos autos.

A Fiscalização deixou consignado o seguinte sobre a referida apuração:

(...)

Em diversas operações constantes do Anexo I desse PTA foi detectado o descumprimento do disposto no art. 112 do Anexo XV do RICMS/02. A empresa continuou a adotar tão somente o PMPF como critério de apuração do ICMS/ST mesmo com a operação própria superior a 75% do PMPF.

Foram encontradas inclusive operações cujos preços próprios do fabricante estavam iguais ou superiores ao PMPF previsto o que demonstra a total impropriedade da apuração do ICMS/ST como vinha sendo feito.

Ficou constatado que, em diversas operações, os preços cobrados pelo fabricante estavam muito acima do usualmente praticados o que indica ou um produto de qualidade bastante diferenciado ou a utilização de sobre preço com o mero intuito de reduzir o tributo a recolher. A redução ocorreria, pois, por ser empresa do Simples Nacional, ela faria jus a um crédito presumido maior (18% do valor da mercadoria) de forma subtrativa na apuração do ICMS/ST. Vale lembrar que a empresa do SN abate do cálculo do ICMS/ST o ICMS da operação própria integralmente e de forma presumida como se fosse do regime de Débito e Crédito, embora recolha a operação própria dentro das alíquotas reduzidas previstas no regime do Simples Nacional.

A título exemplificativo podemos citar a NFE 12798 de 17/01/2018 (chave de acesso da NFE: 31180103489539000144550010000127981000127988) que corresponde a uma venda para um minimercado e cujo preço da água mineral de 20L é idêntico ao previsto no PMPF acarretando a falta de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destaque e de recolhimento de ICMS/ST na operação. Por certo, o minimercado obtém lucro com essa água mineral e com boa margem de agregação. Note nesse mesmo exemplo que para chegar ao resultado de destaque do ICMS/ST zerado foi abatido um crédito presumido de R\$86,11 (18%) relativo à operação própria. Entretanto, o ICMS próprio realmente recolhido pelo contribuinte nessa operação foi de apenas R\$15,26 (3,19% pela alíquota especial do Simples Nacional)

(...)

Logo, conforme demonstrado, nos termos do disposto no art. 112 do Anexo XV do RICMS/02, no caso em tela, uma vez que a operação própria é superior a 75% (setenta e cinco por cento) do PMPF, a Autuada deveria ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST com a observância do item 3 da alínea “b” do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, por meio de aplicação da MVA.

Destaca-se que as MVAs previstas para a mercadoria autuada, no período autuado, são as seguintes, conforme o caso:

RICMS (Decreto nº 43.080/2002)

Anexo XV - Parte 2 - Cap. 3

(2789)	3. CERVEJAS, CHOPES, REFRIGERANTES, ÁGUAS E OUTRAS BEBIDAS
	Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:
(2789)	3.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Protocolo ICMS 11/91).
(3270)	3.2 Revogado

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 15 e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015 e efeitos a partir de 1º/02/2016 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 15 e vigência estabelecida pelo art. 19, I, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015 (Vigência estabelecida para algumas Unidades da Federação constantes da alínea “a” e algumas mercadorias da alínea “b” ambos do art. 19, I):

3.2 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Amapá ([Protocolo ICMS 188/09](#)), Distrito Federal ([Protocolo ICMS 30/13](#)), Paraná ([Protocolo ICMS 188/09](#)), Rio de Janeiro ([Protocolo ICMS 188/09](#)), Rio Grande do Sul ([Protocolo ICMS 188/09](#)), Santa Catarina ([Protocolo ICMS 188/09](#)) e São Paulo ([Protocolo ICMS 28/09](#)).

(2789)	3.3 Interno					
(2789)	ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)
						Indústria Atacadista/ Distribuidor
(2789)	1.0	03.001.00	2201.10.00	Água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em garrafa de vidro, retornável ou não, com capacidade de até 500 ml	3.3	250
(3247)	2.0	03.002.00	2201.10.00	Água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em embalagem com capacidade igual ou superior a 5.000 ml; exceto as classificadas nos CEST 03.024.00 e 03.025.00	3.3	100

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/03/2018 - Redação dada pelo art. 15 e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

2.0	03.002.00	2201.10.00	Água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em embalagem com capacidade igual ou superior a 5.000 ml	3.3	100
-----	-----------	------------	---	-----	-----

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3.0	03.003.00	2201.10.00	Água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em embalagem de vidro, não retornável, com capacidade de até 300 ml	3.3	140
4.0	03.004.00	2201.10.00	Água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em garrafa plástica de 1.500 ml	3.3	120
5.0	03.005.00	2201.10.00	Água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em copos plásticos e embalagem plástica com capacidade de até 500 ml	3.3	140

(2789)	ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)	
						Indústria	Atacadista/Distribuidor

(3247)	6.0	03.006.00	2201.10.00	Outras águas minerais, potáveis ou naturais, gasosas ou não, inclusive gaseificadas; exceto as classificadas nos CEST 03.024.00 e 03.025.00	3.3	295,35
--------	-----	-----------	------------	---	-----	--------

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/03/2018 - Redação dada pelo art. 11, e vigência estabelecida pelo art. 12, II, ambos do Dec. nº 46.954, de 23/02/2016:

6.0	03.006.00	2201.10.00	Outras águas minerais, potáveis ou naturais, gasosas ou não, inclusive gaseificadas	3.3	295,35
-----	-----------	------------	---	-----	--------

Não surtiu efeitos - Redação dada pelo art. 15 e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

6.0	03.006.00	2201.90.00	Outras águas minerais, potáveis ou naturais, gasosas ou não, inclusive gaseificadas	3.3	295,35
-----	-----------	------------	---	-----	--------

(2974)	7.0	03.007.00	2202.10.00	Águas minerais, potáveis ou naturais, gasosas ou não, inclusive gaseificadas ou aromatizadas artificialmente, exceto os refrescos e refrigerantes	3.3	295,35
--------	-----	-----------	------------	---	-----	--------

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/01/2017 - Redação dada pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art.12, I, ambos do Dec. nº 47.013, de 16/06/2016:

7.0	03.007.00	2202.10.00	Águas minerais, potáveis ou naturais, gasosas ou não, inclusive gaseificadas ou aromatizadas artificialmente, refrescos	3.3	<i>Refrescos</i>	
					45	45
					<i>Demais produtos</i>	
					295,35	295,35

(2789)	ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)	
						Indústria	Atacadista/Distribuidor

(3150)	8.0	03.008.00	2202.99.00	Outras águas minerais, potáveis ou naturais, gasosas ou não, inclusive gaseificadas ou aromatizadas artificialmente	3.3	295,35
--------	-----	-----------	------------	---	-----	--------

Efeitos de 1º/01/2016 a 30/09/2017 - Redação dada pelo art. 15 e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

8.0	03.008.00	2202.90.00	Outras águas minerais, potáveis ou naturais, gasosas ou não, inclusive gaseificadas ou aromatizadas artificialmente	3.3	295,35
-----	-----------	------------	---	-----	--------

Ressalta-se que as MVAs foram corretamente utilizadas pelo Fisco conforme determina a legislação tributária retro, à qual este Conselho de Contribuintes encontra-se adstrito em seu julgamento (art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75).

Acusa, ainda, a Fiscalização que na apuração do ICMS devido por substituição tributária a Autuada utilizou alíquota do ICMS incorreta (*no percentual de*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

12% - vide colunas “F e I” do demonstrativo de apuração “Anexo I”, contido na mídia eletrônica de fls. 07).

Destaca-se que a alíquota de ICMS prevista para a mercadoria autuada é no percentual de 18% (dezoito por cento), conforme determina o art. 42, inciso I, alínea “e”, da Parte Geral do RICMS/02:

CAPÍTULO VII Da Alíquota

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores;

(...)

Vale dizer que, ao caso dos autos, não se aplica a redução de base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, para as saídas em operação interna com água mineral ou água potável ou natural, **engarrafada em embalagem com volume de 20 litros**, pois, nos termos do subitem 19.8, a seguir reproduzido, a redução de base de cálculo é concedida mediante regime especial de tributação ao contribuinte que adote o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) para cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações com as mercadorias relacionadas nos itens 1.0 a 8.0 do Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, havendo ainda outros requisitos se o estabelecimento for industrial.

Destaca-se que, em consulta ao SICAF, constata-se que não consta regime especial concedido à Autuada conforme fls. 99.

RICMS (Decreto nº 43.080/2002)

Anexo IV - Parte 1 - Item 19

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDU- ÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)			EFICÁCIA ATÉ:
			18%	12%	7%	
(2812)	19.8 A redução da base de cálculo relativa ao produto relacionado no item 59 da Parte 6 deste Anexo aplica-se inclusive às operações sujeitas à substituição tributária e será concedida, mediante regime especial de tributação, ao contribuinte que adote o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) para cálculo do imposto devido a título de substituição tributária nas operações com as mercadorias relacionadas nos itens 1.0 a 8.0 do capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV, e em se tratando de estabelecimento industrial:					

Também restou caracterizada a irregularidade de falta de destaque e retenção do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações internas com água mineral (vide coluna “H” – “BC/ST”, campos zerados, constante da planilha de apuração do ICMS/ST exigido – mídia eletrônica de fls. 07).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, caracterizada as infringências à legislação tributária, corretas as exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Reporta-se a Impugnante ao Convênio ICMS 52, de 07/04/17, celebrado pelo CONFAZ, que em sua Cláusula primeira dispôs que os convênios e protocolos celebrados pelas unidades da Federação para fins de substituição tributária do ICMS deverão observar as regras postas no referido convênio.

Aduz que tal convênio está com “efeito suspensivo” devido à ADI (Ação Direta de Inconstitucionalidade), de nº 5.866, proposta pela Confederação Nacional das Indústrias (CNI), em 18/12/17, na qual, em decisão liminar, foram suspensas as cláusulas 3ª, 8ª, 9ª, 10ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª, 26ª e 27ª do referido Convênio. Dessa forma, não haveria suporte legal para manutenção das exigências constantes da presente autuação.

Confira-se a vigência dos dispositivos constantes do Convênio ICMS 52/17:

Cláusula trigésima sexta: Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos:

I - a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação, relativamente à cláusula trigésima quarta; Nova redação dada ao inciso II da cláusula trigésima sexta pelo Conv. ICMS 60/17, efeitos a partir de 25.05.17.

II - relativamente ao disposto no inciso I do caput da cláusula vigésima primeira, a partir de:

a) 1º de julho de 2017, para a indústria e o importador;

b) 1º de outubro de 2017, para o atacadista; c) 1º de abril de 2018, para os demais segmentos econômicos; Redação original, sem efeitos.

II - a partir de 1º de julho de 2017, relativamente ao disposto no inciso I do caput da cláusula vigésima primeira;

Nova redação dada ao inciso III da cláusula trigésima sexta pelo Conv. ICMS 62/17, efeitos a partir de 25.05.17.

III - a partir de 1º de janeiro de 2018, relativamente aos demais dispositivos. Redação original, sem efeitos. III - a partir de 1º de outubro de 2017, relativamente aos demais dispositivos.

Todavia, há que se destacar que as exigências em análise são, em parte, de período anterior à publicação do Convênio ICMS 52/17 e também, em parte, anterior à decisão liminarmente proferida na ADI nº 5.866, bem como aos seus efeitos.

Por oportuno, merece destaque a análise realizada pela SUTRI, mediante Parecer DOLT/SUTRI Nº 005/2018, da decisão liminar proferida pelo STF na ADI 5866, **no sentido de que a suspensão dos efeitos de cláusulas do Convênio ICMS**

52/17 não prejudica a exigência do ICMS/ST durante o tempo em que perdurar a tutela provisória concedida na citada ADI, em razão de que a ineficácia das cláusulas suspensas coincidentes com as dos convênios revigorados será meramente formal, prevalecendo o texto destes (por exemplo, do Convênio ICMS 81/1993) em vez do Convênio ICMS 52/2017.

Transcreve-se a conclusão do referido parecer (excertos extraídos do Acórdão nº 21.856/18/2ª, deste Conselho de Contribuintes):

A DECISÃO MONOCRÁTICA PROFERIDA NOS AUTOS DA ADI 5866 SUSPENDEU DIVERSAS CLÁUSULAS DO CONVÊNIO ICMS 52/2017 SEM, CONTUDO, ADENTRAR NO CONTEÚDO MATERIAL VEICULADO NAS REFERIDAS CLÁUSULAS E PROVOCOU ENORME INSEGURANÇA JURÍDICA NAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL, ALÉM DE TER IMPACTADO SOBREMANEIRA NO MODUS OPERANDI ADOTADO PELOS CONTRIBUINTES DESDE 1993, QUE O CONVÊNIO ANTERIORMENTE CITADO PROCUROU MANTER, SEMPRE QUE POSSÍVEL.

CONFORME SE BUSCOU DEMONSTRAR NESTE PARECER, AS CLÁUSULAS SUSPENSAS PELA DECISÃO NA PETIÇÃO AVULSA STF Nº 78.058/2017 NÃO VISAM SUBSTITUIR OU CONTRARIAR QUALQUER DISPOSITIVO PREVISTO NA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996 NEM TAMPOUCO TRATAM DE FIXAR BASE DE CÁLCULO, DEFINIR CONTRIBUINTES OU VERSAR SOBRE MATÉRIA SOB RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.

NA VERDADE, O CONVÊNIO ICMS 52/2017 PRETENDEU HARMONIZAR E REUNIR, EM UM ÚNICO INSTRUMENTO, TODAS AS RÉGRAS DE OPERACIONALIZAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RELATIVA ÀS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS QUE ESTAVAM ESPALHADAS EM APROXIMADAMENTE 270 CONVÊNIOS E PROTOCOLOS ESPARSOS, MANTENDO A AUTONOMIA E COMPETÊNCIA DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL DE PREVER, EM SUAS LEGISLAÇÕES, TODOS OS CRITÉRIOS NECESSÁRIOS À INSTITUIÇÃO E APURAÇÃO DO ICMS, FUNDAMENTADOS SEMPRE NA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996.

TODAVIA, TENDO EM VISTA O DISPOSTO NO § 2º DO ART. 11 DA LEI Nº 9.868/1999, QUE TEM POR OBJETIVO EVITAR O “LIMBO LEGISLATIVO”, QUANDO A DECISÃO CAUTELAR SUSPENDE A EFICÁCIA DA NORMA ACUSADA DE INCONSTITUCIONAL.

CONSIDERANDO AINDA QUE A DECISÃO PROFERIDA NA PETIÇÃO AVULSA STF Nº 78.058/2017 NÃO SE MANIFESTOU EM SENTIDO CONTRÁRIO À APLICAÇÃO DO § 2º DO ART. 11 DA LEI Nº 9.868/1999, O QUE FAZ REVIGORAR A LEGISLAÇÃO ANTERIOR APLICÁVEL, QUE EM SUA MAIORIA FOI INCORPORADA NO PRÓPRIO CONVÊNIO ICMS 52/2017, DEVIDO AO SEU OBJETIVO DE CONSOLIDAÇÃO DA LEGISLAÇÃO EMANADA DO CONFAZ SOBRE A APLICAÇÃO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, QUE SE

ENCONTRAVA DE FORMA ESPARSA NO ORDENAMENTO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

ASSIM SENDO, DURANTE O TEMPO EM QUE PERDURAR A TUTELA PROVISÓRIA CONCEDIDA NA ADI 5866, A INEFICÁCIA DAS CLÁUSULAS SUSPENSAS COINCIDENTES COM AS DOS CONVÊNIOS REVIGORADOS SERÁ MERAMENTE FORMAL, PREVALECENDO O TEXTO DESTES (POR EXEMPLO, DO CONVÊNIO ICMS 81/1993) EM VEZ DO CONVÊNIO ICMS 52/2017.

DIANTE DE TODO O EXPOSTO, CONCLUI-SE QUE O CONVÊNIO ICMS 52/2017 NÃO VIOLA A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988, O QUE PODERÁ SER DEMONSTRADO PELAS UNIDADES FEDERADAS NO DECORRER DO PROCESSAMENTO DA ADI 5866, MERECENDO, PORTANTO, PRODUZIR TODOS OS EFEITOS QUE LHE SÃO PRÓPRIOS.”

No tocante às alegações da Defesa relativas à exigência do ICMS por substituição tributária de empresa optante pelo Simples Nacional, vale dizer que a Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014, promoveu alterações significativas no Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123/06, dentre as quais se destaca a limitação da aplicação da substituição tributária.

Já o art. 13 da Lei Complementar nº 123/06, ao disciplinar sobre os tributos abrangidos pelo Simples Nacional, estabelece que tal regime implica no recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos impostos e contribuições que especifica.

No entanto, o § 1º do mencionado art. 13 determina que o recolhimento na forma especificada no Simples Nacional não exclui a incidência de alguns impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Nesse sentido, o inciso XIII do § 1º supracitado elenca as operações cuja apuração e recolhimento do ICMS não se encontram abrangidos pelo regime diferenciado do Simples Nacional, dentre as quais estão inseridas as operações e prestações sujeitas ao regime da substituição tributária.

Destaca-se que a Lei Complementar nº 147/14 alterou o citado dispositivo, de forma a limitar o alcance do regime da substituição tributária em relação às operações subsequentes, com os segmentos de mercadorias que menciona, praticadas pelas empresas optantes pelo Simples Nacional.

Os Estados e o Distrito Federal, ao disciplinarem as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 147/14, **acordaram que a limitação imposta ao regime da substituição tributária referente às operações subsequentes repercutirá nas operações promovidas por todos os contribuintes e não apenas para aqueles optantes pelo Simples Nacional e, neste sentido, editaram o Convênio ICMS 92/2015**, que estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias passíveis de sujeição a esse regime.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, verifica-se que a substituição tributária relativa às operações subsequentes somente será passível de aplicação nas operações com as mercadorias listadas e especificadas nos anexos do Convênio ICMS 92/15, dentre às quais encontra-se a mercadoria objeto deste lançamento. Confira-se excerto do Anexo IV do referido convênio:

ANEXO IV CERVEJAS, CHOPES, REFRIGERANTES, ÁGUAS E OUTRAS BEBIDAS

ITEM	CEST	NCM/SH	DESCRIÇÃO
1.0	03.001.00	2201.10.00	Água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em garrafa de vidro, retornável ou não, com capacidade de até 500 ml
2.0	03.002.00	2201.10.00	Água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em embalagem com capacidade igual ou superior a 5.000 ml
3.0	03.003.00	2201.10.00	Água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em embalagem de vidro, não retornável, com capacidade de até 300 ml
4.0	03.004.00	2201.10.00	Água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em garrafa plástica de 1.500 ml
5.0	03.005.00	2201.10.00	Água mineral, gasosa ou não, ou potável, naturais, em copos plásticos e embalagem plástica com capacidade de até 500 ml
6.0	03.006.00	2201.10.00	Outras águas minerais, potáveis ou naturais, gasosas ou não, inclusive gaseificadas
Nova redação dada ao item 7.0 do Anexo IV pelo Conv. ICMS 53/16, efeitos a partir de 01.10.16 e para MG a partir da data prevista no decreto do Poder Executivo.			
7.0	03.007.00	2202.10.00	Águas minerais, potáveis ou naturais, gasosas ou não, inclusive gaseificadas ou aromatizadas artificialmente, exceto os refrescos e refrigerantes
Redação anterior dada ao item 7.0 do Anexo IV pelo Conv. ICMS 146/15, efeitos de 01.01.16 a 30.09.16 e, para MG, de 01.01.16 até a data anterior à prevista no decreto do Poder Executivo.			
7.0	03.007.00	2202.10.00	Águas minerais, potáveis ou naturais, gasosas ou não, inclusive gaseificadas ou aromatizadas artificialmente, refrescos
Nova redação dada ao item 8.0 do Anexo IV pelo Conv. ICMS 25/17, efeitos a partir de 01.07.17.			
8.0	03.008.00	2202.99.00	Outras águas minerais, potáveis ou naturais, gasosas ou não, inclusive gaseificadas ou aromatizadas artificialmente
Redação anterior dada ao item 8.0 do Anexo IV pelo Conv. ICMS 146/15, efeitos de 01.01.16 a 30.06.17.			
8.0	03.008.00	2202.90.00	Outras águas minerais, potáveis ou naturais, gasosas ou não, inclusive gaseificadas ou aromatizadas artificialmente

(...)

Dessa forma, as mercadorias ou bens que não constarem expressamente nos anexos do citado convênio estão automaticamente excluídos do regime da substituição tributária referente às operações subsequentes, a partir de 1º de janeiro de 2016, o que não é o caso das mercadorias autuadas.

Ressalta-se, por oportuno, que o Estado de Minas Gerais, por meio do Decreto nº 46.931/15, que alterou a Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, especificou, dentre as mercadorias passíveis de sujeição ao regime da substituição tributária, quais mercadorias estão, efetivamente, submetidas a este regime em âmbito interno e interestadual, conforme os códigos apostos na coluna denominada “Âmbito de Aplicação”, dentre às quais a mercadoria objeto deste lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante às Multas Isoladas, vale destacar que a Fiscalização exige as Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso VII, alínea “c” (base de cálculo consignada a menor) ou art. 55, inciso XXXVII (base de cálculo não consignada) sempre que referidas penalidades foram mais gravosas que a Penalidade Isolada de 42 UFEMGs (limitado a 5% do valor da operação) prevista no art. 54, inciso VI (c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02), da Lei nº 6.763/75, por entender aplicável ao caso o disposto no art. 211 do RICMS/02:

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

Ressalta-se que o *quantum* apurado em relação às Penalidades previstas no art. 55 retro foi comparado com o *quantum* a multa prevista no art. 54, inciso VI, da mesma lei, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02 e, para fins de definição da multa isolada exigida, foi analisada qual seria a mais gravosa, sendo esta a efetivamente adotada, com base no art. 211 do RICMS/02 (observa-se na planilha de apuração da multa isolada que, em alguns casos, por equívoco, a Fiscalização não exigiu a mais gravosa). Cita-se excerto do demonstrativo de apuração das multas isoladas:

CONTRIBUINTE:		AGUA MINERAL OURO DE MINAS LTDA													
INSCRIÇÃO ESTADUAL:		056.095493.00-62													
NUMNF	DATA NFE	BCICMS	VLICMS	BCST	VLST	BC/ST APURADA	APURAÇÃO DIF. ICMS/ST	DIFERENÇA BC/ST E BC/ST APURADA	MI ART. 55, VII OU XXXVII	LIMITADOR MI ART. 55, §2º (1)	UFFEMG	MI ART. 54, VI (2)	LIMITADOR 5% - MI ART. 54, VI (3)	MI EXIGIDA (4)	
000009723	04/01/2016	325,00	39,00	423,00	11,52	436,50	8,55	15,50	3,10	40,14	3,0109	126,46	17,25	17,25	
000009724	04/01/2016	550,00	99,00	1.787,99	222,84	1.932,00	25,92	144,01	28,80	497,52	3,0109	126,46	39,94	39,94	
000009725	04/01/2016	488,60	58,63	589,40	12,10	977,20	75,85	387,80	77,56	175,90	3,0109	126,46	28,83	28,83	
000009726	04/01/2016	3.184,02	382,08	3.359,58	21,07	6.368,04	552,05	3.008,46	601,69	1.146,24	3,0109	126,46	187,86	601,69	
000009727	04/01/2016	1.500,00	180,00	2.526,00	123,12	2.619,00	78,30	93,00	18,60	402,84	3,0109	126,46	85,07	85,07	
000009728	04/01/2016	425,00	76,50	894,00	84,42	966,00	12,96	72,00	14,40	194,76	3,0109	126,46	26,12	26,12	
000009729	04/01/2016	1.500,00	180,00	2.526,00	123,12	2.619,00	78,30	93,00	18,60	402,84	3,0109	126,46	85,07	85,07	
000009730	04/01/2016	32,00	5,76	35,76	0,68	126,51	16,33	90,75	18,15	34,02	3,0109	126,46	2,45	2,45	
000009731	04/01/2016	140,00	16,80	188,40	3,41	280,00	21,79	111,60	22,32	50,40	3,0109	126,46	8,26	8,26	
000009732	05/01/2016	12,00	1,44	33,68	2,60	34,92	1,53	1,24	0,25	8,26	3,0109	126,46	0,81	0,81	

Confira-se o teor dos dispositivos legais relativos às penalidades retro:

Lei nº 6.763/75

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, **ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55**, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por

documento, limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação;

(...)

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento.

(...)

Efeitos de 15/12/2012 a 30/07/2017

“§ 4º Na hipótese do inciso VI do caput deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.”

(...)

Art. 55 - (...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Efeitos de 1º/01/2012 a 30/06/2017

“XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;”

RICMS/02

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emitilo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

g) demais indicações não especificadas nas alíneas anteriores: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

(Grifou-se).

Cotejando os demonstrativos de apuração do imposto ora exigido (Anexo I) e das multas isoladas exigidas (Anexo II), constantes da mídia eletrônica de fls. 07, verifica-se que a Fiscalização exige a Penalidade Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 (art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02), com aplicação do disposto no art. 211 do RICMS/02, em casos em que se constatou apenas erro na formação da base de cálculo do ICMS/ST em razão a aplicação do PMPF em detrimento à MVA.

Portanto, para os casos em que não se constatou a utilização de alíquota de ICMS incorreta (*obs.: irregularidade constatada apenas em relação à água mineral ou água potável ou natural, engarrafada em embalagem com volume de 20 litros e outras*), não é cabível a Penalidade Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, não havendo que se falar em aplicação do disposto no art. 211 do RICMS/02.

Isso porque referida penalidade busca punir a inserção, em documento fiscal, da alíquota e do imposto de forma incorreta (art. 54, inciso VI, da mesma lei, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02), o que não se verifica no caso de formação a menor da base de cálculo do ICMS/ST.

Como é pacífico na doutrina e jurisprudência, as relações tributárias regem-se pelo princípio da estrita legalidade, especialmente em se tratando de normas cominativas de penalidade, hipótese em que a conduta passível de punição deve se enquadrar perfeitamente no “tipo penal”, condição sem a qual se torna impossível a aplicação da respectiva multa.

Assim, para os casos em que se constatou somente a formação incorreta da base de cálculo do ICMS/ST, deve ser excluída a Penalidade Prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

Ademais, vale dizer que, para as ocorrências de consignação no documento fiscal de base de cálculo menor do ICMS/ST do que a devida, ou falta de consignação de base de cálculo do ICMS/ST, verifica-se a existência de penalidade específica (art. 55, incisos VII, alínea “c” e XXXVII, da Lei nº 6.763/75), que devem ser mantidas quando exigidas, critério de prevalência o da especificidade, conforme Anexo II retro.

Desse modo, nesta linha de raciocínio, também não se aplica ao caso o disposto no art. 211 aludido, na hipótese em que o destaque incorreto do imposto no documento fiscal for uma mera consequência do cometimento de infração relativa à base de cálculo, para a qual já há penalidades específicas.

A cominação da penalidade prevista no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/1975 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02 se aplica à hipótese em que há indicação incorreta do destaque do imposto devido, decorrente de situações que não tenham relação com a base de cálculo do imposto, como, por exemplo, indicação incorreta de alíquota.

Nesse diapasão, ressalta-se, como se verifica de sua transcrição, que recentemente o inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75 foi alterado pela Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, constando em seu texto expressamente a ressalva de sua não aplicação nas hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55 da citada lei.

Destaca-se que não prospera o argumento da Defesa de que deveria ser exigida a multa de mora prevista no inciso I do art. 56 ao invés da Multa de Revalidação no percentual de 100% (cem por cento) capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

III - o valor do imposto não recolhido **tempestivamente no todo ou em parte.**

(...)

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

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia;

b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;

c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso.

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;

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art. 55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

(Destacou-se).

(...)

Veja-se que, diferente da situação prevista no inciso I do art. 56 (pagamento espontâneo do imposto), quando a exigência decorrer de ação fiscal, caso dos autos, os parâmetros para aplicação da Multa de Revalidação estão dispostos no inciso II do *caput* do art. 56 e no seu § 2º, inciso I, sendo aplicada em conformidade com os casos previstos no inciso III do art. 53 acima transcrito, isto é, tendo como referência o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte pelo contribuinte.

Não merece prosperar, também, a alegação de que são indevidas as Multas Isoladas, uma vez que, observadas a exclusão acima proposta, as penalidades aplicadas pela Fiscalização amoldam-se perfeitamente às irregularidades praticadas pela Autuada, e está claro nos autos o descumprimento de obrigação acessória, qual seja, consignar em documento fiscal valor da base de cálculo menor que a prevista na legislação ou a sua falta, bem como a utilização incorreta de alíquota do imposto.

Ressalte-se, ainda, que as penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que não se confundem. Enquanto a Multa de Revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto ou falta do pagamento), a Multa Isolada tem como pressuposto o descumprimento de

obrigação acessória (consignar em documento fiscal valor da base de cálculo menor que a prevista na legislação/ou a sua falta).

A aplicação cumulativa da Multa de Revalidação com a Multa Isolada encontra-se de acordo com o disposto na legislação tributária mineira e em consonância com decisões do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) **É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS.** APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Quanto ao pedido de cancelamento integral das Multas Isoladas ou a redução delas, verifica-se que o art. 53, em seu § 5º, item 3, condiciona a aplicação do chamando permissivo legal às hipóteses em que a infração não tenha sido praticada com dolo ou que sua prática não tenha resultado em falta de pagamento de tributo, dentre outras. No caso dos presentes autos, restou caracterizada a falta de pagamento de ICMS devido por substituição tributária:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo. (Grifou-se).

Por fim, saliente-se, também, que não há que se falar que as multas aplicadas possuem caráter confiscatório e desproporcional e ferem o princípio da capacidade contributiva, pois estão previstas na legislação estadual, tendo sido efetivadas nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (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;

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Substabelecimento protocolado no CC/MG em 14/05/19, sob o nº 19.231. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para que seja excluída a Penalidade Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, (c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02), quando exigida, para os casos em que se constatou somente a falta de consignação ou consignação a menor da base de cálculo do ICMS, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. José Roberto Fabre e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 15 de maio de 2019.

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Revisor

T