

Acórdão: 24.317/22/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002261487-83
Impugnação: 40.010153738-19
Impugnante: Cervejaria Cidade Imperial S.A.
IE: 003254225.00-30
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 6, art. 6º, inciso II, art. 12, § 1º e art. 13, § 1º-A, todos da Lei nº 6.763/75 e art. 43, § 8º do RICMS/02. Exigências fiscais de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. E, ainda, afasta-se as exigências referentes às operações de transferência de materiais de uso e consumo da filial paulista, anteriores a 21/12/19.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, decorrente do diferencial de alíquotas (diferença entre alíquota interna e a interestadual) devido nas aquisições e recebimentos em operações de transferência, de bens ou mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a uso e consumo, constantes dos documentos fiscais relacionados no Anexo 1 do Auto de Infração, no período de 01/08/18 a 30/04/21.

Exige-se ICMS 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 representante legal, Impugnação às págs. 247/284.

A Fiscalização reformula o lançamento às págs. 285/290.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às págs. 294/305.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 306/371.

DECISÃO

Das Preliminares

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão do lançamento não apresentar descrição clara e precisa das razões que levaram a concluir que os insumos por ela adquiridos tratavam-se de mercadorias destinadas ao seu uso e/ou consumo. Sustenta que tal falha lhe prejudicou o direito de defesa.

Afirma, ainda, a nulidade do Auto de Infração em razão de sua impossibilidade de figurar no polo passivo do lançamento, uma vez que as operações objeto da autuação se deram sob o regime da substituição tributária, sendo o contribuinte substituto o verdadeiro e único contribuinte em relação àquelas operações.

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 o Autuado 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.

No que tange à sujeição passiva do Autuado em relação ao lançamento, trata-se de matéria de mérito e assim será analisada.

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

Do Pedido de Perícia

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 págs 282/283. Requer, em relação aos produtos classificados como materiais de uso e consumo pelo Fisco, que o perito:

- Informe e descreva a necessidade desse produto durante o processo produtivo;
- Classifique o produto quanto à sua necessidade e relevância para o seu processo produtivo;
- Indique a fase de utilização do produto no processo produtivo.

Entretanto, desnecessária se faz a medida requerida.

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 dispondo 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 documentos e os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Atendendo às intimações do Fisco, o Autuado prestou detalhadas e suficientes informações sobre os produtos objeto da autuação, conforme se vê às págs. 06/27 dos autos. Pode-se compreender da leitura desses documentos a natureza daqueles produtos, o local de sua aplicação e a sua função na indústria do Autuado.

Também o Relatório Fiscal juntado às págs. 29/39 do e-PTA possibilita conhecer as razões e fundamentos que levaram a Fiscalização à sua conclusão de que os referidos produtos se caracterizam como materiais de uso e consumo.

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, decorrente do diferencial de alíquotas (diferença entre alíquota interna e a interestadual) devido nas aquisições e recebimentos em operações de transferência, de bens ou mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a uso e consumo, constantes dos documentos fiscais relacionados no Anexo 1 do Auto de Infração, no período de 01/08/18 a 30/04/21.

Primeiramente, em sua defesa, o Autuado alega não ser possível a cobrança do ICMS/DIFAL sobre as operações autuadas, uma vez que as mercadorias nelas presentes se caracterizam como produtos intermediários do processo produtivo de sua indústria.

Sustenta que essa natureza decorre daquelas mercadorias serem necessárias, essenciais, relevantes e imprescindíveis para o seu processo produtivo. Afirma que esses são os critérios previstos na legislação – cita, em especial, o art. 66, incisos IV e V, alíneas “a” e “b” do RICMS; a Instrução Normativa SLT nº 01/86 e a Consulta de Contribuintes nº 154/2019 – e na jurisprudência.

Em que pese os argumentos do Impugnante, não pode prosperar a sua tese.

Sabe-se que o art. 66, inciso V, alínea “b”, do RICMS/02 estabelece que *“são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição”*.

Sendo certo que os produtos em questão não integram o produto final, resta analisar a Instrução Normativa SLT nº 01, de 1986, a fim de definir o que se entende por *“consumidos no processo produtivo”*.

A IN SLT nº 01/86 classifica como produto intermediário, por extensão, aquele que, *“embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização”*. Os incisos I e II deste diploma legal definem o que se deve entender por *“imediata e integralmente”*

I - Por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar,

necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Ressalte-se que o inciso I acima citado exige que, para fins de sua caracterização como produto intermediário, o produto individualizado dever ser consumido diretamente no processo de industrialização, em um ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes. Exige, ainda, que esse produto individualizado tenha o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Já o inciso II, por sua vez, explica o consumo integral como sendo o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total. Esclarece que nesse processo o produto individualizado é consumido de maneira contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Por sua vez, os incisos III e IV da IN SLT 01/86 cuidam de precisar o que esse conceito não alcança:

III - Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deterioreem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Fica claro a exclusão do conceito de produto intermediário daqueles produtos cuja utilidade se esgota em razão de um desgaste ocasionado pela sua utilização fora da linha de produção, tal como é o caso das ferramentas.

Por seu turno, as partes e peças empregadas na manutenção de máquinas, aparelhos e equipamentos não são se encaixam no conceito de produto intermediário em razão de não constituírem, por si só, em um produto individualizado, mas tão

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

somente em componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Saliente-se que o fato de determinado produto ser utilizado na consecução da atividade econômica do contribuinte não assegura sua classificação como produto intermediário nos termos previstos na Instrução Normativa SLT nº 01 de 1986.

A essencialidade da mercadoria para a consecução da atividade econômica do contribuinte não determina a condição de produto intermediário para fins de direito à apropriação de crédito como previsto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa SLT nº 01 de 1986.

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não a desclassificação dos produtos autuados como de uso e consumo. A imprescindibilidade dos produtos resta implícita, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de uma determinada mercadoria se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirida se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da Lei Complementar nº 87, de 1996, Lei Estadual nº 6.763/75, ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito a crédito de ICMS. É imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

Entendido o conceito legal de produto intermediário, voltemos ao caso abrangido pelo presente lançamento.

Examinando as informações trazidas nos autos, verificam-se as razões que levaram o Fisco à conclusão de que os produtos autuados não se tratavam de produtos intermediários. Veja a análise apresentada no Relatório Fiscal, às págs. 34/36 dos autos:

FILME TIPO STRETCH: filme plástico com grande poder de elasticidade e aderência, utilizado para conferir proteção, segurança e estabilidade no transporte de cargas paletizadas. Não é considerado embalagem para efeitos tributários, pois não altera a apresentação do produto, sendo utilizado apenas para o transporte. Portanto, considerado de uso e consumo, com incidência de DIFAL;

HIDRÓXIDO DE SÓDIO/SODA CÁUSTICA: produto utilizado diretamente na linha de produção para limpeza e lavagem de garrafas, servindo para remoção de rótulos e material orgânico. Produto fora do conceito de material intermediário definido na Instrução Normativa SLT nº 01/86, entendimento ratificado em vários Acórdãos do Conselho de Contribuinte e em diversas respostas de Consulta de Contribuintes formalizadas. Produto considerado de uso e consumo, com incidência de DIFAL;

KALYMIX (DETERGENTE E LUBRIFICANTE DE ESTEIRAS): produto utilizado diretamente na linha de produção para limpeza e lubrificação de esteiras, usado na assepsia de instrumentos de produção com vistas a evitar contaminações. Produto fora do conceito de material intermediário definido na Instrução Normativa SLT nº 01/86, entendimento ratificado em vários Acórdãos do Conselho de Contribuinte e em diversas respostas de Consulta de Contribuintes formalizadas. Produto considerado de uso e consumo, com incidência de DIFAL;

DIVO 660 (SOLUÇÃO PARA ASSEPSIA DE GARRAFAS): utilizado juntamente com a soda cáustica diretamente na linha de produção para limpeza e lavagem de garrafas, servindo para remoção de material orgânico. Produto fora do conceito de material intermediário definido na Instrução Normativa SLT nº 01/86, entendimento ratificado por vários Acórdãos do Conselho de Contribuinte e em diversas respostas de Consulta de Contribuintes formalizadas. Produto considerado de uso e consumo, com incidência de DIFAL;

DIVOSAN TC 86 (DETERGENTE DESINFETANTE ALCALINO CLORADO): agente de limpeza e desinfecção utilizado em aplicações de limpeza tipo CIP e por spray. Utilizado nas indústrias cervejeiras na limpeza de enchedoras, tanques de açúcar/xaropes, recipientes abertos, equipamento de preparação e filtração de leveduras;

DICOLUBRE LUJOB 50 (LUBRIFICANTE DE EQUIPAMENTOS CERVEJEIROS): produto específico para lubrificação de equipamentos cervejeiros, garantindo-lhes o funcionamento adequado. Produto fora do conceito de material intermediário definido na Instrução Normativa SLT nº 01/86, entendimento ratificado por vários Acórdãos do Conselho de Contribuinte e em diversas respostas de Consulta de Contribuintes formalizadas. Produto considerado de uso e consumo, com incidência de DIFAL;

KALYCLEAN (DETERGENTE ALCALINO PARA CIP INTERNO DE EQUIPAMENTOS E TUBULAÇÕES): utilizado em solução para limpeza interna de equipamentos e tubulações não tem a natureza de ser consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização do produto. O fato de constituir-se em prática de limpeza obrigatória que compõe o guia de boas práticas de fabricação (BPF) da ANVISA, não confere por si só ao produto a condição de produto intermediário; portanto está fora do conceito de

material intermediário definido na Instrução Normativa SLT nº 01/86, ratificado em vários Acórdãos do Conselho de Contribuinte e em diversas respostas de Consulta de Contribuintes formalizadas. Produto considerado de uso e consumo, com incidência de DIFAL;

DESINFETANTES APRESENTADOS DE OUTRO MODO: segue mesmo conceito empregado na análise do produto KALYCLEAN acima;

DIVOSHEEN BRUS PLAYC ACID (PARA CIP DE ADEGAS DE PRESSÃO E MATURAÇÃO): utilizado para limpeza e desinfecção automática de equipamentos cervejeiros de processamento, sem a necessidade de montagem e desmontagem das peças (Clean In Place). Limpeza obrigatória segundo guia de boas práticas de fabricação (BPF) da ANVISA, o que não confere por si só ao produto a condição de intermediário; portanto está fora do conceito de material intermediário definido na Instrução Normativa SLT nº 01/86, ratificado em vários Acórdãos do Conselho de Contribuinte e em diversas respostas de Consulta de Contribuintes formalizadas. Produto considerado de uso e consumo, com incidência de DIFAL;

Como se pode depreender do texto acima citado, essas mercadorias não se enquadram no conceito legal de produtos intermediários. É o caso dos materiais empregados na assepsia de linhas de produção ou chão de fábrica.

Como bem destacado pelo Fisco em sua manifestação, tais produtos não são aplicados diretamente no processo de produção e integração ao produto final da fábrica do Contribuinte, qual seja, cerveja. Eles não compõem esse produto e nem podem compô-lo, ainda que de forma minimamente residual, por questões sanitárias. Sua aplicação não se presta a atuar ou a transformar qualquer componente do produto cerveja. Sua função é outra e volta-se para a manutenção das condições de limpeza e assepsia dos equipamentos e máquina que atuam na produção da cerveja.

Esses produtos de limpeza também não são consumidos imediatamente no curso da produção da cerveja, uma vez que a assepsia das linhas de fabricação é realizada em momento anterior ao início do processamento do produto, cujo fluxo de produção perdura até o término de fabricação do lote, momento a partir do qual as linhas estarão livres e aptas a novamente receberem os produtos de limpeza para suas assepsias, antes de se iniciar a fabricação de novo lote.

Por sua vez, os produtos aplicados nas linhas de alimentação de embalagens e linhas de transporte e retorno de água para torres de resfriamento, para caldeira e para máquinas de aquecimento ou resfriamento, como os trocadores de calor, não se enquadram no conceito de produto intermediário, uma vez que essas são linhas marginais na produção da cerveja e não são empregadas diretamente na sua produção.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelas mesmas razões acima expostas, os produtos empregados na lubrificação de maquinário, limpeza e higienização de vasilhames e equipamentos utilizados pelo estabelecimento industrial se configuram em materiais de uso e consumo. Eles são empregados em fases preparatórias do processo produtivo ou são utilizados em linhas paralelas à linha principal com fluxo de fabricação de cerveja.

Quanto ao filme Strecht, sabe-se que ele não compõe a embalagem dos produtos fabricados pela Autuada e é utilizado para acondicionar a carga a ser transportada – a qual já se encontra embalada - conferindo-lhe estabilidade e protegendo-a de poeira e umidade. Dada a sua utilização, ele não se encaixa no conceito de produto intermediário.

Sendo assim, fica evidente que nenhum dos produtos, cujo ICMS diferencial de alíquota foi exigido, encaixa-se no conceito de produto intermediário definido pela legislação tributária, razão pela qual está correto o enquadramento deles como materiais destinados a uso e consumo.

Ressalte-se que este é o entendimento recorrente do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, conforme exposto nos acórdãos citados pela Fiscalização em sua Manifestação Fiscal, os quais reproduzimos em parte:

CC/MG

Acórdão: 22.491/17/3^a

Rito: Ordinário

PTA/AI: 01.000382749-98

Impugnação: 40.010139886-71

Impugnante: Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A

IE: 261195130.22-85

Proc. S. Passivo: Alessandro Mendes Cardoso/Outro(s)

Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

DECISÃO

(...)

Não se discute que os produtos utilizados na limpeza e desinfecção das linhas de produção sejam elementos indispensáveis à produção. No entanto, não se enquadram como produtos intermediários porque não atendem às disposições da IN n° 01/86:

- não são empregados diretamente no processo de industrialização, integrando-se ao novo produto; e
- embora não se integrando ao novo produto, não são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização, ou seja, desde o início de sua utilização

na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força

do

cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Cabe destacar que a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes é no sentido de que os produtos utilizados na limpeza e desinfecção das linhas de produção, ainda que na indústria alimentícia, não fazem jus ao crédito do imposto, visto que não se enquadram como produtos intermediários.

Registre-se que o Conselho de Contribuintes, em julgamento de idêntico lançamento contra a Autuada, se manifestou no sentido de não conceder os créditos relativos aos produtos utilizados no transporte ou higienização de vasilhames, Acórdão n° 20.566/14/2ª, reformado pela Câmara Especial, conforme Acórdão n° 4.383/15/CE...

CC/MG

Acórdão: 4.383/15/CE

Rito: Sumário

PTA/AI: 01.000209701-19

Recurso de Revisão: 40.060137157-09

Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento

Recorrida: Pristine Indústria Brasileira de Bebidas Ltda.

Coobrigado: Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A

IE: 261195130.22-85

Proc. S. Passivo: Elisa Silva de Assis Ribeiro/Outro(s)

Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

DECISÃO

Do Mérito

As exigências remanescentes dizem respeito a produtos utilizados na limpeza e assepsias de máquinas e instrumentos, na lubrificação de equipamentos e no transporte de produtos acabados.

A 2ª Câmara de Julgamento excluiu as exigências correspondentes aos produtos utilizados na limpeza e desinfecção de garrafas (soda cáustica e aditivos de enxágue) por entender que se enquadram no conceito de produto intermediário. No entanto, esses produtos não atendem as condições impostas pela legislação

tributária para o direito ao crédito do ICMS, pois são materiais de uso e consumo.

(...)

Porém, apesar desses produtos serem importantes na atividade industrial da Autuada, eles não são considerados participantes da linha principal de produção, mas, sim, das linhas independentes (relacionadas aos vasilhames que acondicionam os refrigerantes), não gerando direito ao crédito nos termos da legislação vigente. A linha principal de produção é a obtenção de refrigerante que será acondicionado em recipiente (vasilhame), garrafa ou lata, para ser comercializado. Portanto, os produtos utilizados no transporte ou higienização de vasilhame não são consumidos na linha principal de produção. Não se pode negar a importância dos produtos para sanitização de equipamentos e vasilhames (soda cáustica líquida 49% rayon, aditivo líquido enxague divo AI VB93 e LE VB92 e aditivo líquido Ácido Ultra Granel), mas isso não é condição suficiente para caracterizá-los como produto intermediário para fins de aproveitamento de crédito de ICMS.

CC/MG

Acórdão: 21.625/14/1^a

Rito: Ordinário

PTA/AI: 01.000208897-88

Impugnante: Refrigerantes Minas Gerais Ltda

IE: 062009367.00-94

Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A (Coob.)

IE: 261195130.22-85

Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)

Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

DECISÃO

Do Mérito

Em relação aos produtos utilizados na sanitização das garrafas retornáveis (aditivo Divo Ultra, por exemplo), utilizados para esterilização externa de equipamentos de envase, xaroparia e post mix e, também, os produtos utilizados na sanitização dos equipamentos, tais como o “quimistrol” e o sabão “Divovap”, pela própria natureza dos produtos objeto desse item da presente autuação, percebe-se nitidamente que eles não se enquadram na definição de produto intermediário dada pelas normas retromencionadas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Rito: Sumário

PTA/AI: 01.000353539-94

Impugnação: 40.010139354-61

Impugnante: BRF S/A

IE: 001087082.41-71

Proc. S. Passivo: Oscar Sant'anna de Freitas e Castro/Outro(s)

Origem: DF/Uberlândia

DECISÃO

Do Mérito

(...)

Não se discute que os produtos utilizados na limpeza e desinfecção das linhas de produção sejam elementos indispensáveis à produção. No entanto, não se enquadram como produtos intermediários porque não atendem às disposições da IN nº 01/86:

- não são empregados diretamente no processo de industrialização, integrando-se ao novo produto,

- além de não se integrarem ao novo produto, não são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização, ou seja, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vão se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até restarem acabados, esgotados, inutilizados, por força do cumprimento de suas finalidades específicas no processo industrial, sem comportarem recuperação ou restauração no todo ou de seus elementos.

Cabe destacar que a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes é no sentido de que os produtos utilizados na limpeza e desinfecção das linhas de produção, ainda que na indústria alimentícia, não fazem jus ao crédito do imposto, visto que não se enquadram como produtos intermediários.

Dessa feita, determinada a natureza das mercadorias objeto da autuação, passa-se à análise da cobrança do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual.

A matéria decorre do comando constitucional expresso no inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal/88 e cita, também, os dispositivos contidos na Lei nº 6.763/75, art. 5º, § 1º, item 6 c/c art. 6º, inciso II, e art. 12, § 2º, da mesma lei, e no art. 42, § 1º, inciso I do RICMS/02.

Com efeito, o inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal dispõe que caberá ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

diferença entre a alíquota interna e interestadual, sendo a primeira estabelecida pela lei mineira e a segunda fixada por Resolução do Senado Federal.

No caso de entrada de mercadorias no estabelecimento, destinada a uso e consumo e oriunda de outra unidade da Federação, necessário se faz o recolhimento do diferencial de alíquotas sobre essas operações, na forma do disposto no art. 6º, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo permanente;

Por sua vez, regulamentando o estatuído na Constituição e legislação infraconstitucional, o art. 42, § 1º, inciso I, do RICMS/02 dispõe da mesma forma, ou seja, que o Contribuinte mineiro fica obrigado a recolher o valor do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na hipótese de entrada, em estabelecimento de contribuinte deste estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

A legislação que rege a matéria assim dispõe:

RICMS/02

Art. 42 - As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 1º - Fica o contribuinte mineiro, inclusive a microempresa e a empresa de pequeno porte, obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observado o disposto no inciso XII do caput do art. 43 e no art. 84 deste Regulamento, na hipótese de:

I - entrada, em estabelecimento de contribuinte no Estado, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente e de utilização do respectivo serviço de transporte;

No que tange à sujeição passiva do Autuado em relação ao lançamento, importa fazer algumas observações.

A Constituição Federal dispõe que nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte do imposto, localizado em outro Estado, o ICMS referente ao diferencial de alíquotas será de responsabilidade do destinatário.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

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

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

A Lei Complementar nº 87/96 dispõe em seu art. 4º que contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

LC nº 87/86

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

A Lei nº 6.763/75, em seu art. 14, § 3º, inciso I, define que é contribuinte do imposto aquele que realize operação de circulação de mercadoria descrita como fato gerador do imposto. Define, ainda, que nas operações e prestações interestaduais que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte do imposto localizado neste estado, este é o contribuinte do ICMS referente ao diferencial de alíquotas.

Lei nº 6.763/75

Art. 14. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço, descrita como fato gerador do imposto.

(...)

§ 3º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado neste Estado, relativamente ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, são contribuintes do imposto:

I - em se tratando de operação ou prestação de serviço destinada a contribuinte do imposto situado neste Estado, o destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

Nesse mesmo sentido dispõe o art. 55, §4º, inciso VI, do RICMS/02:

RICMS/02

Art. 55. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

(...)

§ 4º Incluem-se entre os contribuintes do imposto:

(...)

VI - o adquirente ou o destinatário, em operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

Da leitura dos dispositivos citados, depreende-se que o contribuinte do imposto é aquele que mantenha relação direta com o fato gerador do imposto, aquele cuja ação constitui o fato gerador do imposto. Decorre disso a sua responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Não obstante a definição ser suficiente para determinar a condição de contribuinte de todo substituído tributário – caso em que se enquadra o Autuado - uma vez ser ele o agente causador do fato gerador do imposto, a Lei nº 6.763/75 e o RICMS/02 indicaram expressamente que, em relação ao adquirente, em operação interestadual de mercadoria destinada ao uso e consumo do estabelecimento, ele é o contribuinte do imposto.

Lembre-se que a Lei Complementar nº 87/96 dispõe em seu art. 6º que a lei poderá atribuir a contribuinte do imposto a responsabilidade pelo seu pagamento, assumindo a condição de substituto tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já o § 1º do citado artigo prevê a possibilidade de se atribuir aquela responsabilidade sobre o ICMS/DIFAL devido por contribuinte de outro estado.

Lei nº 87/96

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.

No caso das operações com as mercadorias autuadas, notadamente materiais de limpeza, o art. 12, inciso XI da Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02 prevê o regime de recolhimento do imposto por substituição tributária. Por sua vez, o § 2º deste mesmo artigo prevê o mesmo regime para a entrada, em operação interestadual, de mercadorias destinadas ao uso e consumo e ao ativo permanente do contribuinte.

RICMS/02

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 estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subseqüentes.

(...)

XI- Capítulo 11: Materiais de Limpeza;

(...)

§ 2º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao imposto devido na entrada, em operação interestadual iniciada em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, e destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

Assim, a princípio, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto cabe ao remetente da mercadoria, o contribuinte substituto tributário.

Todavia, o art. 15 da Parte 1 do referido Anexo XV, prevê que no caso da não retenção, ou retenção a menor, pelo remetente, do imposto devido por substituição tributária, a responsabilidade pelo seu recolhimento recairá sobre o destinatário da mercadoria:

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária 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.

Idêntica previsão é feita pelo art. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 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.

Dito isso, cumpre estabelecer que, conforme disposto pela legislação, o regime de substituição tributária não transfere para o contribuinte substituto tributário, em hipótese alguma, a condição de contribuinte do imposto devido pelo substituído tributário. Em lugar algum se encontra expresso tal transferência. A lei fala de forma clara: a transferência se limita apenas a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido pelo contribuinte substituído, cuja ação configura o fato gerador do imposto.

Assim, no caso dos autos, o contribuinte do imposto é o substituído tributário e não tendo o substituto tributário retido e recolhido o ICMS DIFAL devido por ele, a responsabilidade pelo seu recolhimento retorna ao substituído tributário.

Como visto, a relação jurídica entre o ente tributante e o contribuinte substituto e substituído tributário está prevista em lei. Também em decorrência de previsão legal, substituto e substituído tributário estão vinculados juridicamente.

Dessa feita, correta é a eleição do Autuado para o polo passivo do lançamento.

Posto isso, considerando que a Impugnante deixou de recolher o diferencial de alíquotas devido nas operações de entradas de mercadorias em seu estabelecimento, localizado em Minas Gerais, destinadas a uso e consumo, quando adquiridas de outros contribuintes estabelecidos em outras unidades da Federação, conforme demonstrado para parte das operações autuadas, legítimas, portanto, as exigências fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante a conclusão acima, fazem-se necessárias ressalvas quanto à cobrança do ICMS Diferencial de Alíquotas incidente sobre o recebimento, pelo Autuado, de materiais de uso e consumo remetidos em operações de transferência por filial estabelecida no estado de São Paulo.

Vigia, e ainda vige naquele estado, dispositivo de lei que previa a não incidência do ICMS sobre as operações de saída, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, de material de uso e consumo. Veja-se:

Lei nº 6.374/89

Art. 4º - O imposto não incide sobre:

(...)

VII - a saída com destino a outro estabelecimento do mesmo titular de material de uso ou consumo;
(NR)

Nesse contexto, a princípio, dada a inexistência de imposto a incidir sobre a operação interestadual e não havendo o que se falar em alíquota interestadual nessa situação, não cabe a cobrança do ICMS/DIFAL sobre operações desta natureza.

Mesmo entendimento foi manifestado nas respostas dadas pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da Superintendência de Tributação da SEF/MG, através das Consultas de Contribuintes nº 265/2019; 289/2006; 150/2002 e 236/2006:

Consulta de Contribuinte 265/2019

(...) como a operação com o bem do ativo imobilizado, ou material de uso e consumo está submetida à não incidência na unidade da Federação originária, o diferencial de alíquotas não será devido. Neste sentido, vide também as Consultas de Contribuinte n.º 220/2205; 289/2006 e 218/2019 (...)

Consulta de Contribuinte 289/2006

(...) Na hipótese de recebimento de bens, ou mercadorias oriundas de outro Estado, alcançadas pela não incidência do ICMS, não há imposto há recolher à título do diferencial de alíquotas (...)

Consulta de Contribuinte 150/2002

(...) 3 - na hipótese de recebimento neste Estado de mercadoria proveniente de São Paulo sem incidência do ICMS, não há o que se falar em recolhimento de ICMS referente à diferença de alíquota. (...)

Consulta de Contribuintes 236/2006

(...) 1 a 5 - O termo "entradas" contido no art. 2.º, inciso II, Parte Geral do RICMS/02, alcança, inclusive, as entradas em transferência. Assim, caso o estabelecimento destinatário adquira ou receba produto destinado ao uso, consumo, ou ativo permanente, caberá a incidência do ICMS a título de

diferencial de alíquota, observadas as condições estabelecidas na legislação tributária. Excetuam-se as hipóteses em relação às quais não haja previsão de incidência do ICMS, ou esteja prevista a isenção, inclusive no que se refere às transferências.

No entanto, em 21/12/19, entrou em vigor o § 17º do art. 43 do RICMS/02, o qual dispôs que, nos casos em que a operação ou prestação interestadual estiver alcançada por não incidência, concedida pela unidade da Federação de origem sem a previsão em lei complementar, é devido o diferencial de alíquota, o qual será calculado nos termos dos §§ 8º e 11º do art. 43, caso em que o valor do imposto a ser utilizado a título de alíquota interestadual consistirá naquele que reflita a carga tributária efetivamente cobrada pelo Estado de origem.

RICMS/02

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 15. caso a operação ou prestação interestadual esteja alcançada por isenção ou redução da base de cálculo na unidade da Federação de origem, concedida em desacordo com a Lei Complementar Federal nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e não reinstituída pela Lei Complementar Federal nº 160, de 2017, e Convênio ICMS nº 190, de 2017, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual devido a este Estado será calculado nos termos dos §§ 8º e 11, caso em que o valor do imposto a ser utilizado a título de alíquota interestadual consistirá naquele que reflita a carga tributária efetivamente cobrada pelo Estado de origem;

(...)

§ 17. O disposto no § 15 se aplica também nos casos em que a operação ou prestação interestadual estiver alcançada por não incidência, concedida pela unidade da Federação de origem sem a previsão em lei complementar.
(grifou-se)

Vê-se que esse dispositivo trouxe a previsão expressa da incidência do ICMS Diferencial de Alíquotas para casos como os versados no presente lançamento.

Diante do exposto, resulta que em relação às operações de transferência acima referidas, corretas as exigências fiscais constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, apenas a partir de 21/12/19.

Finalmente, em relação às alegações do Impugnante acerca da impossibilidade da revisão do lançamento em razão de erro de direito e por ofensa ao princípio da Segurança Jurídica, cumpre observar que a reformulação do lançamento efetuada pelo Fisco não alterou os fundamentos legais que embasaram o Auto de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Infração, mas trouxe acréscimos que visaram justamente possibilitar maior compreensão do feito e resguardar o direito de defesa do Autuado, conforme se verifica no trecho extraído do Termo de Reformulação do Lançamento juntado às págs. 285/290:

Nos termos dos artigos 145, inciso III e 149, inciso I, ambos do CTN, procede-se à reformulação do lançamento contido no Auto de Infração em referência, para promover, de ofício, as seguintes modificações:

1) Acréscimo de fundamentação legal.

Acréscimo de capitulação legal conforme transcrição abaixo, sobre previsão de aplicação de substituição tributária para mercadorias destinadas a uso e consumo do destinatário, classificadas na posição NBM/SH 3402, com incidência de ICMS/ST estabelecida no Capítulo 11 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002, ocupando o item 7.0, com CEST 11.007.00 e âmbito de aplicação 11.1; bem como sobre a responsabilidade atribuída ao destinatário que receber mercadorias submetidas ao regime de ST sem comprovação da retenção ou com retenção a menor do imposto pelo substituto tributário, ou ainda desacompanhada do comprovante de pagamento na hipótese de exigência de recolhimento por ocasião da saída da mercadoria.

(...)

2) Inclusão de Planilha demonstrada abaixo, intitulada “TABELA COM DESCRIÇÃO DAS MERCADORIAS DE NBM 3402 SUBMETIDAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA” contendo a descrição dos produtos sob incidência de ST e respectivo valor calculado para o diferencial de alíquotas.

(...)

Ressalte-se que a reformulação efetuada encontra amparo no art. 145, inciso III e no art. 149, inciso I, ambos do CTN e que foi concedido ao Autuado prazo de 30 (trinta) dias para aditamento da impugnação, conforme art. 120, § 1º do RPTA.

CTN

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.

(...)

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;

(...)

RPTA - DECRETO n° 44.747, DE 3 DE MARÇO DE 2008

Art. 120. Recebida a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

(...)

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

Como se vê, não há óbice para que a Fiscalização proceda à reformulação do lançamento, tampouco houve mudança do critério jurídico.

Observa-se que a doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Nas palavras do professor Kyioshi Harada:

Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria.

Nesse sentido, importante a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28a Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma

interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, 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, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do lançamento efetuada pela Fiscalização às págs. 285/290 e, ainda, para afastar as exigências referentes às operações de transferência de materiais de uso e consumo da filial paulista, anteriores a 21/12/19. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Thiago Álvares Feital.

Sala das Sessões, 31 de agosto de 2022.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator

Cindy Andrade Moraes
Presidente

w/D