

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.094/16/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000248880-69
Impugnação: 40.010137496-76
Impugnante: Rede Brasil Distribuição e Logística Ltda.
IE: 001004735.00-67
Proc. S. Passivo: Daniel Puga/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT - DF

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – PROTOCOLO/CONVÊNIO E REGIME ESPECIAL. Constatada a retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em Anápolis/GO, que por força dos Protocolos ICMS n°s 15/85, 16/85, 17/85, 18/85, 19/85, 11/91, Convênio ICMS n° 74/94 e de Regime Especial, está obrigada a reter e recolher o ICMS/ST na saída das mercadorias ali especificadas para contribuintes do estado de Minas Gerais, na condição de substituta tributária, nos termos dos arts. 12 e 46, inciso I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei n° 6.763/75, esta última majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, § § 6º e 7º do referido diploma legal. No entanto, deve ser excluído o excesso de base de cálculo do ICMS/ST apontado nas Notas Fiscais n°s 59.118, 72.813 e 112.794, decorrente da indevida inclusão do ICMS/ST no valor unitários das mercadorias.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – RESOLUÇÃO N° 3.166/01. Constatado que a Autuada promoveu o recolhimento a menor do ICMS/ST, uma vez que ao calcular o imposto devido, deduziu, a título de ICMS operação própria do remetente, o valor integral destacado nas notas fiscais, valor esse objeto de incentivo fiscal na origem não ratificado mediante convênio, contrariando a Lei Complementar n° 24/75 e a Resolução n° 3.166/01. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação em dobro prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I da Lei n° 6763/75.

Lançamento Parcialmente Procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no exercício de 2009, de recolhimento a menor do ICMS/ST devido por Contribuinte estabelecido no estado de Goiás, em relação às mercadorias remetidas a outros contribuintes situados no estado de Minas Gerais.

A responsabilidade por substituição, nesse caso, decorre tanto do Regime Especial nº 16.000143069-52 (Itens 15 a 19, 22 a 24, 28 a 38, 40 e 41 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), como também dos Protocolos ICMS nºs 15/85, 16/85, 17/85, 18/85, 19/85, 11/91 e do Convênio ICMS nº 74/94 em relação aos demais itens da autuação.

Além disso, por força do disposto no item 4.10, Anexo Único da Resolução nº 3.166/01 c/c art. 62, § 1º do RICMS/02, as saídas de mercadorias promovidas por estabelecimentos atacadistas do estado de Goiás com destino à comercialização, produção ou industrialização em Minas Gerais, somente permitem a apropriação de crédito de ICMS à alíquota de 9% (nove por cento), em razão de concessão de benefício fiscal irregular no estado de origem.

Exigências do ICMS/ST recolhido a menor, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, § 6º e 7º do referido diploma legal.

O processo encontra-se instruído com os seguintes documentos: Ofício nº 018/2013 NCONEXT-DF (fls. 02/03), Ofício nº 019/2013 NCONEXT-DF (fls. 04/05), Aviso de Recebimento (AR) da entrega dos ofícios (fls. 06), Ofício nº 098/2014 NCONEXT-DF e Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 07/08), Auto de Infração - AI (fls. 09/12), Relatório Fiscal/Contábil (fls. 13/18), Anexo 2 – Regime Especial PTA 16.000143069-52 (fls. 19/25), Anexo 3 - Ofício nº 018/2013 NCONEXT-DF e Termo de Cientificação (fls. 26/30), Anexo 4 - Ofício nº 019/2013 NCONEXT-DF e Termo de Intimação (fls. 31/35), Anexo 5 - Ofício nº 098/2014 NCONEXT-DF, AIAF e Relação de Notas Fiscais de Saída solicitadas (fls. 36/52), Anexo 6 – Associação das Mercadorias com NCM e Banco de Regras de ST (fls. 53/57), Anexo 7 – Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST Apurado (fls. 58/66), Anexo 8 – Demonstrativo das Multas Isolada e de Revalidação (fls. 67/68), Anexo 9 – Demonstrativo da Reincidência (fls. 69/73), Anexo 10 – Planilha Contendo Autuações Fiscais do Sujeito Passivo (fls. 74/75), Anexo 11 – Cópias de Notas Fiscais – Amostragem (fls. 76/110), Anexo 12 – Cópia da Legislação Tributária do Estado de Goiás (DVD-R de fls. 111) e Intimação da Autuada (fls. 112/115).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 118/133, acompanhada dos documentos de fls. 134/329.

Afirma, em apertada síntese, que:

- ocorreu a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário de todo o período autuado, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, posto que decorridos mais de 5 (cinco) anos entre a ocorrência do fato gerador e a notificação de lavratura do Auto de Infração;

- os pagamentos de ICMS/ST por ela realizados a cada mês seriam superiores aos valores do imposto apurados pelo Fisco, não havendo que se falar em recolhimento a menor;

- somente no período de setembro a dezembro de 2009 os recolhimentos mensais seriam inferiores ao valor autuado, situação decorrente do fato de o Fisco incluir, no preço do produto, o próprio valor do imposto devido a título de ICMS/ST, conforme exemplifica com a Nota Fiscal nº 112.794 de fls. 324/327. Salaria que tal procedimento configura um erro no levantamento fiscal, vez que as informações colhidas se encontram no SPED Fiscal;

- as multas aplicadas, em percentual superior a 300% (trezentos por cento) do valor do tributo, têm cunho nitidamente confiscatório;

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls.330/331 dos autos.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 334/358, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, também em síntese, que:

- não ocorreu a alegada decadência, posto que se trata de exigência relacionada à falta de recolhimento do ICMS/ST, em razão de inexatidão no cálculo do imposto, configurando o lançamento de ofício do art. 149, inciso V do CTN e também o prazo decadencial do art. 173, inciso I do referido diploma legal;

- a Impugnante se confunde ao comparar o valor do tributo por ela pago mensalmente, com o valor do ICMS/ST apurado no Auto de Infração, posto que o trabalho fiscal engloba apenas parte dos produtos comercializados pela empresa, os quais estão listados no Anexo 6 de fls. 53/57;

- o Auto de Infração baseou-se nos dados dos arquivos eletrônicos reenviados pela Autuada após intimação para tal, não tendo o Fisco alterado qualquer informação referente a valor das mercadorias ou à base de cálculo da operação própria, como alegado;

- não há o alegado caráter confiscatório das multas.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Despacho Interlocutório e das Novas Manifestações da Impugnante e do Fisco

A Assessoria do CC/MG exara do Despacho Interlocutório de fls. 367/368, para que a Impugnante aponte, de forma analítica, as divergências que entenda existentes nos dados utilizados pelo Fisco no “Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST Apurado” (DVD-R de fls. 111), mormente no que se refere a valor das mercadorias, margem de valor agregado e ICMS/ST, posto que a legislação de regência não permite impugnação por amostragem.

Em resposta, a Impugnante apresenta o pedido de fls. 372/373 para que o Fisco lhe apresente os arquivos Sintegra do ano de 2009 em formato excel, e também incluiu nos autos os documentos de fls. 374/1.510.

O Fisco se manifesta às fls. 1.511/1.513, afirmando que a Impugnante não atendeu ao despacho interlocutório e ainda tentou, de forma protelatória, transferir ao Fisco o ônus de prestar as informações que lhe competem, o que não poderia ser aceito.

Reitera os argumentos de sua manifestação inicial e pede a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.517/1.532, opina pela procedência parcial do lançamento para adequar as exigências relativas às Notas Fiscais nº 59.118, 72.813 e 112.794, ao valor das mercadorias nelas mencionados.

Da Extrapauta

Em sessão realizada em 17/03/16, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 31/03/16.

DECISÃO

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

Inicialmente, a Impugnante argui, com base na regra contida no art. 150, § 4º do CTN, que todo o período autuado (janeiro a dezembro de 2009) está fulminado pela decadência, razão pela qual o Auto de Infração deve ser cancelado.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública verificar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento desse procedimento efetuado pelo contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

Porém, no presente caso, não houve pagamento (integral) do imposto. Portanto, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido.

Ressalte-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, o qual determina que o prazo de cinco anos se conta a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 20.425/11/1ª, 20.290/13/2ª e 21.275/14/3ª.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2009, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/10, findando-se em 31/12/14.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 08/12/14 (fls. 08) e que o Sujeito Passivo foi intimado em 18/12/14 (fls. 113), verifica-se a não ocorrência da decadência do direito da Fiscalização de promover o lançamento relativo ao exercício de 2009.

Quanto ao mérito propriamente dito, conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no exercício de 2009, de recolhimento a menor do ICMS/ST devido por contribuinte estabelecido no estado de Goiás, em relação às mercadorias remetidas a outros contribuintes situados no estado de Minas Gerais.

A responsabilidade por substituição decorre tanto do Regime Especial nº 16.000143069-52 (Itens 15 a 19, 22 a 24, 28 a 38, 40 e 41 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), como também dos Protocolos ICMS nºs 15/85, 16/85, 17/85, 18/85, 19/85, 11/91 e do Convênio ICMS nº 74/94 em relação aos demais itens da autuação.

Além disso, por força do disposto no item 4.10, Anexo Único da Resolução nº 3.166/01 c/c art. 62, § 1º do RICMS/02, as saídas de mercadorias promovidas por estabelecimentos atacadistas do estado de Goiás com destino à comercialização, produção ou industrialização no estado de Minas Gerais, somente permitem a apropriação de crédito de ICMS à alíquota de 9% (nove por cento), em razão de concessão de benefício fiscal irregular no estado de origem.

Exigências do ICMS/ST recolhido a menor, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada do art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, § § 6º e 7º do referido diploma legal.

Cabe ressaltar que apesar da Impugnante, incidentalmente, falar em cerceamento de defesa (fls. 128) e nulidade da parte do Auto de Infração que impôs a incidência de multa (fls. 131), somente foram apresentados argumentos calcados em mera contrariedade ao mérito das exigências, o que leva à conclusão que os termos foram utilizados de forma equivocada. Por essa razão, todos os argumentos de defesa serão analisados como mérito.

A Impugnante alega que os pagamentos de ICMS/ST por ela realizados a cada mês seriam superiores aos valores do imposto apurados pelo Fisco para o mesmo período, não havendo que se falar em recolhimento a menor.

Salienta que somente no período de setembro a dezembro de 2009 os recolhimentos mensais foram inferiores aos valores exigidos pelo Fisco no Auto de Infração, mas que tal situação decorre da inclusão, no preço do produto, quando do cálculo do ICMS/ST, do próprio valor do ICMS/ST devido para aquela mercadoria, o que configuraria um erro no levantamento fiscal e um suposto cerceamento à sua defesa.

Conclui que as informações corretas em relação ao valor das mercadorias estariam no SPED Fiscal e que a Nota Fiscal nº 112.794 (fls. 324/327) exemplifica o erro apontado.

A Impugnante apresentou às fls. 126 uma planilha na qual compara, mês a mês, o ICMS/ST exigido pelo Auto de Infração, o ICMS/ST destacado pela empresa

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

segundo o Fisco e o ICMS/ST pago por ela. Abaixo, exemplifica-se a planilha apresentada pela Contribuinte:

<u>Mês</u>	<u>ICMS/ST APURADO AUTO DE INFRAÇÃO</u>	<u>ICMS/ST DESTACADO PELA EMPRESA SEGUNDO OS AUDITORES</u> (relativo às mesmas operações fiscalizadas pelo Fisco)	<u>ICMS/ST PAGO PELA EMPRESA</u> (relativo a todas as operações com ST no período de apuração)
JANEIRO/2009	74.576,07	43.322,93	88.712,73
SETEMBRO/2009	105.172,48	59.527,82	84.168,48

Observando-se o mês de agosto de 2009, num primeiro momento, poder-se-ia ter a impressão de que, como alegado pela Impugnante, o valor do ICMS/ST por ela recolhido (R\$ 88.712,73 – oitenta e oito mil, setecentos e doze reais e setenta e três centavos) seria superior àquele apontado pelo Fisco como devido para o mesmo período (R\$ 74.576,07 – setenta e quatro mil, quinhentos e setenta e seis reais e sete centavos).

No entanto, a análise contém um erro primário: enquanto o recolhimento realizado pela Contribuinte (“ICMS/ST PAGO PELA EMPRESA”) engloba todas as operações realizadas no mês de competência, o ICMS/ST apurado pela Fiscalização (“ICMS/ST DESTACADO PELA EMPRESA SEGUNDO OS AUDITORES”) refere-se apenas à uma parcela das operações do período.

As saídas de mercadorias objeto da autuação são apenas aquelas listadas no “Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST Apurado”, contido no Anexo 7 (DVD-R de fls. 111), as quais não se referem à totalidade das operações sujeitas à ST praticadas pela Impugnante com destino ao estado de Minas Gerais em cada competência, mas apenas à parte delas.

A análise adequada a se fazer da planilha trazida pela Contribuinte é a seguinte:

1 - a totalidade das operações tributadas pelo ICMS/ST e destinadas ao estado de Minas Gerais no mês de janeiro de 2009 gerou um recolhimento por parte da Contribuinte de R\$ 88.712,73 (oitenta e oito mil, setecentos e doze reais e setenta e três centavos);

2 - desse total, R\$ 43.322,93 (quarenta e três mil, trezentos e vinte e dois reais e noventa e três centavos) foram conferidos pelo Fisco, tendo sido constatado um recolhimento a menor de R\$ 31.253,14 (trinta e um mil, duzentos e cinquenta e três reais e quatorze centavos), posto que o valor correto do ICMS/ST para essa parcela de operações destinadas ao estado de Minas Gerais é de R\$ 74.576,07 (setenta e quatro mil, quinhentos e setenta e seis reais e sete centavos);

Esse foi exatamente o cálculo realizado pelo Fisco ao apurar o ICMS/ST, como se vê na totalização do mês de janeiro de 2009 a seguir reproduzida:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Data de Emissão	Nota Fiscal	UF	Produto	Quant.	BC ST Fórmula	BC ST Apurada	Alíquota	BC ST x Alíquota	Parcela Dedutível Fórmula	Parcela Dedutível	ICMS ST Apurado	ICMS ST Destacado	Diferença
				(A)	(B)	(C)	(D)	(E)=C x D	(F)	(G)	(H)=E - G	(I)	(J)=H - I
30/01/2009	327167	MG	COLHER CRISTAL REFEICAO PRAFESTA-20X50X1 20X50X1	1,00	21,40 x 1,9424	41,57	18,00	7,48	21,40 x 0,09	1,93	5,55	4,40	1,15
	Totais da Nota Fiscal					41,57		7,48		1,93	5,55	4,40	1,15
30/01/2009	327169	MG	PAPEL CHAMEQUINHO A4 BRANCO - 50X100FL 50X100FL	1,00	73,97 x 1,2308	91,04	12,00	10,92	73,97 x 0,09	6,66	4,26	2,04	2,22
			PAPEL HIG DELUXE NEUTRO-8X8X30M 8X8X30M	3,00	36,90 x 1,4474	53,41	18,00	9,61	36,90 x 0,09	3,32	6,29	4,53	1,76
			FRALDA DESC MONICA ECON G - 28X1 28X1	9,00	83,70 x 1,4474	121,15	18,00	21,81	83,70 x 0,09	7,53	14,28	10,28	4,00
			MAIONESE SACHET SOYA - 24X200G 24X200G	1,00	10,90 x 1,5346	16,73	18,00	3,01	10,90 x 0,09	0,98	2,03	0,00	2,03
			REGISTRO GAS C/MANG VINIGAS UN	4,00	29,40 x 1,35	39,69	12,00	4,76	29,40 x 0,09	2,65	2,11	0,00	2,11
			PALITO DENTE 25X100 GINA 25X100	2,00	6,84 x 1,3939	9,53	18,00	1,72	6,84 x 0,09	0,62	1,10	0,00	1,10
			PAPEL HIG DELUXE NEUTRO-16X4X30M 16X4X30M	3,00	36,90 x 1,4474	53,41	18,00	9,61	36,90 x 0,09	3,32	6,29	4,53	1,76
			GARRAFA TERM 750ML VERM TERMOL 7023 6X1	1,00	42,56 x 1,9424	82,67	18,00	14,88	42,56 x 0,09	3,83	11,05	8,76	2,29
			COND NEUTROX - 230ML 230ML	12,00	13,92 x 1,5825	22,03	25,00	5,51	13,92 x 0,09	1,25	4,26	3,02	1,24
			CARGA MACH 3 - 12X2 12X2X1	1,00	56,44 x 1,30	73,37	18,00	13,21	56,44 x 0,09	5,08	8,13	6,44	1,69
			SABAO PO SURF B DE BRANCURA-24X500G 24X500G	1,00	25,16 x 1,5119	38,04	18,00	6,85	25,16 x 0,09	2,26	4,59	3,36	1,23
			CALDO ARISCO GALINHA - 10X57G 10X57G	5,00	24,10 x 1,5346	36,98	18,00	6,66	24,10 x 0,09	2,17	4,49	0,00	4,49
			SABAO PO SURF B DE BRANCURA-20X1KG 20X1KG	1,00	40,95 x 1,5119	61,91	18,00	11,14	40,95 x 0,09	3,69	7,45	5,47	1,98
			CALDO KNORR GALINHA - 10X57G 10X57G	5,00	30,95 x 1,5346	47,50	18,00	8,55	30,95 x 0,09	2,79	5,76	0,00	5,76
	Totais da Nota Fiscal					747,46		128,24		46,15	82,09	48,43	33,66
30/01/2009	327170	MG	EXTR TOM LTA ELEFANTE - 12X850G 12X850G	1,00	30,15 x 1,5346	46,27	18,00	8,33	30,15 x 0,09	2,71	5,62	4,14	1,48
	Totais da Nota Fiscal					46,27		8,33		2,71	5,62	4,14	1,48
30/01/2009	327173	MG	SABAO PO ASSIM TRIP ACAO - 20X1KG 20X1KG	1,00	40,29 x 1,5119	60,91	18,00	10,96	40,29 x 0,09	3,63	7,33	5,39	1,94
	Totais da Nota Fiscal					60,91		10,96		3,63	7,33	5,39	1,94
30/01/2009	327174	MG	PRESERV LUB PRUDENCE CHOCOLATE- 12X3 12X3	1,00	11,17	11,17	9,00	1,01	0	0,00	1,01	0,00	1,01
			PRESERV LUB PRUDENCE MARACUJA-12X3 12X3	1,00	11,17	11,17	9,00	1,01	0	0,00	1,01	0,00	1,01
			PRESERV LUB PRUDENCE UVA-12X3 12X3	1,00	11,17	11,17	9,00	1,01	0	0,00	1,01	0,00	1,01
			PRESERV LUB PRUDENCE HORTELA- 12X3 12X3	1,00	11,17	11,17	9,00	1,01	0	0,00	1,01	0,00	1,01
	Totais da Nota Fiscal					44,68		4,04		0,00	4,04	0,00	4,04
	Total Mensal							765.414,29	122.585,36	48.009,29	74.576,07	43.322,93	31.253,14

É de se observar que tal planilha apura o crédito tributário de forma analítica, aplicando a cada mercadoria, de cada nota fiscal, a Margem de Valor Agregado (MVA) e a alíquota do ICMS incidente sobre o item, abatendo em seguida o ICMS referente à operação própria, de forma a se apurar o tributo devido por mercadoria.

Ponto importante a se observar é que o crédito pela operação própria utilizado pela Fiscalização no cálculo do ICMS/ST é de apenas 9% (nove por cento), posto que a própria Contribuinte já admitiu, quando da solicitação do Regime Especial nº 16.000143069-52, que possui um benefício fiscal de crédito outorgado de 3% (três por cento) sobre as saídas interestaduais de mercadorias (fls. 22), o que inclusive consta da cláusula 3ª de tal regime especial (fls. 23).

O item 4.10 do Anexo Único da Resolução nº 3.166/01 c/c art. 62, § 1º do RICMS/02, determina que nas saídas de mercadorias promovidas por estabelecimentos atacadistas do estado de Goiás com destino à comercialização, produção ou industrialização no estado de Minas Gerais, somente pode ser apropriado pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinatário, a título de crédito de ICMS, o percentual de 9% (nove por cento), em razão de concessão de benefício fiscal irregular no estado de origem:

Resolução nº 3.166/01

ANEXO ÚNICO

(...)

4 - GOIÁS

(...)

4.10 Estabelecimento de comércio atacadista que destine mercadoria para comercialização, produção ou industrialização	crédito presumido, no período de 21/11/94 a 31/07/2000, de 2% e a partir de 01/08/2000 de 3% (Art. 11, III do Anexo IX do Dec. 4.852/97) <u>Vide Nota 1</u>	10% s/ BC NF emitida no período de 21/11/94 a 31/07/2000; 9% s/ BC NF emitida a partir de 01/08/2000
---	--	---

RICMS/02:

Art. 62. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

§ 1º Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República, observado o disposto nos §§ 4º a 6º.

Dessa forma, o procedimento de apuração do ICMS/ST realizado pela Fiscalização mostra-se correto, restando desarrazoado o argumento apresentado pela Impugnante no sentido de já ter recolhido o ICMS/ST que agora se exige.

Lado outro, procede a alegação de que nos documentos fiscais nºs 59.118, 72.813 e 112.794 (fls. 319/329), a base de cálculo do ICMS/ST está indevidamente acrescida do próprio valor do imposto.

Observe-se, por exemplo, que na Nota Fiscal nº 72.813 (fls. 322) a mercadoria "ACHOCOL PO TODDY REFORÇADO POTE – 24X40" apresenta valor unitário de R\$ 63,46 (sessenta e três reais e quarenta e seis centavos) e ICMS/ST de R\$ 9,34 (nove reais e trinta e quatro centavos). A cópia do cálculo realizado pela Fiscalização apresenta, para a mesma mercadoria, o valor de R\$ 72,80 (fls. 321), que é exatamente a soma dos dois valores anteriores (valor unitário + ICMS/ST).

Como consequência, tanto a base de cálculo do ICMS/ST como o próprio ICMS/ST apurado pela Fiscalização para essa mercadoria, respectivamente R\$ 97,17 (noventa e sete reais e dezessete centavos) e R\$ 10,94 (dez reais e noventa e quatro centavos), mostram-se superiores aos valores previstos na legislação para operação,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quais sejam, R\$ 84,70 (oitenta e quatro reais e setenta centavos) e R\$ 9.53 (nove reais e cinquenta e três centavos).

Considerando que a Impugnante afirmou que a situação descrita nas Notas Fiscais nºs 59.118, 72.813 e 112.794 seria apenas exemplificativa, tendo se reproduzido em relação a outros documentos fiscais, a Assessoria do CC/MG exarou o Despacho Interlocutório de fls. 367/368 para que ela apontasse, de forma analítica, as divergências existentes entre os dados utilizados pela Fiscalização na elaboração do DVD-R de fls. 111 e aqueles por ela considerados corretos, mormente no que tange a valor das mercadorias, margem de valor agregado e ICMS/ST destacado.

Estranhamente, ao invés de apontar as falhas existentes (por exemplo, com uma caneta marca texto, como fez às fls. 319/329), a Impugnante apresentou às fls. 372/373 um pedido para que a Fiscalização lhe apresentasse o Anexo 7 – DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DO ICMSST APURADO (DVD-R de fls. 111) em formato excel, acompanhado do arquivo eletrônico Sintegra do ano de 2009.

Aparentemente, o procurador da Impugnante, que assina o pedido, ignora o fato de que o arquivo eletrônico Sintegra é elaborado e enviado ao Fisco pela própria Contribuinte, conforme exigência do art. 36, inciso II, alínea “a” do Anexo XV c/c arts. 10 e 11 do Anexo VII, ambos do RICMS/02. Examine-se:

RICMS/02, Anexo XV:

Art. 36. Os valores do imposto retido por substituição tributária serão declarados ao Fisco:

(...)

II - tratando-se de sujeito passivo por substituição situado em outra unidade da Federação, relativamente às operações realizadas com contribuinte situado neste Estado:

a) por meio de arquivo eletrônico, conforme o disposto no Anexo VII, com registro fiscal das operações efetuadas no mês anterior, que será transmitido, via internet, para a Secretaria de Estado de Fazenda, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente;

b) por meio da Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST), relativamente às operações efetuadas no período, até o dia 10 (dez) do mês subsequente.

RICMS/02, Anexo VII:

Art. 10. Os contribuintes de que tratam o § 1º do artigo 1º desta Parte e o § 7º deste artigo manterão arquivo eletrônico referente à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias ou bens e das aquisições e prestações de serviços realizadas no período de apuração, contendo o registro fiscal dos documentos recebidos e emitidos.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 11 - A entrega do arquivo eletrônico de que trata o art. 10, observado o disposto no art. 39, todos desta Parte, será realizada, mensalmente, mediante sua transmissão, via internet, para a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao das operações e prestações.

(Grifou-se).

De fato, a Impugnante, por meio de um pedido flagrantemente protelatório, busca se furta da obrigação de apontar as alegadas falhas no Auto de Infração, o qual, ressalte-se, foi elaborado com base nas informações de valores de operações apresentadas pela própria Contribuinte, em seu arquivo eletrônico.

Por consequência, não se pode admitir que a Contribuinte queira transferir à Fiscalização a responsabilidade por eventuais erros em seu arquivo eletrônico, erros esses apenas a ela própria imputáveis, de forma a afastar as exigências do Auto de Infração, beneficiando-se, em último caso, de sua própria torpeza.

Noutras palavras, se porventura existirem erros no valor de mercadorias envolvidas na autuação, trata-se de erro imputável à Contribuinte, já que contido no arquivo eletrônico por ela enviado, cabendo-lhe a responsabilidade por apontá-los.

No entanto, mesmo após intimação da Fiscalização para corrigir e retransmitir os arquivos Sintegra (fls. 04) e reabertura de prazo para que fosse apontada, de forma analítica, as divergências existentes na autuação (Despacho Interlocutório de fls. 367/368), optou a Impugnante por não o fazer e, ainda, apresentar pedidos notoriamente protelatórios (fls. 372/373).

Pelo exposto, deve ser mantida a autuação fiscal, já que implementada de acordo com as informações apresentados pela Contribuinte em seu arquivo eletrônico, excluindo-se, no entanto, as exigências decorrentes do excesso de base de cálculo do ICMS/ST apontado nas Notas Fiscais nºs 59.118, 72.813 e 112.794, em razão de indevida inclusão do ICMS/ST no valor unitário das mercadorias.

A Impugnante alega que as multas aplicadas, em percentual superior a 300% (trezentos por cento) do valor do tributo, têm cunho nitidamente confiscatório, devendo ser canceladas.

No entanto, verifica-se que as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida.

As penalidades exigidas são aquelas previstas no art. 55, inciso VII, alínea “c” e art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, ambos da Lei nº 6.763/75, respectivamente, por descumprimento de obrigação acessória e principal:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

Saliente-se que a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75, na redação vigente à época dos fatos geradores (2009) exigia, para a conduta infracional praticada pela Impugnante (consignar base de cálculo diversa da prevista na legislação), uma penalidade de 40% (quarenta por cento) do valor diferença apurada:

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

"VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;"

(Grifou-se).

No entanto, a partir de 01/01/12, por força do disposto no art. 8º da Lei nº 19.978/11, foi acrescida ao referido inciso, a alínea "c" prevendo que, no caso específico da consignação de base de cálculo da substituição tributária diversa da prevista na legislação, a penalidade passaria a ser de 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada. Veja-se:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

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;

(Grifou-se).

Como consequência, com fulcro na previsão do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, a Fiscalização, adequadamente, exigiu a penalidade mais branda, de 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Lado outro, tal penalidade isolada foi majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos previstos no art. 53, § § 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

(...)

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

Percebe-se que as penalidades de revalidação e isolada possuem naturezas distintas e têm como base de apuração valores diversos. A multa de revalidação refere-

se a descumprimento de obrigação principal e é exigida em razão do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte, enquanto a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória, qual seja, consignação de base de cálculo menor do que a prevista na legislação.

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício.

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória.

Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada.

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)." (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Ademais, o art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 retira da competência do órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo em vigor:

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 disso, não se vislumbra qualquer ilegalidade na exigência das multas em questão, devendo ser afastada a alegação de confisco.

Por fim, a reincidência, que ensejou a majoração da Penalidade Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, está devidamente demonstrada às fls. 363/365, já que a Contribuinte reconheceu a prática de infração anterior com penalidade idêntica à do presente Auto Infração (PTA’s nºs 04.002055878-55 e 04.002062160-95), na forma preconizada pelo art. 53, §§ 6º e 7º do referido diploma legal:

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

(...)

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se) .

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para adequar as exigências relativas às Notas Fiscais nº 59.118, 72.813 e 112.794, ao valor das mercadorias nelas mencionados, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que excluía, ainda, as exigências anteriores a 22/12/09, com base no art. 150, § 4º do CTN e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, por inaplicável à espécie. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa (Revisora).

Sala das Sessões, 31 de março de 2016.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Marco Túlio da Silva
Relator

GR/P

22.094/16/1ª

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 11/05/2016 - Cópia WEB

16

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.094/16/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000248880-69	
Impugnação:	40.010137496-76	
Impugnante:	Rede Brasil Distribuição e Logística Ltda. IE: 001004735.00-67	
Proc. S. Passivo:	Daniel Puga/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS - NCONEXT - DF	

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no exercício de 2009, de recolhimento a menor do ICMS/ST devido por Contribuinte estabelecido no estado de Goiás, em relação às mercadorias remetidas a outros contribuintes situados no estado de Minas Gerais.

A responsabilidade por substituição, nesse caso, decorre tanto do Regime Especial nº 16.000143069-52 (Itens 15 a 19, 22 a 24, 28 a 38, 40 e 41 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), como também dos Protocolos ICMS nºs 15/85, 16/85, 17/85, 18/85, 19/85, 11/91 e do Convênio ICMS nº 74/94 em relação aos demais itens da autuação.

Além disso, por força do disposto no item 4.10, Anexo Único da Resolução nº 3.166/01 c/c art. 62, § 1º do RICMS/02, as saídas de mercadorias promovidas por estabelecimentos atacadistas do estado de Goiás com destino à comercialização, produção ou industrialização em Minas Gerais, somente permitem a apropriação de crédito de ICMS à alíquota de 9% (nove por cento), em razão de concessão de benefício fiscal irregular no estado de origem.

Exigências do ICMS/ST recolhido a menor, Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, § 6º e 7º do referido diploma legal.

A divergência em relação ao voto vencedor, é que além das exclusões efetuadas pelo voto majoritário, entendo que também devem ser excluídas as exigências anteriores a 22/12/09, com base no art. 150, § 4º do CTN e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6763/75, por inaplicabilidade à espécie.

Numa primeira vertente, deve ser analisada a possibilidade da decadência do direito da Fiscalização cobrar as exigências, relativamente aos fatos geradores do período anterior a 22/12/09, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...).”
TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, inciso I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n° 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

3. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR MINISTRO RELATOR)."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

A decisão ora destacada foi levada à apreciação STJ em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA : FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A

MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTU SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SÉDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTU.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTU APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período anterior a 22/12/09, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, as exigências relativas a tal período encontram-se fulminadas pela decadência, uma vez que a intimação do Auto de Infração ocorreu em 22/12/14.

No que se refere à multa isolada, certo é que o tipo penal estabelecido no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 visa punir a subtração de base de cálculo nas operações próprias, não se aplicando ao imposto devido por substituição tributária. Veja-se a redação vigente à época dos fatos geradores:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

"VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;" (Grifou-se).

Esta matéria vem sendo reiteradamente decidida pelo CC/MG, de forma desfavorável ao Fisco, como no PTA 01.000166506-52, que resultou no Acórdão nº 20.542/11/1ª, de cuja fundamentação se extrai o seguinte excerto:

"PORTANTO, OS FATOS E FUNDAMENTOS QUE LEVARAM A AUTUAÇÃO DIZEM RESPEITO A ENTENDIMENTOS E INTERPRETAÇÕES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

AO ANALISAR A QUESTÃO DO ERRO NO DIREITO PENAL, O EMINENTE JURISTA HUGO DE BRITO MACHADO, EM SUA OBRA "ESTUDOS DE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO", ASSIM SE MANIFESTA:

"A DOUTRINA DO DIREITO PENAL REGISTRA NOTÁVEL EVOLUÇÃO NO TRATAMENTO DO ERRO. ANTES, REFERIA-SE AO ERRO DE FATO, COMO CAPAZ DE ELIDIR A RESPONSABILIDADE PENAL, E AO ERRO DE DIREITO, QUE TINHA COMO IRRELEVANTE PARA ESSE FIM, FUNDADA NO PRINCÍPIO DE QUE NINGUÉM PODE DESCUMPRIR A LEI ALEGANDO QUE A DESCONHECE. A DOUTRINA MODERNA, PORÉM, JÁ NÃO COGITA DE ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO, MAS DE ERRO DE TIPO E ERRO DE PROIBIÇÃO." (.....)

ASSIM, O ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA, QUE NO ENTENDIMENTO DO CHEFE DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, ACOLHIDO EM ALGUNS JULGADOS DA CORTE MAIOR, É CAPAZ DE EXCLUIR A CONFIGURAÇÃO DO CRIME DE SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTO, GANHA EXPLICAÇÃO COERENTE, E

CONSISTENTE, NO ÂMBITO DA DOCTRINA DOS PENALISTAS, COMO ERRO DE TIPO.

O ERRO QUE, EM PRINCÍPIO, NÃO TEM ESSE RELEVO, É O DENOMINADO ERRO DE PROIBIÇÃO, CONSISTENTE NO ERRADO ENTENDIMENTO DO PRÓPRIO PRECEITO PENAL.

ADEMAIS, PARA APLICAÇÃO DAS PENALIDADES NO CAMPO TRIBUTÁRIO, POR SE TRATAR DE NORMA SANCIONATÓRIA, DEVE-SE TER EM MENTE OS MESMOS DITAMES DO DIREITO PENAL E PARA TANTO DEVE O TIPO DESCRITO NA NORMA SANCIONATÓRIA GUARDAR ESTRITA CONSONÂNCIA COM A CONDUTA TIDA COMO FALTOSA OU DELITUOSA.

NÃO É OUTRO O ENTENDIMENTO DA DOCTRINA PÁTRIA. NESTE SENTIDO, CITE-SE DO MESTRE RICARDO CORRÊA DALLA, EM SUA OBRA “MULTAS TRIBUTÁRIAS – NATUREZA JURÍDICA, SISTEMATIZAÇÃO E PRINCÍPIOS APLICÁVEIS”:

“TODA LEGISLAÇÃO SOBRE MULTAS DEVE NECESSARIAMENTE OBEDEÇER AOS PRINCÍPIOS DA TIPICIDADE E DA GENERALIDADE, CONFORME EXPOSTO NESTE TRABALHO.

DE QUE TRATAM REALMENTE ESTES PRINCÍPIOS?

QUANTO AO PRIMEIRO, O DA TIPICIDADE, PODE SER DEFINIDO COMO SENDO O DELINEAMENTO COMPLETO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS MULTAS. É O QUE DESCREVE A SUJEIÇÃO ATIVA E PASSIVA, A BASE ECONÔMICA, A ALÍQUOTA, A MATERIALIDADE, O LUGAR, O TEMPO DE DESCUMPRIMENTO DOS DEVERES INSTRUMENTAIS E OUTROS ASPECTOS RELEVANTES.

MISABEL DERZI JÁ ESCLARECEU QUE “O MODO DE PENSAR PADRONIZANTE (DITO, INADEQUADAMENTE, TIPIFICANTE) CONDUZ O INTÉRPRETE A UMA DISTÂNCIA DO CASO ISOLADO; ELE SÓ ALCANÇA O ESQUEMA DO PRÓPRIO CASO.”

COSTUMA-SE ENTENDER A TIPICIDADE DE FORMA RESTRITIVA.

NO CASO EM TELA, A NORMA DETERMINA COMO CONDUTA A SER PUNIDA “CONSIGNAR EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO (...) BASE DE CÁLCULO DIVERSA DA PREVISTA PELA LEGISLAÇÃO”.

NA HIPÓTESE ORA ANALISADA, A IMPUGNANTE NÃO DESTACOU O IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SENDO A IMPUTAÇÃO FISCAL, APURAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. CONTUDO, NO DOCUMENTO FISCAL, FOI DESTACADA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS RELATIVO À OPERAÇÃO PRÓPRIA.

A SANÇÃO TRAZIDA PELO INCISO VII DO ART. 55 VISA COIBIR PROCEDIMENTOS TOMADOS COM O CONHECIMENTO DA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

QUESTÃO. EFETIVAMENTE, A NORMA NÃO VISA PUNIR O ERRO NA INTERPRETAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS.

É DE SE SALIENTAR QUE A PENALIDADE RETROMENCIONADA, DA FORMA COMO ESTÁ REDIGIDA, PROCURA PUNIR O CONTRIBUINTE QUE, CONHECENDO A BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO NO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO, DEIXA DE CONSIGNÁ-LA NO DOCUMENTO FISCAL DE FORMA PROPOSITAL, VISANDO REDUZIR INDEVIDAMENTE OS VALORES A SEREM RECOLHIDOS.”

Com a publicação da Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 01/01/12, o dispositivo em questão foi alterado pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, passando a ter a seguinte redação:

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

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

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;

A Fiscalização aplicou, retroativamente, a penalidade da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada, por entendê-la como penalidade menos severa, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

Contudo, entende-se que a referida alínea “c” cuida de penalidade nova, razão pela qual não pode retroagir em prejuízo da Autuada.

Assim sendo, julgo parcialmente procedente o lançamento para, além das exclusões efetuadas pelo voto majoritário, excluir as exigências anteriores a 22/12/09, com base no art. 150, § 4º do CTN e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à espécie.

Sala das Sessões, 31 de março de 2016.

Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro