

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	23.896/21/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001696554-21	
Impugnação:	40.010150748-38	
Impugnante:	Casa Di Conti Ltda	
	IE: 101158611.01-09	
Proc. S. Passivo:	André Felipe Cabral de Andrade	
Origem:	DFT/Juiz de Fora - 2	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BEBIDAS – BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada, substituta tributária sediada no estado do São Paulo, efetuou a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, incidente nas operações com bebidas destinadas a contribuintes mineiros, em decorrência da adoção de base de cálculo do imposto em desacordo com o estabelecido no art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências referentes à diferença de ICMS/ST apurada, acrescida das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, § 2º e 55, inciso VII, alínea "c", ambos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO – FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM). Constatado que a Autuada deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações sujeitas a substituição tributária, de acordo com o inciso V do art. 2º do Decreto nº 46.927/15. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS/ST correspondente ao adicional de 2% (dois por cento) e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, § 2º da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação de que a Autuada, substituta tributária sediada no estado do São Paulo, realizou operações de saídas de produtos relacionados no capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (cervejas, refrigerante e energéticos), com destino a contribuintes mineiros, no período de 01/07/17 a 31/12/19, com retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária a este Estado, bem como do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), tendo em vista que a base de cálculo consignada nos respectivos documentos fiscais foi apurada com fundamento no art. 19, inciso I, subalínea “b1” (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF), quando o correto seria aquela prevista no art. 19, inciso I, subalínea “b3” (Margem de Valor Agregado - MVA), nos termos estabelecidos no art. 47-A, todos do mesmo Anexo XV

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria praticado pela Autuada era superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF estabelecido para as mercadorias.

As exigências referem-se às diferenças do ICMS/ST e ICMS/ST-FEM acrescidas das Multas de Revalidação e Isolada capituladas no art. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, esta última já adequada ao limite máximo estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 19/38, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 75/91.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 93/110, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Arguição de Iliquidez e Incerteza do Crédito Tributário:

A Impugnante argui iliquidez e incerteza da base de cálculo do ICMS/ST apurada, por entender que o Fisco deveria ter verificado, junto aos seus clientes varejistas, o preço por eles praticados na revenda a consumidores finais.

Na tentativa de provar sua alegação, apresenta 02 (duas) notas fiscais emitidas pela empresa “Minas Beer Comércio Serv. Ltda”, com inscrição estadual nº 002.505111.00-37, destinadas a um mesmo consumidor final, cujos preços estariam inferiores à Base de Cálculo do ICMS/ST considerada na peça fiscal.

No entanto, não deve prevalecer a tese sustentada pela Impugnante, por não haver amparo legal para os procedimentos pretendidos.

O Fisco, ao promover a apuração, tanto da base de cálculo do ICMS/ST quanto do imposto devido, o fez observando estritamente o regramento estabelecido na legislação tributária mineira, observando a mesma forma que a Autuada deveria ter procedido quando da emissão das suas notas fiscais relacionadas no Anexo 1 da peça fiscal.

É importante frisar que as apurações constantes do Auto de Infração devem obedecer ao aspecto temporal da obrigação tributária, que se consubstancia no momento da saída das mercadorias do estabelecimento do substituto tributário, devidamente acobertadas por suas notas fiscais, e não no momento da concretização do fato gerador presumido pelo substituído quando da venda a consumidor final.

A apuração da base de cálculo do ICMS/ST foi realizada nos termos do art. 19, inciso I, alínea b, item 3 do Anexo XV do RICMS/02 c/c § 5º do mesmo dispositivo legal, conforme consta do campo “Base Legal” indicado no Auto de Infração, obedecendo assim ao princípio da legalidade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A tese defendida pela Impugnante, de apuração do tributo através de verificação do preço final praticado por cada varejista em cada operação, não está prevista na sistemática da substituição tributária, não cabendo ao Fisco, no ato do lançamento, verificar junto a todos os substituídos se o fato gerador presumido realmente ocorreu, ou se houve diferenças nos seus montantes.

Ademais, o art. 22, § 11, inciso I da Lei nº 6.763/75 assegura ao contribuinte substituído o direito à restituição do ICMS/ST, caso o fato gerador presumido se concretize por valor inferior ao estabelecido na legislação (BC da ST).

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

[...]

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

[...]

§ 11. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor pago por força da substituição tributária, nas seguintes hipóteses:

1. caso não se efetive o fato gerador presumido, inclusive quanto ao aspecto quantitativo;
(Grifou-se)

Mister se faz a transcrição dos seguintes excertos da manifestação fiscal, acerca da impertinência dos exemplos citados pela Impugnante, verbis:

Manifestação Fiscal

“... Mesmo considerando que os preços praticados pelos clientes da autuada não possuem o condão de gerar qualquer interferência nos valores apurados na presente peça fiscal, passaremos a demonstrar a impertinência do demonstrativo elaborado pela impugnante (anexo 10 do e-PTA) e das notas fiscais apresentadas e apensadas nos Anexos 11 e 12 do e-PTA.

Inicialmente, é relevante apontar que o demonstrativo elaborado não deve ser considerado dado a total falta de representatividade da amostragem das operações nele contida diante do universo de operações tratadas no Auto de Infração em questão.

A autuada busca demonstrar sua tese apresentando para tanto apenas 02 (duas) notas fiscais emitidas por uma mesma empresa, ‘Minas Beer Comércio Serv. Ltda’ (atualmente com nova Razão social – ‘Distribuidora de Bebidas Rio Verde Ltda’), com inscrição estadual nº 002.505111.00-37 e CNPJ 21.820.661/0001-33. E de forma mais restritiva

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ainda, as operações são destinadas um mesmo cliente (Fábio José de Paiva Oliveira).

Não obstante mencionar a necessidade de se verificar os preços praticados pelos clientes varejistas, incongruentemente, cita a título exemplificativo, uma empresa cuja atividade principal é o comércio atacadista como se percebe da consulta ao cadastro do seu CNPJ abaixo:

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL		
CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA		
NÚMERO DE INSCRIÇÃO 21.820.661/0001-33 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 05/02/2015
NOME EMPRESARIAL DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS RIO VERDE LTDA		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) DISTRIBUIDORA RIO VERDE		PORTE EPP
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 46.35-4-99 - Comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente		

Outra fragilidade encontramos nas notas fiscais 6269 e 6321 (anexo 11 e 12 do e-PTA) e se refere a presunção de representarem operações de venda a consumidor final. Entretanto, o fato do destinatário das mencionadas notas fiscais ser pessoa física não é elemento suficiente para caracterizar as operações como de consumo final.

Conforme preceitua o § 1º do art. 14 da lei 6.763/75, são relevantes elementos tais como volume e habitualidade:

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.

§ 1º A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação definidas como fato gerador do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Percebe-se que, a quantidade de bebidas adquiridas pelo Sr. Fábio José de Paiva Oliveira, através dessas 02 operações, é facilmente enquadrada como venda por atacado (pela quantidade), não sendo compatível com consumo próprio, denotando possível atividade comercial.

Além disso, há um claro indicativo de parentesco entre a sócia da empresa e o adquirente das notas fiscais apresentadas em face de possuírem o mesmo sobrenome o que poderia implicar em um preço mais favorecido.

Consultando o quadro societário da empresa CNPJ 21.820.661/0001-33, no site da RFB (consulta pública), encontramos como sócia a Sra. Maria Conceição Lima de Paiva Oliveira:

Consulta Quadro de Sócios e Administradores - QSA	
CNPJ:	21.820.661/0001-33
NOME EMPRESARIAL:	DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS RIO VERDE LTDA
CAPITAL SOCIAL:	R\$10.000,00 (Dez mil reais)
O Quadro de Sócios e Administradores(QSA) constante da base de dados do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) é o seguinte:	
Nome/Nome Empresarial:	MARIA CONCEICAO LIMA SWERTS DE PAIVA OLIVEIRA
Qualificação:	49-Sócio-Administrador
Para informações relativas à participação no QSA, acessar o e-CAC com certificado digital ou comparecer a uma unidade da RFB.	
<small>Emitido no dia 20/11/2020 às 10:43 (data e hora de Brasília).</small>	

Fonte:http://servicos.receita.fazenda.gov.br/Servicos/cnpjreva/Cnpjreva_Solicitacao.asp

Deste modo, mesmo considerando que os preços praticados nas vendas promovidas pelos clientes da autuada são irrelevantes para o lançamento fiscal aqui em discussão, os elementos constantes do demonstrativo analisado, além de serem insuficientes, são extremamente frágeis e circunstanciais, não fazendo prova de se tratar de preços a consumidor final, não sustentando o argumento levantado pela impugnante.

Quanto ao pedido de conversão do julgamento em diligência, diante dos fatos acima mencionados, entendo ser totalmente desnecessário ao entendimento da lide e irrelevante para a correta apuração do crédito tributário, assumindo assim, mero caráter protelatório ...” (Grifou-se)

Rejeita-se, pois, a prefacial arguida.

Do Mérito:

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação de que a Autuada, substituta tributária sediada no estado do São Paulo, realizou operações de saídas de produtos relacionados no capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (cervejas, refrigerantes e energéticos), com destino a contribuintes mineiros, no período de 01/07/17 a 31/12/19, com retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária a este Estado, bem como do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), tendo em vista que a base de cálculo consignada nos respectivos documentos fiscais foi apurada com fundamento no art. 19, inciso I, subalínea “b1” (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF), quando o correto seria aquela prevista no art. 19, inciso I, subalínea “b3” (Margem de Valor Agregado - MVA), nos termos estabelecidos no art. 47-A, todos do mesmo Anexo XV do RICMS/02, uma vez que o valor da operação própria praticado pela Autuada era superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF estabelecido para as mercadorias.

RICMS/02 - Anexo XV

Efeitos a partir de 01/01/16

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.1, na Parte 2 deste Anexo, em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido a título de substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, “b”, 3, desta Parte.

(Grifou-se)

As exigências referem-se às diferenças do ICMS/ST e ICMS/ST-FEM acrescidas das Multas de Revalidação e Isolada capituladas no art. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, esta última já adequada ao limite máximo estabelecido no § 2º, inciso I do mesmo dispositivo legal.

Destaque-se, por oportuno, que a exigência do adicional de alíquota do ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) está respaldada no art. 12-A da Lei nº 6.763/75.

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria - FEM -, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011, em especial para o pagamento integral do Piso Mineiro de Assistência Social, e de acordo com o disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2022, o adicional de dois pontos

percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

Efeitos de 01/01/16 a 31/12/19

“Art. 12-A. Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:”

I - cervejas sem álcool e bebidas alcoólicas, exceto aguardentes de cana ou de melão;

(...)

IV - refrigerantes, bebidas isotônicas e bebidas energéticas;

(...)

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata, inicialmente, que “a acusação fiscal descrita no auto de infração pertence a antecipação do fato gerador do ICMS com substituição tributária, motivada e fundamentada no artigo 47-A do RICMS/SP [sic], o qual, foi introduzido ao regulamento estadual através do Decreto nº 45.082/09, e alterações posteriores, sendo a última advinda com o Decreto nº 46.931/2015”.

Salienta, entretanto, que, “diferentemente da pretensão fiscal materializada na peça acusatória, o Supremo Tribunal Federal - STF ao julgar o Recurso Extraordinário 598.677/RS, leading case do Tema 456 da repercussão geral, firmou posicionamento no sentido que o Decreto Estadual não pode exigir a cobrança do ICMS na entrada da mercadoria”.

Destaca que, “de acordo com o relator, ministro Dias Toffoli, anteriormente à ocorrência do fato gerador não há regulamentação de prazo de pagamento e, por consequência, obrigação tributária e o dever de pagar”.

Reproduz trecho do voto proferido pelo referido eminente ministro do STF e argumenta que “o Supremo Tribunal Federal colocou fim a uma discussão que se alongava há tempos, determinando que somente para as hipóteses de antecipação do fato gerador do ICMS com substituição é que se exige, por força do art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição, a previsão em lei complementar”.

Conclui, dessa forma, que, “sendo certo que a questão nuclear do auto de infração ora guerreado pertence a antecipação do fato gerador do ICMS com substituição tributária, a pretensão fiscal perdeu seu objeto, posto que, motivada e fundamentada em Decreto Estadual”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, em que pesem os seus argumentos, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que a questão analisada no Recurso Extraordinário 598.677/RS, citado pela Impugnante, não tem qualquer relação com a matéria tratada no presente processo.

Como bem salienta o Fisco, uma simples leitura bastaria para compreender que as duas situações são díspares e se referem a exigências diversas.

O presente lançamento refere-se à exigência da diferença de ICMS/ST relativo às operações subsequentes com cervejas, refrigerantes e energéticos, tendo em vista a ocorrência de destaque e recolhimento a menor do tributo, devidamente amparada por normas legais e infra legais.

Já o RE 598.677/RS se debruça sobre a exigibilidade de antecipação do ICMS (sem substituição tributária) determinada somente por dispositivo regulamentar.

É importante observar a discrepância entre as espécies de tributação nos dois casos. Enquanto no Auto de Infração exige-se o ICMS/ST e o valor correspondente ao ICMS/ST-FEM, o mencionado RE trata de antecipação do ICMS, em casos que não envolvem substituição tributária.

Embora a Impugnante transcreva o voto do relator do RE 598.677/RS somente a partir do quarto parágrafo, retrocedendo-se ao segundo parágrafo (página 2 - Anexo 9 do e-PTA), verifica-se que matéria nele versada, como já afirmado, não se trata de operações sujeitas ao Regime da Substituição Tributária, confira-se:

“... IN CONCRETO, A INSURGÊNCIA SE DEU EM FACE DA EXIGÊNCIA IMPOSTA AOS ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS GAÚCHOS ADQUIRENTES DE MERCADORIAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO DO ICMS, NA FORMA ESTABELECIDA NO DECRETO ESTADUAL Nº 40.900/91 (APÊNDICE XX, DO RICMS/RS). CONFORME OS CONTOURNOS FÁTICOS DELINEADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO, A MERCADORIA IMPORTADA PELA RECORRENTE SERIA DESTINADA A POSTERIOR CIRCULAÇÃO. ADEMAIS, É INCONTESTE QUE AS OPERAÇÕES NÃO SE ENCONTRAM SOB O REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

(GRIFOU-SE)

Portanto, como já afirmado, os argumentos da Impugnante, ancorados na mencionada decisão do STF, não têm qualquer repercussão sobre o feito fiscal.

Por outro lado, há que se destacar que o presente lançamento não se fundamenta, exclusivamente, em norma infralegal (regulamento), como tenta fazer crer a Impugnante.

Nesse contexto, cabe trazer à colação a legislação de regência da matéria, que disciplina as regras aplicáveis à apuração da base de cálculo do ICMS/ST, a começar pelo art. 13 da Lei nº 6.763/75, *verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

[...]

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

Conforme se observa, o item 2 do § 19 do art. 13 da Lei mineira dispõe que a base de cálculo do ICMS/ST será o valor da operação, nele incluídos os demais valores cobrados do destinatário e acréscimo da MVA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Lei Complementar nº 87/96

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

[...]

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

[...]

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

[...]

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

[...]

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.

Ressalte-se que a regra prevista no § 2º do mesmo art. 8º refere-se a preços fixados, determinados pelo poder público. Tal dispositivo se aplica hodiernamente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando há as chamadas tarifas públicas ou, no passado, quando havia tabelamento de preços por órgão oficial, o que não é o caso dos autos.

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

RICMS/02 – Anexo XV

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

I - em relação às operações subseqüentes:

(...)

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

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

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

(...)

Portanto, no caso das cervejas, refrigerantes e energéticos, que não possuem preço sugerido pelos fabricantes, a legislação permite a utilização de duas sistemáticas para apurar a base de cálculo do ICMS/ST.

O PMPF é aplicado como regra geral uma vez que, pela ordem, é o primeiro critério, conforme art. 19, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. No entanto, quanto aos produtos objeto da presente autuação, há norma específica que estabelece uma exceção à sua utilização, consoante art. 47-A do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que em tal dispositivo regulamentar consta expressamente que, nas operações interestaduais com as mercadorias em questão, se o valor da operação própria do remetente for superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF divulgado pela SEF/MG, a base de cálculo do ICMS/ST a ser adotada será a estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do referido Anexo XV (margem de valor agregado – MVA) e não o PMPF:

RICMS/02 – Anexo XV

Art. 47-A. Na hipótese de operação interestadual com mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada no capítulo 3, com âmbito de aplicação 3.1, na Parte 2 deste Anexo, em que o valor da operação própria praticado pelo remetente seja superior a 80% (oitenta por cento) do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) estabelecido para a mercadoria, o imposto devido a título de substituição tributária será calculado utilizando-se da base de cálculo estabelecida no art. 19, I, “b”, 3, desta Parte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se)

O dispositivo legal supratranscrito veio para coibir distorções na apuração do ICMS/ST, quando o valor da operação própria se aproxima em demasia do valor do PMPF, e está em consonância com o disposto no art. 8º, inciso II c/c § 6º da Lei Complementar nº 87/96, que autoriza os Estados a adotarem como base de cálculo da substituição tributária, facultativamente, a MVA ou o PMPF.

Portanto, o mencionado dispositivo restringe a utilização do PMPF, em operações interestaduais, somente aos casos em que o valor da operação própria praticado pelo remetente for inferior a 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF, observada a exceção contida no § 1º do mesmo do mesmo dispositivo regulamentar, que também não se aplica ao caso dos autos, pois a Impugnante não possui regime especial que lhe autorize a utilização do PMPF, nos termos nele especificados (§ 1º do art. 47-A).

RICMS/02 - Anexo XV

§ 1º Mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, o sujeito passivo poderá adotar o PMPF em todas as operações com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 3.1 de que trata o capítulo 3 da Parte 2 deste Anexo ocorridas no período de apuração do imposto, quando, consideradas as operações de vendas no estabelecimento ocorridas até o décimo terceiro período anterior ao período da operação, excluídas as operações do período imediatamente anterior, o somatório dos valores das operações próprias for igual ou inferior a 80% (oitenta por cento) do somatório das bases de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, calculadas com base no PMPF.

§ 2º Até a decisão do pedido de regime especial a que se refere o § 1º, o diretor da Diretoria de Gestão de Projetos da Superintendência de Fiscalização poderá autorizar que o sujeito passivo calcule o imposto devido a título de substituição tributária na forma do referido parágrafo.

Em momento algum a Impugnante comprova que cumpriu o requisito exigido pela legislação ou que tivesse requerido, à época dos fatos, o regime especial previsto no dispositivo acima.

Assim, no caso em tela, uma vez que a operação própria é superior a 80% (oitenta por cento) do PMPF, a empresa autuada deveria ter apurado a base de cálculo do ICMS/ST com a observância do item 3, alínea “b” do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02, ou seja, por meio da aplicação da MVA.

A Fiscalização corretamente apurou as exigências fiscais, conforme planilhas constantes nos Anexos 1 a 3 do Auto de Infração, nos quais consta, detalhadamente, a apuração da diferença do valor do ICMS/ST a ser recolhido, usando

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como base de cálculo a MVA, apresentando inclusive as fórmulas utilizadas na apuração.

Constata-se, da análise das planilhas, que nas operações autuadas a base de cálculo do “ICMS operação própria” efetivamente foi superior a 80% (oitenta por cento) do valor do PMPF, consoante demonstrado na coluna “% Op. Própria” (Anexo 1).

Logo, por determinação legal, o Fisco calculou o ICMS/ST adotando o critério da MVA, tomando como referência o valor da base de cálculo do ICMS das operações próprias, acrescido das demais parcelas cobradas do adquirente, agregando a este montante a respectiva MVA.

Há diversas decisões deste E. Conselho que corroboram a correção do procedimento fiscal, podendo ser citadas, a título de exemplo, as relativas aos acórdãos abaixo indicados, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 22.076/19/2ª

EMENTA:

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BEBIDAS – BASE DE CÁLCULO. CONSTATADO QUE A AUTUADA, SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA SEDIADA NO ESTADO DO SÃO PAULO, EFETUOU A RETENÇÃO E O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA AO ESTADO DE MINAS GERAIS, INCIDENTE NAS OPERAÇÕES COM BEBIDAS DESTINADAS A CONTRIBUINTES MINEIROS, EM DECORRÊNCIA DA ADOÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO EM DESACORDO COM O ESTABELECIDO NO ART. 47-A DO ANEXO XV DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REFERENTES À DIFERENÇA DE ICMS/ST APURADA, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA "C", AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO Nº 22.022/19/2ª

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST- BEBIDAS – BASE DE CÁLCULO. CONSTATADO QUE A AUTUADA, SUBSTITUTA TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, EFETUOU A RETENÇÃO E O RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, INCIDENTE NAS OPERAÇÕES COM BEBIDAS DESTINADAS A CONTRIBUINTES MINEIROS, EM DECORRÊNCIA DA ADOÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO EM DESACORDO COM O ESTABELECIDO NO ART. 47-A DO ANEXO XV DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REFERENTES À DIFERENÇA DE ICMS/ST APURADA, ACRESCIDA DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E ISOLADA CAPITULADAS RESPECTIVAMENTE NOS ARTS. 56, § 2º, INCISO I E 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Da mesma forma, na esfera judicial, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais tem corroborado com a legalidade do mencionado art. 47-A, como se demonstra pelo Acórdão em Apelação Cível 1.0024.13.198117-7/002 e pelo Acórdão em Apelação Cível/Reexame Necessário 1.0024.12.124582-3/001, abaixo transcritos:

EMENTA:

“APELAÇÕES CÍVEIS - TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - BASE DE CÁLCULO - ART. 47-A, ANEXO XV, DO DECRETO 43.080/02 (RICMS) - LEGALIDADE - MULTA ISOLADA E MULTA DE REVALIDAÇÃO - AUSÊNCIA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO - INCIDÊNCIA DE JUROS - ART. 161 DO CTN - ART. 106, II, C, DO CTN - APLICAÇÃO RESTRITA A PENALIDADES - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS RAZOAVELMENTE ARBITRADOS - CPC/73, ART. 20, §4º - MANUTENÇÃO. - A LEI ESTADUAL N. 6.763/75, REPETINDO O COMANDO DA LEI FEDERAL 87/96, ESTABELECEU QUE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS DEVE SER O PREÇO FINAL AO CONSUMIDOR FIXADO POR ÓRGÃO PÚBLICO COMPETENTE, QUANDO HOVER, OU CASO CONTRÁRIO, A SOMA DAS PARCELAS DESCRITAS NOS ITENS A, B E C DE SEU ART. 13, §19, 2. AINDA, COMO A LEI FEDERAL, FACULTOU QUE A BASE DE CÁLCULO FOSSE DEFINIDA PELO PREÇO FINAL AO CONSUMIDOR SUGERIDO PELO FABRICANTE OU PELO PREÇO AO CONSUMIDOR FINAL USUALMENTE PRATICADO NO MERCADO. - NESTE RACIOCÍNIO, O FISCO ESTADUAL, NO REGULAR EXERCÍCIO DE SEU PODER REGULAMENTAR RELATIVO À COBRANÇA DE ICMS, ENTENDEU POR BEM AUTORIZAR A INCIDÊNCIA DA BASE DE CÁLCULO TENDO COMO PARÂMETRO O PREÇO MÉDIO PONDERADO A CONSUMIDOR FINAL (PMPF) APENAS NOS CASOS EM QUE VALOR DA OPERAÇÃO PRÓPRIA PRATICADO PELO REMETENTE NÃO SEJA SUPERIOR A 80% DO PMPF (RICMS, ART. 47-A). - UMA VEZ QUE A ADOÇÃO DO PMPF COMO BASE DE CÁLCULO PELO ENTE ESTADUAL É FACULTATIVA, NÃO HÁ QUALQUER ILEGALIDADE EM TAL LIMITAÇÃO, QUE SE MOSTRA PLENAMENTE COMPATÍVEL COM A LC 87/96, COM O PROTOCOLO ICMS 11/91 E TAMBÉM COM O PRINCÍPIO DA ISONOMIA, VEZ QUE VISA EVITAR QUE O CONTRIBUINTE AUFIRA BENEFÍCIO EXCESSIVO COM A APLICAÇÃO DO PMPF. - O DECRETO 43.080/02 (RICMS) NÃO ESTABELECE NOVA HIPÓTESE DE RECOLHIMENTO DE ICMS NO REGIME DE

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, APENAS REGULA OS CASOS EM QUE É APLICÁVEL UM OU OUTRO CRITÉRIO DENTRE AQUELES PREVIAMENTE PREVISTOS NA LEI, INEXISTINDO QUALQUER VIOLAÇÃO AO ART. 146, III, A, DA CF/88. SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS SUBSECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO 8/10 - NÃO SE TRATA DE COBRANÇA DECORRENTE DE MODIFICAÇÃO SUPERIOR DA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA, MAS SIM DECORRENTE DA NÃO APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS ESTABELECIDOS PELAS NORMAS QUE REGULAM A MATÉRIA, DOS QUAIS O CONTRIBUINTE JÁ TINHA CIÊNCIA NO MOMENTO DO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO ...”

(TJMG. 1.0024.13.198117-7/002. RELATOR DES. AMAURI PINTO FERREIRA. JULGADO EM 03.11.2016. PUBLICADO EM 02.12.2016).

EMENTA:

“REEXAME NECESSÁRIO. RECURSOS VOLUNTÁRIOS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS/ST. RECOLHIMENTO A MENOR. BASE DE CÁLCULO. INOBSERVÂNCIA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA. CONFISCO. NÃO CONFIGURAÇÃO. REINCIDÊNCIA DA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. QUANTUM. MANUTENÇÃO. JUROS SOBRE AS PENALIDADES. APLICABILIDADE. SENTENÇA RÉFORMADA.

I. NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES ENVOLVENDO MERCADORIAS QUE NÃO POSSUEM PREÇO FIXADO POR ÓRGÃO PÚBLICO COMPETENTE, A BASE DE CÁLCULO DO ICMS PARA FINS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ENCONTRA PREVISÃO NO ART. 19 DO ANEXO XV DO RICMS/2002 EM CRITÉRIOS SUCESSIVOS, TRATANDO-SE O PRIMEIRO DO PREÇO MÉDIO PONDERADO A CONSUMIDOR FINAL (PMPF) DIVULGADO EM PORTARIA DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO.

II. NA HIPÓTESE DE OPERAÇÃO INTERESTADUAL EM QUE O VALOR DA OPERAÇÃO PRATICADO PELO REMETENTE SEJA SUPERIOR A 80% (OITENTA POR CENTO) DO PMPF ESTABELECIDO PARA A MERCADORIA (75% - SETENTA E CINCO POR CENTO - ATÉ 28/02/2011), O IMPOSTO DEVIDO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DEVERÁ, NO ENTANTO, SER CALCULADO UTILIZANDO-SE DA BASE DE CÁLCULO ESTABELECIDADA NO ART. 19, I, "B", 3 DO ANEXO XV DO RICMS.

III. NÃO OBSERVADA PELO CONTRIBUINTE A BASE DE CÁLCULO ESTABELECIDADA EM REGULAMENTO, E APURADO O RECOLHIMENTO A MENOR DO TRIBUTO, DEVE ELE SER RESPONSABILIZADO PELAS DIFERENÇAS HAVIDAS, COM A APLICAÇÃO DAS PENALIDADES PREVISTAS.

IV. É LEGÍTIMA A APLICAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, SEGUNDO O MONTANTE DEFINIDO PELO FISCO ESTADUAL, DADA A REINCIDÊNCIA DA CONTRIBUINTE NA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 53, §§ 6º E 7º, 55, VII, "C", 56, II E § 2º, I, TODOS DA LEI ESTADUAL Nº 6.763, DE 1975.

V. NOS TERMOS DO ART. 161 DO CTN, É CABÍVEL A INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE AS PENALIDADES APLICADAS EM RAZÃO DO NÃO CUMPRIMENTO VOLUNTÁRIO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA."

(TJMG. 1.0024.12.124582-3/001. RELATOR DES. WASHINGTON FERREIRA. JULGADO EM 02/04/2019. PUBLICADO EM 09/04/2019).

Corretas, portanto, as exigências fiscais.

Das Arguições quanto às Penalidades Aplicadas:

Como bem destaca o Fisco, as decisões do TJMG acima reproduzidas, além de demonstrarem a legitimidade do arcabouço legal aplicado na lavratura do presente Auto de Infração, trazem também a resposta à contestação feita pela Impugnante acerca das penalidades aplicadas.

Nesses Acórdãos, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG ao tratar das multas de revalidação e isolada aplicadas, nas mesmas condições que constam da peça fiscal aqui em contenda, afastou a alegação de caráter confiscatório.

A Impugnante argumenta, de forma equivocada, que as multas de revalidação e isoladas teriam a mesma natureza jurídica da multa moratória o que afrontaria a doutrina sobre o tema.

Para melhor compreensão, é necessário recordar os tipos de sanções existentes no direito tributário.

Roque Antônio Carrazza, em seu livro "ICMS", ao tratar das multas às infrações tributárias promove a seguinte diferenciação:

"Tais sanções não se revestem de caráter penal, dispensando, para serem aplicadas, análise do elemento subjetivo do infrator (cf. art. 136 do CTN). Traduzem-se em multas punitivas (penalidades pecuniárias), indenizações civis (multas moratórias, juros de mora etc.) e limitações de direitos ('regime especial', tributação antecipada etc.)"

Outro teórico do direito, Ricardo Alexandre, leciona desta forma em sua obra “Direito Tributário”:

Doutrinariamente, as multas são divididas em punitivas e moratórias. As multas decorrentes do mero atraso no adimplemento da obrigação tributária (moratórias) são também imputadas aos responsáveis designados no art. 134. Já as multas punitivas (chamadas pelas autoridades fiscais de multas de ofício) decorrem de atos ilícitos e, como se verá a seguir, estarão sujeitas à regra da responsabilização pessoal do respectivo infrator.

Como se verifica acima, a doutrina faz a diferenciação clara entre multas moratórias e multas punitivas, estando certo que as multas de revalidação e isolada aplicadas nessa peça fiscal têm caráter punitivo.

A multa de revalidação deve-se pelo descumprimento da obrigação principal, que não ocorreu de forma espontânea, não correspondendo a um simples atraso do pagamento do tributo, mas que necessitou de apuração para ser exigido de ofício pelo Fisco. Essa penalidade encontra-se amparada na Lei Estadual nº 6.763/75 pelo art. 56, inciso II (50% do imposto). Por se tratar de ICMS/ST há o agravante previsto no § 2º inciso I do mesmo artigo que determina a cobrança em dobro.

Já a multa isolada é devida pelo descumprimento da obrigação acessória que consiste em deixar de consignar a correta base de cálculo do ICMS/ST nas notas fiscais emitidas. Essa penalidade encontra-se prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei Estadual nº 6.763/75 e possui um limitador, que foi observado na apuração constante do Anexo 2 do Auto de Infração, disposto no § 2º, inciso I do art. 55 da mesma Lei Estadual.

Nitidamente a Impugnante, para defender a redução das penalidades aplicadas, buscou um artifício para tentar enquadrar todas as multas como se fossem moratórias. Dessa forma, tentava encaixar forçosamente as penalidades aqui cobradas na situação descrita no citado RE 582.461-SP do Supremo Tribunal Federal - STF.

Vale salientar que o mencionado RE 582.461-SP aborda tão somente as multas moratórias e, em nenhum momento, discute as penalidades de caráter punitivo.

Como demonstrado anteriormente, as multas de revalidação e isolada que foram exigidas no presente Auto de infração são penalidades de caráter punitivo e não meramente moratório.

Por oportuno, segue abaixo a definição de multa moratória externada pelo Ministro Roberto Barroso, do Supremo Tribunal Federal:

As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária.

Notadamente, as infrações tributárias cometidas pela Autuada não se resumem a meros atrasos no pagamento, mas resultam de apurações, informações e

retenções a menor do tributo que deixaram de ser recolhidos e que não o seriam se não fosse a devida ação do Fisco.

Quanto ao montante total das penalidades é importante frisar que retratam o acúmulo de diferentes infrações à legislação tributária (com relação à obrigação principal e acessória) e com o agravamento de se tratar de ICMS sujeito à substituição tributária.

Além disso, as penalidades são demonstradas no Auto de Infração em seus valores integrais, mas a própria legislação tributária mineira prevê redutores de penalidades que a Autuada optou por não aderir até esse momento.

Na página 5 do Auto de Infração consta orientação sobre as reduções legais, previstas no § 9º do art. 53 da Lei estadual nº 6.763/75, que a Autuada poderia usufruir conforme abaixo:

Havendo pagamento ou entrada previa do parcelamento, as multas, salvo exceções previstas, serão reduzidas a 27% (vinte e sete por cento) nos 10 (dez) primeiros dias do recebimento do AI, a 35% (trinta e cinco por cento) após o prazo acima citado e até 30 (trinta) dias do recebimento do AI, e a 45% (quarenta e cinco por cento) após findo o prazo de 30 (trinta) dias e antes da sua inscrição em dívida ativa.

Note-se que se houvesse a quitação, assim que o contribuinte tivesse recebido a autuação, as multas citadas poderiam ter sido reduzidas a 27% do seu montante. Dessa forma, a Multa de Revalidação corresponderia a somente 27% do valor do imposto enquanto a multa isolada corresponderia a pouco mais que 16% do tributo exigido.

Mesmo hoje, as multas de revalidação e isoladas, fariam jus à redução a 45% (quarenta e cinco por cento) do seu valor original, e juntas representariam 72,51% (setenta e dois inteiros, cinquenta e um centésimos por cento) do valor do imposto, sendo bem inferior ao percentual de 180% (cento e oitenta por cento) alegado pela Impugnante.

Das Questões de Cunho Constitucional

As questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Hélio Victor Mendes Guimarães (Revisor) e Flávia Sales Campos Vale.

Sala das Sessões, 28 de setembro de 2021.

**Marcelo Nogueira de Moraes
Relator**

**Marco Túlio da Silva
Presidente**

CS/D

CC/MG