

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	22.533/21/2 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001479780-66	
Impugnação:	40.010150103-17	
Impugnante:	Arcelormittal Brasil S.A. IE: 362094007.13-72	
Proc. S. Passivo:	Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V, do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI do mesmo diploma legal.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO – ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento. Infração caracterizada nos termos dos arts. 5º, § 1º, item 6; 6º, inciso II e 12º, § 2º da Lei nº 6.763/75. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos do imposto oriundos de aquisições de materiais de uso e consumo, no período de fevereiro de 2016 a novembro de 2018.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do mesmo diploma legal.

Constatou-se, também, a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (DIFAL) nas aquisições interestaduais desses materiais de uso e consumo.

Para esta segunda irregularidade, exige-se o ICMS e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído pelo Auto de Infração-AI (fls. 02/07); Anexo 1 - Relatório Completo do Auto de Infração (fls. 08/12); Anexo 2 – Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000033326.81 (fls. 13/16); Anexo 3 – Informações sobre os Fluidos Hidráulicos das Linhas “Tellus” e “Quintolubric” extraídas dos sítios dos seus fabricantes (fls. 17/22); Anexo 4 – Relatório Fiscal das Visitas Realizadas pela Fiscalização às Áreas da Redução e da Aciaria da Usina Siderúrgica da Arcelormittal (fls. 23/37); Anexo 5 – Cópias de Danfes e do livro de Registro de Entradas (fls. 38/52); Anexo 5.1 – Quadro Demonstrativo das Exigências de ICMS (fls. 53/55); Anexos 6 e 7 – Termo de Intimação e respectivo atendimento, além de Quadros de exigências elaborados pelo Fisco baseados nas planilhas apresentadas pela empresa (fls. 56/83); Anexo 8 – Resumo dos impostos e das multas exigidos inerentes aos aproveitamentos indevidos de créditos (fls. 84/85) e Anexo 9 – Resumo dos impostos e das multas exigidos inerentes às faltas de recolhimentos de DIFAL (fls. 86/87).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 91/106, juntando os documentos de fls. 107/140 e requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 146/159, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CCMG determina a realização da diligência de fls. 166, solicitando à Fiscalização a substituição da mídia eletrônica de fls. 77, acostada ao Anexo 7 do Auto de Infração, por arquivo idêntico, uma vez que não foi possível acessar os arquivos contidos no referido CD.

A Fiscalização anexa aos autos o CD de fls. 167, conforme solicitado

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 169/187, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito pela procedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

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

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados.

Para tanto formula os quesitos de fls. 101/102 e indica assistente técnico de seu interesse.

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

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

Entretanto, a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações contidas nos autos são suficientes para a elucidação da questão.

Com efeito, como bem salienta o Fisco, o cerne da presente lide reside em conhecer as características dos produtos cujos créditos foram glosados, bem como determinar onde e como são empregados no processo produtivo desenvolvido pela Autuada.

Os quesitos apresentados pela Impugnante tratam, em síntese, de questões sobre a função dos produtos autuados, se são dispensáveis no processo produtivo, empregados em linhas marginais, dentre outros.

Nesse sentido, como já afirmado, as informações contidas nos autos são ricas em detalhes, permitindo a perfeita compreensão e aplicação da legislação que rege a matéria.

Ressalte-se que o Fisco visitou durante três dias as instalações do estabelecimento autuado, com o intuito de verificar ou ratificar *in loco* a forma de utilização dos materiais que foram objeto de glosa de créditos no presente processo.

Os relatos sobre as referidas visitas foram documentados e ratificados por qualificados funcionários da própria empresa, conforme demonstram os documentos acostados às fls. 23/37.

O relatório em questão demonstra, com minúcias, incluindo fotos, conforme o caso, a tecnicidade envolvida na visita técnica ao estabelecimento autuado, para fins de conhecimento da natureza dos materiais analisados, local/setor de aplicação e suas respectivas funções no processo produtivo desenvolvido pela Autuada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme demonstrado na documentação citada, o próprio gerente da área visitada acompanhou as diligências e atestou a veracidade das constatações feitas *in loco* pelo Fisco, fato, aliás, em momento algum questionado pela Impugnante.

Desse relatório, foram extraídos os dados relativos aos materiais objeto da presente autuação (fluidos hidráulicos) que, juntamente com as informações e argumentos apresentados pela Impugnante em relação aos itens autuados e suas funções (fls. 99/101), permitem a conclusão sobre a natureza de cada um deles, especialmente quanto à questão dos créditos de ICMS a eles relativos, à luz da legislação vigente.

Constam ainda, informações detalhadas, incluindo fotos, sobre os referidos fluidos, no Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 17/22). Estas informações foram extraídas dos sítios dos seus fabricantes: Shell e Quaker.

Ademais, a própria advogada indicada pela Impugnante como assistente técnica, da Gerência de Orientação Tributária da empresa, acompanhou pessoalmente as visitas da Fiscalização, conforme documentado às fls. 24.

Nesse sentido, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, decide-se pelo indeferimento do pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas, nos termos do disposto no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a”, do Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos, estabelecido pelo Decreto nº 44.747, de 03/03/08 (RPTA), *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

(...)

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

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG
DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA
PUBLICAÇÃO: 14/05/15).

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos do imposto oriundos de aquisições de materiais de uso e consumo, no período de fevereiro de 2016 a novembro de 2018.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI do mesmo diploma legal.

Constatou-se, também, a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (DIFAL) nas aquisições interestaduais desses materiais de uso e consumo.

Para esta segunda irregularidade, exige-se o ICMS e a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Conforme já mencionado, a Assessoria do CCMG determinou a realização da diligência de fls. 166, solicitando à Fiscalização a substituição da mídia eletrônica de fls. 77, acostada ao citado Anexo 7 do Auto de Infração, por arquivo idêntico, uma vez que não foi possível acessar os arquivos contidos no referido CD.

A Fiscalização anexa aos autos o CD de fls. 167, conforme solicitado, que substitui o CD acostado ao Anexo 7, às fls. 77.

Objetivando verificar a utilização prática pela Autuada de alguns produtos cujas aquisições ensejaram aproveitamentos de créditos de ICMS para ratificar se, de fato, estas mercadorias se enquadravam como produtos intermediários à luz da legislação tributária em vigor, especialmente a Instrução Normativa SLT nº 01, de 20 de fevereiro de 1986 (IN nº 01/86), a Fiscalização visitou as instalações da usina siderúrgica da empresa entre os dias 20 e 22/03/18.

Assim, foram obtidas informações *in loco*, dando origem aos Relatórios Fiscais de Visita, documentos constantes do Anexo 4 do Auto de Infração (fls. 23/37).

Os relatórios citados são referentes às Áreas da Redução e da Aciaria da usina siderúrgica fiscalizada, onde são empregados os fluidos hidráulicos ora autuados.

Durante as visitas, o Fisco foi acompanhado por profissionais qualificados da Autuada, que assinaram, juntamente com os Fiscais responsáveis pela auditoria, os Relatórios das diligências, atestando a veracidade das informações neles constantes.

Os produtos que tiveram os seus créditos glosados (fluidos hidráulicos), estão relacionados na tabela elaborada no Relatório do Auto de Infração às fls. 10, na qual o Fisco detalha suas constatações sobre cada item fiscalizado. Constam ainda, informações detalhadas, incluindo fotos, sobre os referidos fluidos, no Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 17/22).

Conforme explica a Fiscalização, os fluidos hidráulicos, ora autuados são os das linhas “Tellus”, da fabricante “Shell” e “Quintolubric”, fabricados pela “Quaker”.

Os demais fluidos hidráulicos verificados pela Fiscalização durante os três dias de visita à empresa foram reconhecidos pela Autuada como materiais de uso ou consumo mediante as Denúncias Espontâneas PTAs n^{os} 05.000309077-14, 05.000309078-97 e 05.000309081-33, protocoladas em outubro de 2019. Na ocasião, foram regularizados, conforme verificação fiscal, inclusive, vários creditamentos indevidos inerentes a outros fluidos hidráulicos das linhas “Tellus” e “Quintolubric”.

A Fiscalização constata, então, que estes fluidos hidráulicos não cumprem os requisitos da IN n^o 01/86 para se enquadrarem como produtos intermediários, sendo, claramente, materiais de uso e consumo da usina siderúrgica.

Constatou-se, também, que parte dessas mercadorias, caracterizadas como materiais de uso e consumo da empresa, foram adquiridas de outras unidades da Federação, devendo, então, ser recolhido o imposto relativo ao diferencial de alíquota.

Os aproveitamentos indevidos de crédito foram comprovados pela Fiscalização nos Blocos C e E da EFD da Autuada (fls. 38/55) e por meio da resposta da Contribuinte aos Termos de Intimação n^{os} 004/2017 e 003/2019 (fls. 56/77).

Na peça de Defesa apresentada, o ponto principal discutido pela Impugnante gira em torno da alegação de que o Fisco “*deixou de verificar detidamente que os materiais em questão estão diretamente relacionados à consecução das atividades promovidas pela Impugnante, desgastando-se ou tornando-se imprestáveis às finalidades próprias, em função de sua aplicação no processo produtivo*”, estando, em seu entendimento, em perfeita consonância com o conceito de produto intermediário previsto na legislação.

Argumenta que, nos termos do art. 20 da Lei Complementar n^o 87/96 e do art. 70, § 3^o do RICMS/02, o direito ao crédito é excepcionado somente nos casos de itens alheios à atividade do estabelecimento.

Destaca que a doutrina e a jurisprudência passaram a denominar produtos intermediários aqueles que, comprovadamente, são aplicados na atividade-fim do contribuinte, desgastando-se, por consumo integral e paulatino, com indiscutível relevância para a obtenção do produto final, o que, no seu entendimento, consagra e preserva a estrutura básica ou o conteúdo mínimo do princípio da não-cumulatividade.

Alega que o Superior Tribunal de Justiça - STJ tem reiteradamente decidido nesse sentido, fazendo distinção entre o tratamento legal conferido pelo Convênio ICMS n^o 66/88, o qual restringia o crédito às hipóteses em que o bem adquirido compusesse a mercadoria produzida, e aquele, mais amplo, dispensado pela LC n^o 87/96.

Afirma que, “*é sob este aspecto, ou seja, de que o legislador contemplou hipóteses de crédito do ICMS que extrapolam aqueles oriundos da mera incorporação física entre entradas e saídas, é que deve ser interpretado o artigo 66, V, ‘b’ do RICMS/02, o qual faz alusão tanto ao critério físico stricto sensu, ao se referir aos bens que integrem o produto final, e a uma espécie de crédito mais ampla, quando cuida dos itens meramente consumidos no processo, como elemento essencial. São estes os chamados produtos intermediários*”.

Assim, argumenta que as instruções normativas não possuem autonomia para estipular outros critérios para modificar o *quantum debeatur* do tributo.

Acrescenta que, nos termos da LC nº 87/96, bem como do próprio art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, é crucial para o direito ao crédito de ICMS, em se cuidando de produtos intermediários, a vinculação ao objeto social, de forma incontroversa, como essenciais à obtenção do produto final e o consumo dos produtos, até que se tornem imprestáveis às suas finalidades próprias, ainda que de forma gradual.

Enfatiza, ainda, que, mesmo que se considere, exclusivamente, os requisitos estabelecidos pela IN nº 01/86 e no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, ainda assim os produtos objeto da autuação se enquadrariam no conceito de produtos intermediários.

Afirma que os produtos autuados são aplicados em linhas de produção, sobretudo alto forno e laminação.

Para demonstrar o alegado, apresenta, às fls. 98/99 dos autos, a descrição sucinta das etapas do processo produtivo da empresa Autuada, descrevendo as etapas de Sinterização, Aciaria e Laminação.

Nesse enfoque, a Impugnante afirma que os itens objeto da presente autuação têm a característica de serem essenciais à obtenção do produto final e, ainda, se degradam até resultarem acabados, em prazo inferior a um ano, sem que seja possível sua recuperação, apresentando, às fls. 99/101, uma descrição da função de cada produto.

Em síntese, afirma que o “ÓLEO SHELL TELLUS 68” é um óleo hidráulico cuja função é transmitir pressão e lubrificar peças de diversos equipamentos de suas linhas produtivas.

Em relação ao “ÓLEO QUAKER QUINTOLUBRIC 888-68 TB 200L”, informa que possui funções de lubrificação de engrenagens, juntas e braços mecânicos, sem prejuízo da sua condição de óleo hidráulico.

Conclui, ao final, que os dois fluidos hidráulicos, objetos de estorno de créditos do imposto, são empregados e integralmente consumidos no maquinário existente no seu parque produtivo e essenciais à obtenção de seus produtos finais, com a finalidade de fornecer força motriz ou mesmo lubrificar todos os equipamentos vinculados à produção do aço laminado longo.

Por fim, partindo da premissa de que os materiais autuados são produtos intermediários, contesta a cobrança do DIFAL.

Não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que os créditos por ela apropriados não encontram respaldo na legislação vigente.

Observa-se que, para solução da contenda, mostra-se necessária, inicialmente, a abordagem das normas legais que regem a matéria, com especial enfoque naquelas que estabelecem o direito ou a vedação à apropriação dos créditos de ICMS em aquisições das mercadorias objeto da presente autuação.

O art. 66, incisos V e X, do RICMS/02 disciplina o aproveitamento de créditos de ICMS relativos à matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e materiais de uso ou consumo do estabelecimento:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

b) são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

(...)

Efeitos de 1º/01/2011 a 31/12/2019

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2020.

Nos termos do inciso V do art. 66 do RICMS/02, poderá ser abatido, sob a forma de crédito, o imposto incidente na entrada de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação.

Há que se destacar que os conceitos de produtos intermediários e materiais de uso ou consumo são mutuamente exclusivos, no que concerne ao direito a créditos de ICMS. Assim, quando a alínea “b” do inciso V do art. 66 faz alusão ao termo “consumidos” não está fazendo menção a bens com as características de “materiais de uso e consumo”, sob pena de absoluta contradição.

Em relação ao produto intermediário, entende-se como sendo aquele que integra o produto final na condição de indispensável à sua composição, conforme dispõe a alínea “b” do inciso V do art. 66 do RICMS/02, observada a IN nº 01/86.

A conceituação de produtos intermediários foi disciplinada pela IN nº 01/86, segundo a qual produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A definição de consumo imediato e integral, contida na Instrução Normativa SLT nº 01/86, esclarece o conceito de produto intermediário para sua perfeita identificação. Nos termos desse diploma normativo:

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

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos. (Grifou-se)

Observa-se que o inciso I acima define, também, como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

O inciso II, por sua vez, explica o consumo integral como sendo o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total.

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

O inciso III da instrução normativa ensina que não se consideram consumidos imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios consumidos ou desgastados na linha produtiva que, embora se desgastem, não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva até o completo exaurimento na linha de produção:

III - Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se

desgastem ou deteriorem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

Essa exclusão justifica-se em decorrência do não atendimento ao pressuposto do consumo “integral”, isto é, em virtude da inoccorrência do exaurimento, como tal definido na IN nº 01/86 (embora, como dito, sofram algum desgaste ou deterioração em decorrência do seu uso).

Na mesma linha, a referida instrução normativa estabelece em seu inciso IV que não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas:

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

Corroborar esse entendimento a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 195.894 – 4, que foi assim ementada:

“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO.”
(GRIFOU-SE)

Contudo, o inciso V da Instrução Normativa em apreço, com vigência até 31/03/17, definia também como produtos intermediários as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, resultando na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementava ou as contivesse.

Instrução Normativa SLT nº 01/86

Efeitos de 21/02/86 a 31/03/17 (Redação Original)

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Essa exceção, no entanto, contida no inciso V supratranscrito, foi revogada, em 01/04/17, pelo art. 2º, inciso I, com vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos da Instrução Normativa SUTRI nº 1 de 04/01/17, *verbis*:

Instrução Normativa SUTRI Nº 001/17

Art. 2º - Ficam revogados:

I - o item V da Instrução Normativa SLT nº 1, de 20 de fevereiro de 1986;

(...)

Art. 4º - Esta Instrução Normativa entra em vigor em 1º de abril de 2017.

Em resumo, à luz da referida legislação, a par dos insumos que sejam integrados fisicamente ao produto final, admite-se também o aproveitamento de crédito do ICMS relativamente aos itens que atendam a todos os requisitos a seguir sintetizados:

- 1 – sejam caracterizados como produto individualizado;
- 2 – atuem na linha principal de produção;
- 3 – sejam essenciais à obtenção do novo produto;
- 4 – resultem exauridos após a sua utilização na finalidade que lhes é própria;
- 5 – não comportem recuperação ou restauração, total ou parcial.

Cumprе ressaltar que o fato de determinado produto ser utilizado na consecução da atividade econômica do contribuinte não assegura sua classificação como produto intermediário, nos termos previstos na Instrução Normativa nº 01/86.

Uma vez fixados os parâmetros estabelecidos na legislação tributária, reafirma-se que somente será considerado “produto intermediário” o insumo que se enquadre nas regras acima, sendo os demais caracterizados como materiais de “uso ou consumo”.

É importante salientar, também, que a Lei Complementar nº 87/96 não alterou o conceito, para aplicação da legislação do ICMS, de produto intermediário e de material de uso e consumo.

Aliás, a própria LC nº 87/96 veda o aproveitamento de créditos vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo, sendo imprescindível a prova do consumo imediato e integral do produto no processo produtivo, para fins de direito a créditos do

imposto, especialmente quando se analisa o eventual enquadramento de determinada mercadoria no conceito de produto intermediário.

Destaca-se que, consoante ao previsto no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, foi assegurado ao Contribuinte o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao seu uso ou consumo.

Ocorre, porém, que a possibilidade do aproveitamento de tais créditos vem sendo sistematicamente adiada por força das sucessivas alterações no teor do inciso I do art. 33 da referida Lei Complementar, o qual estabeleceu, atualmente, a sua implementação a partir de 1º/01/33.

Registra-se que o inciso II do art. 32 da Lei Complementar nº 87/96 não menciona mercadorias de uso e consumo, como também não autoriza o creditamento de forma diversa do acima exposto, uma vez que, ao se referir à palavra consumo, restringiu-a de forma direta ao processo de produção de mercadorias, como ocorre com os créditos referentes aos produtos intermediários:

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

(...)

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

Assim, em cumprimento ao disposto na referida Lei Complementar Federal, a legislação estadual prescreveu restrição de forma que somente darão direito ao crédito do imposto a entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento a partir da data estabelecida nesta Lei Complementar, nos termos da alínea “d” do item 4 do § 5º do art. 29 da Lei nº 6.763/75 c/c inciso X do art. 66 do RICMS/02.

Vale destacar que não é a essencialidade da mercadoria para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, condição essa que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a IN nº 01/86.

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não a desclassificação dos produtos autuados como de uso e consumo.

A imprescindibilidade dos produtos resta implícita, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de uma determinada mercadoria se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirida se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96, da Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito a crédito de ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, para classificação da mercadoria como produto intermediário, é fundamental que atenda aos requisitos acima expostos.

Da análise do Relatório do Auto de Infração (fls. 10) e do seu Anexo 3 (fls. 17/22), verifica-se que os produtos objetos da autuação se referem aos óleos hidráulicos abaixo discriminados, que desempenham as seguintes funções, conforme verificação do Fisco:

- Óleo Shell Tellus 68: Conforme explica a Fiscalização, a informação fornecida por um dos funcionários da empresa que acompanhou a visita técnica foi de que este óleo não é mais utilizado pela empresa e que ele era usado no sistema hidráulico do Alto Forno.

- Óleo Quacker Quintolubric 888-68 TB 200L: O mesmo funcionário informou para a Fiscalização que este é um óleo hidráulico utilizado na saia móvel do Convertedor da Aciaria.

Conforme já mencionado, constam informações detalhadas, incluindo fotos, sobre os referidos óleos, no Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 17/22). A Fiscalização informa que estas informações foram extraídas dos sítios dos seus fabricantes: Shell e Quaker.

Nota-se que os óleos hidráulicos não se enquadram no conceito de produtos intermediários, uma vez que não se integram ao novo produto e não exercem qualquer ação direta no processo de industrialização, não cumprindo, pois, os ditames da Instrução Normativa nº 01/86 e do inciso V do art. 66 do RICMS/02.

Ao contrário do que tenta fazer crer a Impugnante, os óleos hidráulicos não são o combustível responsável por gerar a força motriz das máquinas e equipamentos em que atuam.

O óleo hidráulico não se equipara à energia elétrica ou ao óleo diesel, que geram energia para a máquina funcionar, ou seja, o óleo hidráulico não gera a força motriz, apenas a transmite, multiplicando-a, num processo baseado em princípio da física que diz que os líquidos transmitem integralmente pressões de uma região para outra.

Assim, existe a necessidade da existência de combustíveis (normalmente óleo diesel) ou energia elétrica, no intuito de fornecer energia para a máquina funcionar e propiciar a aplicação de uma força inicial, que será ampliada e transmitida, graças à ação do óleo hidráulico.

A conceituação dos óleos hidráulicos como materiais de uso e consumo é corroborada por diversas decisões deste E. Conselho, podendo ser destacadas, a título de exemplos, as relativas aos acórdãos abaixo reproduzidos, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 4.751/17/CE

2. DA IRREGULARIDADE “1” – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAIS DE USO E CONSUMO OU BENS ALHEIOS

A IRREGULARIDADE REFERE-SE A APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADOS EM

NOTAS FISCAIS RELATIVAS A AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO E DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, CONTRARIANDO A VEDAÇÃO DISPOSTA NO ART. 70, INCISOS III E XIII DO RICMS/02.

(...)

- ÓLEOS HIDRÁULICOS UTILIZADOS PARA LUBRIFICAR/PRESSURIZAR SISTEMAS HIDRÁULICOS.

ASSIM COMO OS LUBRIFICANTES, OS ÓLEOS HIDRÁULICOS SÃO CLASSIFICADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, UMA VEZ QUE NÃO SE CONSOMEM IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO.

(...)

ASSIM, NO TOCANTE AOS PRODUTOS RETROCITADOS, CARACTERIZADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO OU BENS/SERVIÇOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, CORRETAMENTE AGIU A FISCALIZAÇÃO AO EFETUAR A GLOSA DOS RESPECTIVOS CRÉDITOS, NOS TERMOS PREVISTOS NO ART. 70, INCISOS III E XIII DO RICMS/02: ...”

ACÓRDÃO Nº 22.489/17/3ª

PTA/AI: 01.000591057-45

IMPUGNANTE: ARCELORMITTAL BRASIL S.A.

IE: 362094007.13-72

(...)

DESTACA-SE QUE OS ÓLEOS HIDRÁULICOS, TAMBÉM, NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, UMA VEZ QUE NÃO SE INTEGRAM AO NOVO PRODUTO E NÃO SÃO CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE, NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO, COM CARÁTER DE INDISCUTÍVEL ESSENCIALIDADE NA OBTENÇÃO DO PRODUTO FINAL, NÃO CUMPRINDO, ASSIM, OS DITAMES DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86 E DO INCISO V DO ART. 66 DO RICMS/02.

ACÓRDÃO Nº 21.915/16/3ª

OS ÓLEOS E FLUIDOS HIDRÁULICOS, TAMBÉM, NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, UMA VEZ QUE NÃO SE INTEGRAM AO NOVO PRODUTO E NÃO SÃO CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE, NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO, COM CARÁTER DE INDISCUTÍVEL ESSENCIALIDADE NA OBTENÇÃO DO PRODUTO FINAL, NÃO CUMPRINDO, ASSIM, OS DITAMES DA INSTRUÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NORMATIVA Nº 01/86 E DO INCISO V DO ART. 66 DO RICMS/02.

A CARACTERIZAÇÃO DESSES ÓLEOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO É CORROBORADA PELO ACÓRDÃO Nº 20.461/14/2ª (RATIFICADO PELO ACÓRDÃO Nº 4.237/14/CE), IN VERBIS:

(...)

Por oportuno, importa registrar os fundamentos constantes da manifestação fiscal sobre o assunto:

Os fluidos hidráulicos, portanto, tais como os óleos lubrificantes, são itens de manutenção industrial, devendo ser caracterizados como materiais de uso ou consumo. Eles não são os responsáveis principais pelo funcionamento das máquinas e equipamentos em que são usados.

Ademais, os óleos e fluidos hidráulicos não se integram ao novo produto e não são consumidos imediata e integralmente, no curso da industrialização, com caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do produto final, não cumprindo, assim, os ditames da Instrução Normativa SLT Nº 01/86 e do inciso V, do art. 66 do RICMS/02.

(...)

A Fiscalização reitera que a própria Autuada reconheceu que diversos óleos e fluidos hidráulicos ou lubrificantes (inclusive das linhas “Tellus” e “Quintolubric”) verificados durante os três dias de diligência como materiais de uso ou consumo, protocolando, em outubro de 2019, as Denúncias Espontâneas autuadas nos PTA 05.000309077-14, 05.000309078-93 e 05.000309081-33.(Grifou-se).

Assim, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos aos produtos objeto da autuação (óleos hidráulicos), uma vez que efetivamente caracterizados como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos previstos no art. 70, inciso III do RICMS/02.

Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI do mesmo diploma legal.

E, ainda, considerando que restou caracterizado e comprovado que tais itens são produtos de uso e consumo do estabelecimento, corretas, também, as exigências do diferencial de alíquota, quando existente, resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual na aquisição de materiais de uso e consumo em operações interestaduais, os quais foram objeto de estornos dos créditos do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, conforme demonstrativo acostado às fls. 69, estão respaldadas no art. 5º, § 1º, item 6 c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos da mesma lei.

Art. 5º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

6. a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a uso, consumo ou ativo imobilizado;

(...)

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

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

(...)

Art. 12 - As alíquotas do imposto, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, são:

(...)

§ 2º - Na hipótese de operação ou de prestação interestadual que tenha destinado mercadoria ou serviço a contribuinte domiciliado neste Estado, na condição de consumidor ou usuário final, fica este obrigado a recolher o imposto resultante da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual que houver incidido sobre aquela operação ou prestação.

A clareza dos dispositivos legais acima não deixa qualquer dúvida quanto à correção das exigências fiscais, uma vez que efetivamente pertinentes a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

Relativamente às multas aplicadas, quanto à primeira irregularidade, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada da seguinte forma:

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

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI, da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto a aventada inconstitucionalidade da IN nº 01/86 e quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS" (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Lopes da Costa Oliveira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Cindy Andrade Morais.

Sala das Sessões, 11 de fevereiro de 2021.

Gislana da Silva Carlos
Relatora

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente

CS/D

22.533/21/2ª