

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 21.166/16/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000263660-27  
Impugnação: 40.010137902-42  
Impugnante: Stepan Química Ltda.  
IE: 712386922.00-81  
Proc. S. Passivo: Franco Lucena Santos Pereira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM DO ATIVO PERMANENTE – BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de bens classificados como ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo com o previsto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE n° 01/98, que vedam a apropriação desses créditos. Exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n° 6.763/75. Entretanto, deve-se excluir as exigências relativas aos seguintes itens utilizados no laboratório: espectrômetro, PHmetro e Balança Semi-microanalítica modelo CPA225D; e os itens constantes das notas fiscais n° 001.447 e n° 002.323, no valor destacado no documento fiscal. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/10 a 30/11/14, decorrente de aquisições de bens/materiais alheios à atividade do estabelecimento, em desacordo com o disposto no inciso XIII do art. 70 do RICMS/02 e com a Instrução Normativa DLT/SRE n° 01/98.

Exigências de ICMS apurado após a recomposição da conta gráfica, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei n° 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 104/119.

Requer a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 138/144, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 149/150, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 151 e juntada de documentos de fls. 152/153.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reaberta vista, a Impugnante comparece às fls. 157/161, enquanto a Fiscalização manifesta-se às fls. 163/167.

A Assessoria do CC/MG determina a realização de nova diligência de fls. 169, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 170 e juntada de documentos de fls. 171/180.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 186/205, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências relativas aos seguintes itens utilizados no laboratório: espectrômetro, PHmetro e Balança Semi-microanalítica modelo CPA225D; e os itens constantes das notas fiscais nº 001.447 e nº 002.323, no valor destacado no documento fiscal.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos nos pareceres da Assessoria do CC/MG foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo alterações necessárias.

#### **Da Preliminar**

A Impugnante alega a nulidade do Auto de Infração apontando não ter preenchido os requisitos legais indispensáveis à constituição do crédito tributário, visto que não constaria do relatório fiscal as razões que levaram a Fiscalização a encontrar os coeficientes de creditamento apontados na autuação.

Alega que não há qualquer memória de cálculo ou qualquer explicação plausível em relação à determinação do *quantum* devido, o que acabaria por ferir o seu direito de defesa.

Aduz que a metodologia utilizada pela Fiscalização na determinação do coeficiente de creditamento não guardaria qualquer relação com aquela prevista pela legislação em vigor, de modo que teria resultado em coeficientes menores que os efetivamente aplicáveis, inflando o crédito tributário em discussão.

No entanto, não assiste razão à Impugnante.

Primeiro, os valores adotados pela Fiscalização como coeficientes de creditamento, constantes da Planilha Anexo 7 – Determinação dos créditos de ICMS apropriados indevidamente nos anos de 2011 a 2014 (fls. 41), foram extraídos da Denúncia Espontânea (protocolo 00420 de 07/12/12) para o ano de 2011 e extraídos do CIAP Eletrônico da Contribuinte, constante de sua EFD (Registro G110), para os anos de 2012, 2013 e 2014.

Ressalte-se que tal informação consta no rodapé da referida planilha.

Segundo, a formalização do presente Auto de Infração atende a todos os requisitos legais, dispostos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

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

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

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

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

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

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

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

Conforme relata a própria Impugnante, os autos encontram-se devidamente instruídos com o Relatório do Auto de Infração (fls. 6/7) e do Relatório Fiscal (fls. 12/16), a descrição clara da infração, qual seja o recolhimento a menor do ICMS em razão do aproveitamento de créditos de ICMS decorrente de aquisições de bens/materiais alheios à atividade do estabelecimento e seus anexos.

Foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário, quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis.

Não resta dúvida de que a Fiscalização proporcionou à Autuada desenvolver sua defesa sem qualquer surpresa ou falta de informação, não se caracterizando cerceamento de seu direito de defesa.

Quanto aos supostos erros apontados pela Impugnante que seriam causa de nulidade do lançamento, estes se confundem com o mérito e como tal será analisado.

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/10 a 30/11/14, decorrente de aquisições de bens/materiais alheios à atividade do estabelecimento, em desacordo com o disposto no inciso XIII do art. 70 do RICMS/02 e com a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS apurado após a recomposição da conta gráfica, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A apuração decorre da constatação de aproveitamento a maior resultante de lançamentos indevidos no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, após análise das denúncias espontâneas apresentadas pela Contribuinte, protocolos nº 417 de 04/12/12 e nº 420 de 07/12/12 (fls. 43/63), conforme relacionados nos Anexos I, IA, II, III, IV, V e VI (anexo 1 - fls. 23/29).

Mediante conferência de tais denúncias, a Fiscalização identificou outros lançamentos indevidos no livro CIAP, relacionados no Anexo 2 (fls. 31).

Também foi constatado que os reflexos dos estornos dos valores denunciados pela Contribuinte não foram corretamente apurados no livro CIAP, resultando em estornos de créditos menores do que o devido. Assim, a Fiscalização realizou a recomposição do livro CIAP, a partir da denúncia espontânea, apurando-se o imposto apropriado indevidamente, conforme demonstrado no Anexo 4 - Demonstrativo da Apuração do crédito de ICMS após estornos de lançamentos no CIAP – Ano 2010 (fls. 35) e Anexo 6 – Planilha de Estornos CIAP Eletrônico – Anos 2011 a 2014 (CDR de fls. 35) e Anexo 7 – Determinação dos Créditos de ICMS Apropriados Indevidamente nos Anos de 2011 a 2014 (fls. 41).

Instruem ainda os autos o Anexo 3 – Demonstrativo da Apuração do Crédito de ICMS após Estorno de Lançamentos no CIAP (fls. 33) e cópia do livro CIAP 2010 (fls. 65/103).

Cabe inicialmente informar que o saldo acumulado inicial foi retirado do livro CIAP exercício de 2009, conforme cópia de fls. 74 dos autos.

Não procede o argumento da Impugnante de que o crédito inicial em janeiro de 2010, adotado pela Fiscalização, originou-se de glosa artificialmente inflada, decorrente de erro flagrante na determinação do coeficiente de creditamento, advindo do Auto de Infração nº 01.000243780-36.

Como bem esclarece a Fiscalização, em resposta à diligência exarada pela Assessoria do CC/MG, a reformulação do crédito tributário ocorrida no PTA nº 01.000243780-36, não alterou o valor do saldo do ICMS existente no livro CIAP em 31/12/09, não impactando o presente Auto de Infração.

Destaque-se que naquele PTA, os valores reformulados se referem à parcela apropriada no mês, em razão do Coeficiente de Creditamento utilizado pela Fiscalização.

Assim, o valor do saldo acumulado em dezembro de 2009, no valor de R\$ 372.558,09 (trezentos e setenta e dois mil, quinhentos e cinquenta e oito reais e nove centavos) retirado do livro CIAP, é o valor consignado no saldo inicial da planilha “Anexo 4 - Demonstrativo da apuração do crédito de ICMS após estorno de lançamento no livro CIAP” de fls. 35 dos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega a Impugnante que ocorreram equívocos por parte da Fiscalização na apuração do crédito tributário, os quais a Fiscalização responde pontualmente, conforme se verá.

Aduz que os valores constantes do Anexo 7 do Relatório Fiscal são diferentes dos valores listados no Anexo 6. Aponta como exemplo os valores de estorno lançados para o mês de janeiro de 2011, cujo valor no Anexo 6 é de R\$ 6.442,62 (seis mil, quatrocentos e quarenta e dois reais e sessenta e dois centavos) e, no Anexo 7, de R\$ 6.374,17 (seis mil, trezentos e setenta e quatro reais e dezessete centavos).

A Fiscalização esclarece que, de fato, na transcrição dos valores apontados no Anexo 6 para o Anexo 7, ocorreu um equívoco, tendo sido informado na planilha do Anexo 7, “Determinação dos Créditos de ICMS Apropriados Indevidamente nos Anos de 2011 a 2014”, nas colunas: “Soma das Parcelas CIAP” e “Estorno (Anexo 6)”, valores incorretos, no mês de janeiro de 2011.

Entretanto o valor constante da coluna “VLR. Correto”, a transcrição foi adequada. Confira-se:

ANEXO 6							
VLR PARCPASS	ESTORNO	PLANILHA	VLR CORRETO				
...							
<b>Total janeiro/2011</b>	51.668,53	6.442,62	45.225,91				

  

ANEXO 7							
MÊS	SOMA DAS PARCELAS CIAP	ESTORNO (ANEXO 6)	VALOR CORRETO	COEFICIENTE CREDITAMENTO (Ver Obs.)	CRÉDITO CORRETO	VALOR APROPRIADO	APROPRIAÇÃO INDEVIDA
jan/11	51.488,53	6.374,17	45.225,91	0,96960000	43.851,04	54.301,34	10.450,30

↑

Portanto, a transcrição incorreta não prejudicou o cálculo do valor de crédito correto, uma vez que o “valor correto” da planilha do Anexo 7 multiplicada pelo coeficiente de creditamento origina o valor de “crédito correto”, o qual foi confrontado com o valor apropriado pela Autuada e resulta no valor de “apropriação indevida”.

Aduz a Impugnante que o trabalho fiscal não levou em consideração que nos meses de fevereiro, junho, agosto, setembro e dezembro de 2011, a apropriação de créditos oriundos do CIAP foi inferior aos valores passíveis de creditamento, no montante de R\$ 38.180,45 (trinta e oito mil, cento e oitenta reais e quarenta e cinco centavos) e, portanto, deveriam ser descontados da apropriação indevida no exercício de 2011 e o saldo remanescente, no ano subsequente (2012), dado o caráter contínuo da apuração não cumulativa do ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assevera que o mesmo ocorreu no exercício de 2010, no qual a Fiscalização apurou um saldo a estornar de R\$ 54.259,63 (cinquenta e quatro mil, duzentos e cinquenta e nove reais e sessenta e três centavos), decorrente de apropriações indevidas nos meses de janeiro, fevereiro, junho, agosto, setembro, novembro e dezembro. Por outro lado, a Fiscalização deixou de registrar e levar à apuração do saldo do imposto supostamente devido os valores que deixaram de ser escriturados nos meses de março, abril, maio, julho, e outubro, que totalizam o valor de R\$ 16.257,11 (dezesesseis mil, duzentos e cinquenta e sete reais e onze centavos), conforme verifica-se da análise do Anexo 4 do Auto de Infração.

E que os mesmos erros persistiram nos anos de 2013 e 2014, conforme se pode verificar pela análise do Anexo 7. Deveria o Agente Fiscal, ao refazer a apuração do ICMS, ter computado os créditos a menor registrados pela Autuada, diminuindo-se o saldo de ICMS a pagar decorrente da glosa das apropriações indevidas.

Contudo, como bem relata a Fiscalização, tal pedido de compensação dos valores de ICMS apropriados a menor, relativamente aos créditos oriundos do livro CIAP, da forma como pretendido não encontra respaldo na legislação tributária em vigor, conforme o disposto no art. 95, c/c o § 2º do art. 67 e art. 195, todos do RICMS/02:

Art. 95. O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria não será objeto de restituição, devendo o contribuinte adotar o procedimento previsto no § 2º do artigo 67 deste Regulamento.

(...)

Art. 67. Ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo anterior, o valor a ser abatido será escriturado no mesmo período de apuração em que ocorrer a aquisição ou o recebimento da mercadoria ou do bem, ou a utilização do serviço, conforme o caso.

(...)

§ 2º O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria, tenha ou não sido escriturado o documento respectivo, poderá ser apropriado pelo contribuinte, mediante:

I - escrituração de seu valor no livro Registro de Entradas, se o documento fiscal ainda não houver sido lançado neste livro, fazendo-se, na coluna "Observações" e no documento fiscal, anotação da causa da escrituração extemporânea;

II - escrituração de seu valor no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), no campo "Outros Créditos", se o documento fiscal já houver sido lançado no livro Registro de Entradas, consignando-se observação esclarecedora da ocorrência;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - comunicação do fato à repartição fazendária a que o mesmo estiver circunscrito, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término do período de apuração do imposto em que o crédito foi apropriado.

(...)

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

(...)

(Grifou-se).

Cabe ressaltar que as disposições do art. 195, retro mencionado, foram alteradas com vigência a contar de 01/02/15, por força do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, *in verbis*:

Art. 3º O art. 195 do RICMS passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei Nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da Lei N° 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1°." (nr).

Art. 4° O disposto no art. 1° e no art. 3° deste DECRETO aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação, nos termos do § 1° do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei N° 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 5° Este DECRETO entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1° de fevereiro de 2015.

(Grifou-se).

Verifica-se, portanto, que, na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, tendo sua aplicabilidade assegurada no art. 4°, nos termos do § 1° do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1° Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

(Grifou-se).

Não bastasse o analisado, o referido diploma regulamentar ainda trouxe no art. 1°, também sujeito às normas do CTN dispostas anteriormente, a inclusão no RICMS/02 do art. 89-A, com as seguintes disposições:

Art. 1° O Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo DECRETO N° 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica acrescido do art. 89-A, com a seguinte redação:

Art. 89- A Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Neste contexto, o valor porventura apropriado a menor pelo contribuinte só poderá ser recuperado pelo mesmo, após cumpridas as exigências do art. 67 do RICMS/02. Não cabe à Fiscalização proceder a esta compensação, vez que se trata de uma prerrogativa atribuída ao próprio contribuinte e só ele pode exercê-la.

Assim, correto o procedimento de apuração do crédito tributário adotado pela Fiscalização.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Retornando ao PTA nº 01.000243780-36, a Impugnante lista os valores que teriam sido estornados nos Anexos I a IV daqueles autos, para concluir que tais diferenças foram apuradas equivocadamente pela Fiscalização em razão de: I) O Fisco ter simplesmente migrado informações do Sped e não ter analisado o CIAP e a planilha da Impugnante (doc. 5), II) não considerou a denúncia espontânea realizada pela Impugnante em 2013, sobretudo com relação aos anexos I, II e III do Auto de Infração nº 01.000243780-36.

No entanto, sem razão a Impugnante.

As informações foram retiradas do livro CIAP modelo “C”, relativo ao exercício de 2010 e CIAP eletrônico constante da Escrituração Fiscal Digital – EFD, relativos aos exercícios de 2011 a 2014.

A escrituração do livro CIAP encontra-se disciplinada nos arts. 204 e seguintes do Anexo V do RICMS/02. Veja-se:

### ANEXO V – RICMS/02:

#### CAPÍTULO VIII

Do Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente

Art. 204. O livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) será escriturado pelo contribuinte que adquirir mercadoria para integrar o ativo permanente, nos modelos a seguir relacionados, de acordo com a data de aquisição:

(...)

Art. 206. No CIAP, modelo C, o controle dos créditos de ICMS dos bens do ativo imobilizado será efetuado englobadamente, devendo a sua escrituração ser feita nas linhas, nos quadros e nas colunas próprias, da seguinte forma:

(...)

(Grifou-se).

Cabe ressaltar que o CIAP, modelo EFD, foi introduzido no RICMS/02, por meio do Decreto nº 45.776 de 21/11/11, com vigência a partir de 1º/12/11:

### RICMS/02 – Anexo VII

Efeitos a partir de 1º/12/2011 – Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 45.776, de 21/11/2011.

Art. 44. A Escrituração Fiscal Digital compõe-se da totalidade das informações necessárias à apuração do ICMS e do IPI, bem como de outras informações de interesse do Fisco, em arquivo digital, e será utilizada pelo contribuinte para a escrituração dos seguintes livros e documentos:

(...)

VI – Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Anexo V

Efeitos a partir de 1º/12/2011 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 45.776, de 21/11/2011.

Art. 204. O documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) será escriturado pelo contribuinte para a apuração do valor do crédito a ser apropriado em decorrência da entrada de bem do ativo imobilizado, nos modelos a seguir relacionados:

I - modelo EFD, a partir do período em que o contribuinte estiver obrigado ou fizer opção pela Escrituração Fiscal Digital;

II - modelo C, relativamente ao contribuinte não obrigado ou não optante pela Escrituração Fiscal Digital.

(...)

Art. 205. O CIAP, modelo EFD, será escriturado observando-se o disposto:

I - no Ato COTEPE ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008;

II - no Guia Prático da EFD, publicado no Portal Nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

(...)

(Grifou-se).

Quanto à denúncia espontânea realizada pela Impugnante em 2013, como já esclarecido pela Fiscalização nos autos do PTA Nº 01.000243780-36, tais anexos se destinam tão somente listar os lançamentos indevidos denunciados pela Autuada, inclusive cuidando de anexar ao Auto de Infração estas planilhas em seu formato original, ou seja, da mesma forma apresentada pela Contribuinte, não sendo objeto de cobrança fiscal.

Noutra toada, a Impugnante alega que a Fiscalização procedeu estornos de lançamentos que sequer se encontram escriturados no seu livro CIAP, citando como exemplos itens que constam do Anexo 2 (fls. 31).

A Fiscalização desfaz tal argumento relacionando, às fls. 143, os itens citados pela Impugnante com a folha do livro CIAP e respectiva linha de lançamento, bem como o número da folha constante dos presentes autos.

Portanto, não prospera o alegado pela Impugnante, visto que todos os itens que tiveram seus créditos estornados pela Fiscalização, por se tratarem de bens alheios à atividade do estabelecimento, relacionados no Anexo 2 foram escriturados no livro CIAP, conforme cópias de fls. 65/103 dos autos.

Cabe ressaltar que a planilha constante no Anexo 2 foi elaborada pela Fiscalização, tendo em vista a identificação de lançamentos indevidos registrados no livro CIAP e não denunciados pela Contribuinte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Oportuno descrever o procedimento adotado pela Fiscalização para apuração dos valores a serem estornados por período de apuração, contemplando tanto os valores apurados no Anexo 2 (bens alheios que não foram contemplados nas denúncias espontâneas), quanto os valores do Anexo 1 denunciados pelo Contribuinte, para efeito de recomposição do livro CIAP, transcrito da Manifestação Fiscal (fls. 140):

O Anexo 4 (fls. 35) relata os valores de ICMS apropriados indevidamente no ano de 2010. A sistemática para identificação destas apropriações indevidas é a seguinte:

COLUNA A: Saldo do livro CIAP de 2010, escriturado pelo contribuinte no último dia de cada mês, conforme cópia do livro constante do Anexo 9 (fls. 65/103);

COLUNA B: Soma dos estornos de lançamentos denunciados pelo contribuinte (Anexo 1) e apurados pelo Fisco (Anexo 2), mês a mês. Na parte da planilha com o título "ANEXOS" encontram-se os valores somados, mês a mês, em cada anexo, conforme o caso, perfazendo a soma total consignada na coluna B. O valor de estorno descrito na linha "dez/09", no valor de R\$ 78.920,44, foi transcrito da planilha constante do Anexo 3 e representa a soma de todos os estornos cuja data de registro no livro CIAP é anterior a 01/01/2010;

COLUNA C: Valor dos estornos de lançamentos acumulando-se as somas a cada mês. Este valor acumulado é necessário para que se obtenha o valor a deduzir do saldo existente no livro CIAP no último dia de cada mês, chegando-se então ao valor do saldo correto a ser considerado neste dia;

COLUNA D: Saldo correto a ser considerado para o livro CIAP, no último dia de cada mês. Este valor é obtido pela subtração: saldo existente no livro (coluna A) **menos** valor acumulado dos estornos de lançamentos (coluna C);

COLUNA E: Valores de Coeficientes de Creditamento constantes das Denúncias Espontâneas do contribuinte (Anexo 8, fls. 42 a 63 dos autos);

COLUNA F: Fração mensal a ser apropriada, equivalente a 1/48;

COLUNA G: Valor correto do crédito de ICMS, considerando-se os estornos de lançamentos, calculados através da multiplicação dos seguintes valores: Saldo Correto do CIAP (coluna D) x Coeficiente de Creditamento (coluna E) x Fração mensal de apropriação (coluna F);

COLUNA H: Valor do crédito de ICMS apropriado pelo autuado conforme consta em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida por meio do SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), especificamente em seu Livro Registro de Entradas – LRE, nas operações de lançamento do crédito relativo à compra de bem para o ativo imobilizado (CFOP: 1604);

COLUNA I: Valor do crédito de ICMS apropriado indevidamente pelo autuado, representado pela diferença entre o valor do crédito apropriado pelo autuado, conforme lançamento de sua escrita fiscal (coluna H), e o valor do crédito correto (coluna G).

O Anexo 5 demonstra as diferenças entre as apropriações indevidas de fevereiro a dezembro de 2010, registradas no Anexo 4, e os valores recolhidos pelo autuado em face às Denúncias Espontâneas apresentadas. Portanto, os recolhimentos efetuados quando do protocolo das Denúncias Espontâneas foram considerados como redutores das apropriações indevidas apuradas, chegando-se assim aos valores de ICMS não recolhidos.

No Anexo 6 encontra-se planilha extraída do CIAP eletrônico constante da Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida pelo contribuinte por meio do SPED.

Na EFD do contribuinte são encontrados, entre outros dados, os registros “G125”, com o objetivo informar as movimentações de bens e a apropriação de parcelas de créditos de ICMS do Ativo Imobilizado; além dos registros “0300”, compondo o cadastro e a caracterização dos bens ou componentes do Ativo Imobilizado.

Desta forma, foram compilados os registros “G125”, caracterizados pelos respectivos registros “0300”, apresentados pelo contribuinte em sua Escrita Fiscal Digital, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2014 e apresentados nas Planilhas do Anexo 6.

Nestas planilhas foram reproduzidos os dados extraídos do CIAP eletrônico, principalmente, dos registros “G125” e “0300”, como explicado anteriormente, sendo adicionados as seguintes colunas, ao seu final:

“ESTORNO”: Valor do estorno tendo em vista as relações de lançamentos indevidos no CIAP, relatados pelo autuado em suas Denúncias Espontâneas.

“PLANILHA”: Identificação da planilha onde foi relacionado o lançamento indevido no CIAP (alguma

planilha apresentada no Anexo 1 – Denúncia espontânea, ou do Anexo 2, apurado pelo Fisco).

“VLR CORRETO”: Diferença entre o valor de ICMS apropriado da parcela (“VLR PARCPASS” do respectivo registro “G125” – este campo apresenta o valor da parcela de ICMS passível de apropriação - antes da aplicação da participação percentual do valor das saídas tributadas/exportação sobre as saídas totais) e o valor estornado (ESTORNO).

O Anexo 7 resume os dados do Anexo 6, consolidados nas seguintes colunas:

“SOMA DAS PARCELAS CIAP”: Consiste na soma dos valores da coluna “VLR PARCPASS” no Anexo 6, ou seja, a soma, mês a mês, das parcelas de ICMS passíveis de apropriação de crédito.

“ESTORNO”: Soma mensal dos estornos realizados pelo fisco com base nas relações de lançamentos indevidos no CIAP (Anexo 1 e Anexo 2);

“VALOR CORRETO”: Valor equivalente a “SOMA DAS PARCELAS CIAP” menos os valores “ESTORNOS”;

“COEFICIENTE CREDITAMENTO”: a) No ano de 2011, estes valores foram extraídos da Denúncia Espontânea do autuado (protocolo 00420 de 07/12/2012); b) nos anos de 2012, 2013 e 2014, estes valores foram extraídos do CIAP Eletrônico do contribuinte, constante de sua EFD (referem-se ao Registro G110, especificamente, dados do campo: IND PER SAI - índice de participação do valor do somatório das saídas tributadas e saídas para exportação no valor total de saídas);

“CRÉDITO CORRETO”: Valor obtido pela multiplicação dos valores constantes na coluna “VALOR CORRETO” pelos valores relacionados na coluna “COEFICIENTE CREDITAMENTO”;

“VALOR APROPRIADO”: Relação dos valores apropriados pelo autuado em sua Escrituração Fiscal Digital (LRAICMS), no campo “Ajuste a Crédito” (Registro E110), a título de ICMS oriundo do CIAP, conforme declaração constante à fl. 21 dos autos;

“APROPRIAÇÃO INDEVIDA”: Diferença entre o “VALOR APROPRIADO” e o “CRÉDITO CORRETO”.

(Grifos acrescidos).

Como se vê, os valores de crédito a serem apropriados foram apurados com base nas informações contidas no livro CIAP eletrônico constante da Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida pelo Contribuinte por meio do SPED, bem como foram consideradas as denúncias espontâneas apresentadas pela Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante argui que os materiais e equipamentos objetos de estorno de lançamentos no livro CIAP são empregados diretamente na atividade fim da Impugnante, razão pela qual deve ser assegurado o crédito de ICMS nas entradas destes produtos em seu estabelecimento.

Cabe trazer à baila os fundamentos legais nos quais se baseou a exigência fiscal, contidos na legislação tributária, disciplinados na Lei Complementar nº 87/96, bem como na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02, da seguinte forma:

### LC 87/96:

(...)

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

### Lei 6.763/75:

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento;

(...)

### RICMS/02:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

(...)

(Grifou-se).

A Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, deixa claro o alcance do conceito de bens alheios à atividade do estabelecimento:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

A Impugnante em sua defesa, faz uma breve descrição do processo produtivo para concluir que a Fiscalização desconsiderou a natureza da atividade e a finalidade dos equipamentos listados no doc. 4 (fls. 134), anexo à Impugnação, e que estes bens são empregados em sua atividade fim, o que poderia ser verificado pelo Fiscal autuante em visita às instalações industriais da empresa.

Em relação aos itens do doc. 4, acostado pela Impugnante, apresenta as seguintes ponderações:

- Caldeiras, tanques e toneis compõem de forma indissociável o parque industrial da Impugnante, sendo equipamento essencial no processo produtivo. E que se tem a mesma conclusão em relação às tubulações e suas conexões, utilizadas no processo de produção;

- Os elementos filtrantes atuam diretamente em contato com os insumos e o produto final no decorrer do processo produtivo, são fixados a pontos estratégicos da linha de produção, retiram impurezas e detritos;

- As lavadoras, centrífugas, estufas, incubadoras são equipamentos primordiais que atuam diretamente sobre os insumos adquiridos pela Impugnante e até sobre os produtos finais, agindo em contato direto com os produtos;

- Quanto aos equipamentos e materiais de laboratório, aduz que no contexto da indústria química, o controle de qualidade e das especificações técnicas ao final do processo constitui atividade essencial, visto que os produtos resultantes do processo industrial são insumos de outras indústrias químicas. E que os testes e verificações realizados nos laboratórios constituem na etapa final do processo produtivo.

No entanto, de uma simples análise da planilha Anexo 2 de fls. 31 dos autos, verifica-se que os estornos promovidos pela Fiscalização se referem a armários,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estantes, notebooks, monitores, suporte para monitor, transformador trifásico, roupeiro, fax, máquinas fotográficas, relógio de ponto e material de laboratório.

O citado doc. 4, acostado pela Impugnante, trata-se de planilha de mais de 63.000 (sessenta e três mil) linhas, registrando todos os itens apropriados no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2014, enquanto a planilha Anexo 2 elaborada pela Fiscalização relaciona apenas 43 itens, lançados no livro CIAP entre janeiro de 2007 e novembro de 2010.

Esclarece a Fiscalização que a própria Autuada relacionou em suas denúncias espontâneas que tais materiais e equipamentos foram lançados no livro CIAP de forma irregular.

Assim, a Assessoria deste Conselho determinou a diligência de fls. 149 para que a Fiscalização informasse para os itens constantes da planilha Anexo 2 (Estornos promovidos pela Fiscalização) o local de aplicação, a função e a justificativa para estorno dos créditos de ICMS (bens alheios ou material de uso e consumo).

Em resposta a Fiscalização acostou a planilha de fls. 152/153, relacionando os bens com o local de aplicação e a sua função, bem como a justificativa para estorno do crédito do ICMS.

Sob a justificativa de aplicação em atividade fora do campo de incidência do imposto foram estornados os créditos relativos aos seguintes itens:

- armários/bancadas/porta blindex, arquivo/estante, roupeiro, armário para EPIs e relógio de ponto, notadamente alheios à atividade do estabelecimento, visto que se tratam de móveis e utensílios;

- monitor LCD, HD, Fax, Projetor, Monitor 22”, suporte para monitor, Notebook, máquina fotográfica utilizados nos escritórios e áreas administrativas, também alheios à atividade do estabelecimento;

- kit reparo para selo mecânico, alheio por se tratar de material de manutenção;

- transformador trifásico, utilizado para transformar tensão da rede elétrica, portanto, alheio à área de produção industrial;

- espectrômetro (utilizado para medir feixes de luz) PHmetro (utilizado para medir o PH dos fluídos), tendo como local de aplicação o “Laboratório” e diversos itens relacionados como “Material de laboratório”, tendo como função análises laboratoriais.

No tocante aos itens relacionados como “material de laboratório”, a Assessoria exarou diligência para que a Fiscalização anexasse aos autos as cópias das notas fiscais de entradas relativas aos itens nos quais consta a descrição genérica de “material de laboratório”.

A Fiscalização acostou, às fls. 171/180, cópia das seguintes Notas Fiscais, relacionadas ao local de aplicação: Laboratório e função: Análises laboratoriais:

- Nº 000548 com a descrição de mercadoria “Balança Semi-microanalítica modelo CPA225D” do Fornecedor Metrohm Pensalab Instrumentação Analítica;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Nº 001.447 com a descrição das mercadorias “Colorímetro Tintometer”, suporte, célula, e cubetas, do fornecedor Imp. e Exp. de Medidores Polimate Ltda., sendo que o valor apropriado no CIAP é superior ao ICMS destacado no documento fiscal;

- Nº 002.323 do fornecedor Imp. e Exp. de Medidores Polimate Ltda., com a descrição de mercadoria “cubetas”, também com valor de ICMS destacado a menor do que o valor apropriado no CIAP.

Quanto à nota Fiscal nº 30.487 escriturada no livro CIAP em 17/06/10, intimada, a Autuada não apresentou cópia da referida Nota, apresentando “espelho” e declaração da remetente, informando que se trata de “Sistema de Cromatografia Gasosa”, no valor de R\$ 167. 015,74 (cento e sessenta e sete mil, quinze reais e setenta e quatro centavos).

De acordo com o espelho da Nota Fiscal, o valor do ICMS destacado na NF foi de R\$ 20.041,89 (vinte mil, quarenta e um reais e oitenta e nove centavos), alíquota de 12%. Entretanto o valor apropriado no livro CIAP foi de R\$ 30.062,83 (trinta mil, sessenta e dois reais e oitenta e três centavos).

De acordo com a IN nº 01/86, produtos utilizados em laboratórios de análise e controle de qualidade (*não passíveis de imobilização*), são tipificados como materiais de uso e consumo, uma vez utilizados em linhas marginais ao processo produtivo, ou seja, tais produtos não são empregados diretamente no processo de industrialização, não se integram ao novo produto e não são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização.

No entanto, quanto aos bens do ativo imobilizado, não se aplicam os conceitos contidos na IN nº 01/86 e sim, aquelas previstas na IN nº 01/98, ou seja, caso o bem esteja vinculado à consecução da atividade econômica da empresa, esta tem direito a apropriar-se dos créditos relativos às aquisições desses bens, observadas as normas regulamentares quanto à forma dessa apropriação.

No caso específico da atividade da empresa em questão (indústria química) e diante dos elementos constantes dos autos, o setor de laboratório vincula-se à atividade operacional do estabelecimento, mas somente fazem jus ao creditamento os equipamentos de laboratório, responsáveis pela análise de qualidade das matérias primas e dos produtos acabados.

Assim, considerando as informações trazidas pela Fiscalização em cumprimento à diligência promovida, conclui-se que os itens: espectrômetro, PHmetro e Balança Semi-microanalítica modelo CPA225D, utilizados nas análises laboratoriais, fazem jus ao creditamento do imposto, devendo-se acatar o creditamento promovido no livro CIAP a eles relativos.

Quanto aos itens constantes das Notas Fiscais nºs 001.447 e nº 0002.323, serão acatados os créditos somente no valor destacado nas referidas notas fiscais, mantendo-se o estorno da diferença escriturada no livro CIAP.

Já quanto à Nota Fiscal nº 30.487, não poderá ter seus créditos admitidos, uma vez que não foi apresentada a sua cópia.

Em relação aos demais itens, mantém-se o estorno dos créditos, com fulcro no inciso II da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Portanto, correto o estorno dos créditos apropriados em desacordo com a legislação, tendo resultado no recolhimento a menor do ICMS, que ora exige-se.

A Fiscalização exige ainda as multas de Revalidação, nos termos do inciso II do art. 56 e a Isolada, prevista no inciso XXVI do art. 55, todos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante entende que sua única conduta passível de punição foi o registro indevido de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens do ativo imobilizado, tendo como consequência o pagamento a menor do ICMS em razão da apropriação de créditos supostamente indevidos.

Assim, tal conduta não consistiria em infração de natureza acessória, tratando-se, portanto, de infração de natureza principal, vez que está diretamente ligada à apuração do imposto. E que a convivência entre as penalidades aplicadas é impossível, visto que seriam incompatíveis com os princípios tributários da especialidade e da tipicidade fechada, que determinam apenas uma penalidade para cada infração, devendo-se atrair apenas a aplicação da penalidade prevista no inciso XXVI do art. 55.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo não recolhido, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação 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 por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária.

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

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11<sup>a</sup> ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Na lição de Ricardo Lobo Torres (*in* Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6<sup>a</sup> 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício.

"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. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Ao contrário do que sustenta a Impugnante, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada já obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada 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 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): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXMª. SRª. DESª. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.**

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS, multa de revalidação e multa isolada, legítimo é o lançamento.

Diante do exposto, **ACORDA** a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas aos seguintes itens utilizados no laboratório: espectrômetro, PHmetro e Balança Semi-microanalítica modelo CPA225D; e os itens constantes das Notas Fiscais nº 001.447 e nº 002.323, no valor destacado no documento fiscal, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Frederico de Miranda Cruz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Cinara Lucchesi Vasconcelos Campos e Maria de Lourdes Medeiros.

**Sala das Sessões, 11 de agosto de 2016.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente / Revisor**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator**

P