

Acórdão: 22.198/19/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001109780-46
Impugnação: 40.010146546-87
Impugnante: MB Importação e Distribuição Ltda
CNPJ: 06.752049/0001-87
Proc. S. Passivo: Jéssica Moreira Brito/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – CONVÊNIO/PROTOCOLO. Acusação fiscal de falta de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária incidente nas remessas para destinatários situados em Minas Gerais, de correntes de transmissão para uso em motocicletas, mercadorias estas relacionadas no item 14 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Entretanto deve-se excluir a Multa Isolada exigida em relação aos documentos fiscais em que a Contribuinte consignou valor de base de cálculo do ICMS/ST, por inaplicável à espécie. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, relativamente às mercadorias objeto do Protocolo ICMS nº 41/08 (Autopeças), destinados a contribuinte estabelecido em Minas Gerais, no período de janeiro a maio de 2016.

A irregularidade decorre da incorreta classificação da mercadoria “correntes de transmissão” para uso em motocicletas na NBM/SH 7315.12.10, sendo que a correta classificação é na NBM/SH 7315.11.00, constante do subitem 14.110 (até 31/01/15) e subitem 14.1.110 (até 31/12/15), ambos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se, além do ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da citada Lei.

Instruem os autos, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02);
- Relatório Fiscal (fls. 07/11);

- Mídia eletrônica de fls. 13, contendo o Anexo 2 – Relatório de Apuração do ICMS ST devido, o Anexo 3 – Demonstrativo de Cálculo do ICMS ST e o Anexo 6 – Visualização de itens NF-e (correntes de transmissão);
- Soluções de Consulta Coana nºs 81 e 82, de 04/05/16 (fls. 14/17);
- Cópias de Notas Fiscais por amostragem (fls. 18/31).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 34/67.

Argui inicialmente a nulidade do Auto de Infração em razão da ocorrência de erros materiais que o maculam, quais sejam: I) a ilegitimidade passiva da Impugnante; II) não cumprimento da metodologia de lançamento determinada no art. 150, § 3º do Código Tributário Nacional - CTN, que ensejou erro na apuração do *quantum* devido; e III) erro de enquadramento legal da penalidade supostamente cometida.

Diz que a Impugnante é parte ilegítima para figurar no polo passivo da autuação, tendo em vista o disposto no art. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75, que prevê que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST, nos casos de retenção a menor ou ausência de retenção do imposto é do destinatário das mercadorias; e que, no mesmo sentido, tal determinação é contemplada no art. 15 do Anexo XV do RICMS/02.

Sustenta que a Fiscalização não se atentou à metodologia de lançamento expressamente prevista no art. 150, § 3º do Código Tributário Nacional – CTN, que prevê que os atos praticados pelo Sujeito Passivo ou por terceiros, visando à extinção total ou parcial do crédito, devem ser considerados na apuração do saldo porventura devido.

Alega que a lógica do ICMS/ST faz com que os valores recolhidos a título de ICMS próprio pela destinatária LM Comercial e demais empresas participantes da cadeia de circulação de mercadorias em análise, sejam indevidos, de modo que devem ser abatidos na apuração do valor eventualmente devido a título de ICMS/ST.

Argui que, ainda que se admita ser o caso de responsabilidade solidária da empresa destinatária, o lançamento também é nulo por falha na identificação do Sujeito Passivo, já que a sociedade adquirente não consta como Sujeito Passivo, não cabendo discricionariedade da Autoridade Lançadora quanto à completa indicação do Sujeito Passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 142 do CTN.

Subsidiariamente, na eventualidade de não ser reconhecida a nulidade do lançamento fiscal, requer que seja apurado os valores recolhidos pela LM Comercial e Distribuidora e outros contribuintes em operações subsequentes às que embasaram o presente Auto de Infração, por meio de diligência, abatendo-se os valores já recolhidos por estas empresas a título de ICMS nas operações envolvendo tais mercadorias.

Observa que todo o trabalho fiscal se pauta nas Soluções de Consulta Coana nºs 81 e 82, publicadas em 25/05/16, que esclareceram dúvida plausível quanto à

classificação do tipo de mercadoria comercializada pela Impugnante, ao definir qual o código NCM deve ser utilizado para cada tipo de corrente de transmissão.

Enfatiza, portanto, que a partir da publicação das Soluções de Consulta houve uma requalificação da situação jurídica envolvendo as operações com tais mercadorias, trazendo a certeza de que há a incidência de ICMS/ST e, assim sendo, todos os valores recolhidos por seu cliente, até então, a título de ICMS próprio, decorrente das saídas destas mercadorias, tornaram-se indevidos, de modo que devem ser abatidos na apuração do ICMS/ST exigido pelo Fisco, tendo em vista ser mandatória a aplicação do dispositivo contido no art. 150, § 3º do CTN.

Adverte que, em observância aos preceitos do art. 146 do CTN, esse novo critério jurídico, definitivamente estabelecido após solução de consulta, só poderia ser aplicado a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Sustenta que houve equívoco no enquadramento legal da suposta infração cometida pela Impugnante, no tocante às penalidades aplicadas, isso porque, no caso em questão, não houve qualquer omissão da Impugnante a respeito dos aspectos quantitativos referentes aos fatos geradores tributados, uma vez que a Fiscalização procedeu o lançamento única e exclusivamente com base nas notas fiscais emitidas pela Impugnante.

Assevera que a infração atribuível à Impugnante é apenas o equívoco na classificação das mercadorias comercializadas, devendo ser, no máximo, enquadrada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75.

Alega que a penalidade aplicada com base no art. 55, inciso XXXVII não condiz com a sua conduta, uma vez que a Impugnante não deixou de consignar ou consignou base de cálculo igual a zero, o que se verifica das notas fiscais anexadas por amostragem pelo Fisco (Anexo 7) que houve destaque de ICMS/ST referente às demais mercadorias comercializadas nas operações.

Adentrando ao mérito, entende que o lançamento não deve prevalecer, uma vez que havia dúvida plausível da Impugnante quanto à classificação das mercadorias, à vista da tabela TIPI vigente à época dos fatos geradores.

Assevera que até a publicação das Soluções de Consulta Coana nºs 81 e 82, era possível se extrair da TIPI que o código NCM 7315.11.00 era relativo às “correntes de rolos” e o código NCM 7315.12.10 seria referente às “correntes de transmissão”.

Ressalta que é evidente a similaridade entre os produtos, sendo a mera descrição da TIPI insuficiente para essa diferenciação.

Portanto, reafirma ser inegável, que a fixação de novo critério jurídico, a partir das Soluções de Consulta Coana nºs 81 e 82, que definiram o código NCM 7315.11.00 para as “correntes de transmissão utilizadas para transmitir o movimento da caixa de câmbio até a roda traseira das motocicletas”, aliado aos termos do art. 146 do CTN, só autorizam a adoção do novo entendimento para fatos geradores ocorridos após a publicação das citadas consultas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta a boa-fé da Contribuinte, visto que logo após a publicação das Soluções de Consulta mencionadas, passou a emitir as notas fiscais com a indicação da NCM por elas determinada e proceder ao recolhimento do respectivo ICMS/ST.

Repisa as alegações quanto à metodologia de apuração definida no art. 150, § 3º do CTN, a qual entende que o Fisco não utilizou, já exposto anteriormente.

Entende que devem ser afastadas ou pelo menos reduzidas as penalidades aplicadas, com base nos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da equidade, conforme autorizado no art. 53, § 3º, da Lei nº 6.763/75.

Sustenta mais uma vez a inaplicabilidade da multa isolada ao caso em análise, visto que entende que a multa com base no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, assim como as multas que são superiores ao próprio tributo, por serem mais gravosas, são utilizadas com o fito de desestimular condutas dolosas dos contribuintes, que visem a sonegação fiscal.

Assevera que no caso dos autos, nenhuma informação foi omitida pela Impugnante, tendo sido efetuado o lançamento com base apenas nas informações declaradas pela Impugnante, por meio das notas fiscais eletrônicas emitidas, sem a necessidade de qualquer procedimento mais aprofundado de fiscalização.

Discorre sobre o disposto no art. 112 do CTN, que diz que as normas sancionadoras do direito tributário devem ser interpretadas de maneira mais benigna aos contribuintes, em caso de dúvidas plausíveis, como ocorreu no presente caso, já que a natureza e as circunstâncias materiais, objeto da tributação, somente foram definidos após soluções de consultas, proferidas em maio de 2016. Ou seja, que havendo dúvida acerca da adequação da norma à materialidade da infração cometida pelo contribuinte, a penalidade deve ser afastada.

Alega ainda a inaplicabilidade cumulativa das multas isolada e de revalidação, sob pena de configuração do *bis in idem*.

Assevera que a possibilidade de aplicação cumulativa das referidas penas somente deve ocorrer quando existem duas infrações cometidas pelos contribuintes, quais sejam o não recolhimento do tributo e o descumprimento de obrigação acessória para encobrir a primeira infração, ou seja, quando há duas infrações distintas.

Conclui que, sendo o mesmo ato penalizável por duas sanções diferentes, deve-se aplicar o princípio da consunção/absorção, que prevê que a infração mais gravosa absorve a menos gravosa. Assim, no caso dos autos, a multa de revalidação é absorvida pela multa isolada.

Por fim, alega que as sanções aplicadas violam os princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como os arts. 5º, inciso LIV, 150, inciso IV e 170, inciso II da CF/88 e, ainda, a impossibilidade de incidência retroativa dos juros de mora sobre as multas aplicadas, desde a data da ocorrência do suposto fato gerador da obrigação principal.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 79/102, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta que não houve eleição incorreta do Sujeito Passivo no presente Processo Tributário Administrativo.

Aduz que o art. 121 do Código Tributário Nacional - CTN define o Sujeito Passivo da obrigação principal a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, ficando caracterizada a sua condição de responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Assim, nesse caso, o Sujeito Passivo da obrigação tributária principal, relativamente às operações sob o regime de substituição tributária, é o remetente da mercadoria, conforme o inciso II do art. 22 da Lei nº 6.763/75 c/c os arts. 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Assevera que a regra contida no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 há de ser interpretada juntamente com o disposto no inciso II do *caput* do mesmo artigo, considerando o disposto no art. 124 do CTN. Da mesma maneira, a regra contida no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, deve ser interpretada juntamente com o disposto nos seus arts. 12 e 13, considerando, também, o disposto no art. 124 do CTN.

Implica dizer que, à luz dos referidos dispositivos, nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo a retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária pelo substituto caberá, também, ao estabelecimento destinatário neste estado, tendo em vista que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, bem como aquelas expressamente designadas por lei.

Portanto, nos termos do art. 124 do CTN, estabeleceu-se no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, a responsabilidade solidária entre substituto e substituído, quando da não retenção ou retenção a menor do tributo devido pelo primeiro a título de substituição tributária. Assim, quando a substituição tributária para determinada mercadoria estiver prevista em convênio ou protocolo e o remetente estiver estabelecido em unidade federada dele signatário, o remetente é o Sujeito Passivo original da obrigação tributária, não cabendo, para eleição do Sujeito Passivo de exigência fiscal, qualquer benefício de ordem, nos termos do parágrafo único do art. 124 do CTN.

Acrescenta que o estado do Espírito Santo, por intermédio do Protocolo ICMS nº 116/09, aderiu ao Protocolo ICMS nº 41/08, do qual o estado de Minas Gerais é signatário e recepcionou em sua legislação interna os seus termos. Dessa forma, o Fisco, amparado por todos os dispositivos legais citados, identificou como Sujeito Passivo o remetente das mercadorias e constituiu o crédito tributário pelo lançamento, com fulcro no art. 142 do CTN, não se obrigando, para tanto, a verificar as posteriores operações realizadas pelo destinatário. Portanto, a diligência solicitada pela Impugnante, visando a verificação das operações realizadas pelo destinatário das

mercadorias, em nada modificará o entendimento quanto à materialidade do crédito tributário.

Entende que, havendo a extinção do presente crédito tributário pelo pagamento, cabe à empresa LM Comercial e Distribuidora Ltda, destinatária das mercadorias objeto desta peça fiscal, pleitear a restituição do imposto que porventura tenha recolhido a título de ICMS próprio em decorrência das saídas das mercadorias, bem como valores do ICMS/ST que entenda restituíveis em decorrência de fatos geradores presumidos que não se realizaram, observadas as hipóteses previstas no art. 23 do Anexo XV do RICMS/02.

Registra que o alegado § 3º do art. 150 do CTN, combinado com seu § 2º, não se aplica ao caso em tela, uma vez que não há atos praticados pelo Sujeito Passivo e nem por terceiros que possam ser considerados atos que visavam à extinção total ou parcial do crédito tributário ora exigido.

Refuta o argumento da Impugnante de que a autuação se pauta na expressa definição pela Receita Federal do Brasil do tipo de mercadoria comercializada pela Impugnante, em razão da publicação, em 25/05/16, das Soluções de Consulta Coana nºs 81 e 82.

Assevera que a Impugnante é contribuinte substituto mineiro por força do Protocolo ICMS nº 41/08, ao qual o estado do Espírito Santo aderiu pelo Protocolo ICMS nº 116/09, ou seja, desde 2009 o contribuinte estabelecido no estado do Espírito Santo tem a obrigação de observar as normas contidas no Protocolo ICMS nº 41/08, suas alterações, bem como as legislações internas das suas unidades federadas signatárias, caso de Minas Gerais.

Aduz que o Protocolo ICMS nº 41/08 foi alterado pelo Protocolo ICMS nº 05/11, com efeitos a partir de 1º/05/11, trazendo dentre as suas alterações, a inclusão do item 110 em seu Anexo Único, referente ao produto “Corrente transmissão”, vinculado ao código NCM 7315.11.00.

Na legislação interna mineira, a alteração do Protocolo ICMS nº 41/08 foi recepcionada pelo Decreto nº 45.688, de 11/08/11, cujo art. 4º acrescentou o subitem 14.110 na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, com vigência estabelecida pelo art. 5º, inciso I, alínea “c”, a partir de 01/10/11.

Destaca que o subitem 14.110 (efeitos de 01/10/11 até 31/01/15), posteriormente alterado para 14.1.110 (efeitos de 01/02/15 até 31/12/15), sempre foi vinculado ao código NCM 7315.11.00 e à descrição “corrente transmissão”. Portanto, a sujeição da Impugnante ao regime de substituição tributária em operações envolvendo correntes de transmissão destinadas a Minas Gerais já existia desde 01/10/11.

Assevera que a Impugnante classificava as correntes de transmissão no código NCM 7315.12.10, desconsiderando o Protocolo ICMS nº 41/08 e a legislação mineira, não efetuando a retenção e o recolhimento do ICMS/ST nas operações que destinavam o produto ao contribuinte mineiro, comportamento que só modificou após a publicação das Soluções de Consulta Coana nºs 81 e 82.

Aduz que, se a Impugnante observasse o disposto no Protocolo ICMS nº 41/08, que consiste em um conjunto de normas complementares estabelecidas entre estados da Federação e o Distrito Federal, com fulcro no CTN e na Lei Complementar nº 87/96, nenhuma dúvida restaria quanto a sua responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subseqüentes (ICMS/ST) das mercadorias em questão, visto que o produto “corrente transmissão” é expressamente citado no item 110 do Anexo Único do referido protocolo.

Transcreve os arts. 6º e 9º da Lei Complementar nº 87/96 e art. 100 do CTN.

Ressalta que as Soluções de Consulta Coana nºs 81 e 82 apenas ratificam o que já se podia extrair do Protocolo ICMS nº 41/08, não trazendo a fixação de novo entendimento jurídico, uma vez que não modificaram nenhum ato anterior, bem como, ainda não sofreram, até a presente data, modificações por outros atos, conforme se verifica da consulta disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=74170&visao=r-elacional>> e <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=74171&visao=r-elacional>>.

Observa que, não fosse o critério da posição mais específica constante das “Considerações Gerais”, da seção XVII, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (versão NESH 2012 e 2017), a mercadoria seria classificada na subposição 8714.10 da TIPI (versão 2012 e 2017), relativo a partes e acessórios de motocicletas, e estaria sujeita a substituição tributária nos termos do item 74 do Protocolo ICMS nº 41/08 (subitem 14.74, posterior 14.1.74 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02).

Assevera que equivale a dizer que o item 110 do Protocolo ICMS nº 41/08, “correntes transmissão”, vinculado a NCM 7315.11.00, só existe em função da impossibilidade de as correntes de transmissão serem classificadas na subposição 8714.10 da TIPI, pelo critério da posição mais específica, mas evidência a intenção contida no Protocolo ICMS nº 41/08 em sujeitar o produto ao instituto da substituição tributária.

Ressalta que se a Impugnante tinha dúvidas quanto à classificação das mercadorias, anteriormente às Consultas Coana supracitadas, deveria, ela mesma ter formulado consulta à Secretaria da Receita Federal ou ainda à Superintendência de Tributação da SEF/MG, quanto à aplicação da legislação tributária, em relação a fato de seu interesse, nos termos previstos nos arts. 37 a 48 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

No tocante às penalidades aplicadas, afirma que foram lançadas observando rigorosamente a legislação estadual, vigente à época.

Destaca que a alegação da Impugnante, almejando desqualificar a aplicação da multa isolada em tela, de que nenhuma informação foi omitida ao Fisco, mesmo que não tenha discriminado expressamente a base de cálculo do ICMS/ST, pois que, todas as informações necessárias para sua obtenção foram disponibilizadas nas notas fiscais

eletrônicas, comprovando, assim, a boa-fé da Autuada, não anulam o fato de que, para a espécie de mercadoria objeto da ação fiscal, as ditas correntes de transmissão, não houve, efetivamente, a consignação da BC/ST nas notas fiscais eletrônicas autuadas.

Aduz que, para a caracterização da infração contida no texto da multa isolada, não é sequer relevante se há má-fé, equívoco, ou dúvida “plausível” do contribuinte. A própria redação do dispositivo da penalidade deixa clara a necessidade de sua imposição, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência. Aplica-se, portanto, o art. 136 do CTN.

No tocante ao argumento da Impugnante de que não se pode aplicar a cobrança cumulativa da multa isolada com a multa de revalidação, afirma que tal entendimento é equivocado, uma vez que a multa de revalidação é cobrada em função da falta de recolhimento do imposto (obrigação principal) e a multa isolada em decorrência de descumprimento de obrigação acessória, no caso, por não consignar em documento fiscal o valor da base de cálculo estabelecida na legislação relativa à substituição tributária (BC/ST).

Quanto à aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, em detrimento da prevista no art. 54, inciso VI, também da Lei nº 6.763/75, considerada pela Impugnante como a única admissível de ser aplicada ao caso, se deve ao fato da primeira ser específica para a ocorrência da infração caracterizada pela falta de consignação da base de cálculo em documento fiscal.

Observa que a nova redação do art. 54, inciso VI, prevê que a multa não se aplica nas hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55.

Destaca que, no tocante às assertivas de ilegalidade e de violação a preceitos constitucionais, bem como o efeito confiscatório da multa, não compete ao Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais apreciá-las, dado o impedimento previsto no art. 182 da Lei nº 6.763/75 e art. 110, inciso I do RPTA.

Por fim, afirma que a cobrança de juros de mora sobre tributos e multas, encontra-se respaldada no art. 161 do CTN, nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, bem como na Resolução nº 2.880/97 do Secretário de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 112/134, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento para excluir a multa isolada exigida em relação aos documentos fiscais em que a Contribuinte consignou valor no campo “base de cálculo do ICMS ST”, por inaplicável à espécie.

Da Instrução Processual

Em sessão realizada em 11/04/19, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização informe se, em relação às operações objeto da autuação, houve o recolhimento do ICMS/ST por parte da destinatária das mercadorias. Em seguida, vista

à Impugnante. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Jéssica Moreira Brito e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos, (fls.140).

A Fiscalização manifesta-se às fls.142/143.

Aberta vista para a Impugnante, que se manifesta às fls. 151/152.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às fls. 156/157

A Assessoria do CCMG ratifica seu entendimento anterior (fls. 159/162).

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

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento, decorrentes de erros materiais que o maculam, quais sejam: I) a ilegitimidade passiva da Impugnante; II) não cumprimento da metodologia de lançamento determinada no art. 150, § 3º do CTN, que ensejou erro na apuração do *quantum* devido; e III) erro de enquadramento legal da penalidade supostamente cometida.

Alega a Impugnante que seria parte ilegítima para figurar no polo passivo da autuação, com fulcro no disposto no art. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75, que prevê que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST, nos casos de retenção a menor ou ausência de retenção do imposto é do destinatário das mercadorias; e ainda que se admita ser o caso de responsabilidade solidária da empresa destinatária, o lançamento também é nulo por falha na identificação do Sujeito Passivo, já que a sociedade adquirente não consta como Sujeito Passivo, não cabendo discricionariedade da Autoridade Lançadora quanto à completa indicação do Sujeito Passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Entretanto, tal argumento não merece prosperar.

Depreende-se do disposto no art. 142 do CTN que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

Verifica-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

A Sujeição Passiva, em relação às operações sob o regime de substituição tributária, encontra-se determinada no inciso II do art. 22 da Lei nº 6.763/75 e arts. 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, não havendo que se falar em ilegitimidade passiva da Impugnante. Tampouco houve falha na identificação do Sujeito Passivo, uma vez que não foi indicado o destinatário da mercadoria, como quer a Impugnante.

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

As demais questões quanto à responsabilidade da Impugnante, bem como os questionamentos quanto à metodologia de lançamento e quanto ao enquadramento da penalidade aplicada, se confundem com o próprio mérito e assim serão analisados.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, relativamente às mercadorias objeto do Protocolo ICMS nº 41/08 (Autopeças), destinadas a contribuinte estabelecido em Minas Gerais, no período de janeiro a maio de 2016.

A irregularidade decorre da incorreta classificação da mercadoria “correntes de transmissão” para uso em motocicletas na NBM/SH 7315.12.10, sendo que a correta classificação é na NBM/SH 7315.11.00, constante do item 111.0 do Capítulo 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se, além do ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da citada Lei.

A Autuada, empresa estabelecida no estado do Espírito Santo, tem como atividade principal o comércio por atacado de pneumáticos e câmaras de ar (CNAE 45.30/7.02), e como atividade secundária o comércio por atacado de peças e acessórios para motocicletas e motonetas (CNAE 45.41/2-02), sendo responsável por substituição tributária, por força do Protocolo ICMS nº 41/08, pelas remessas interestaduais de peças, partes, componentes, acessórios listados em seu Anexo Único, em razão da adesão do estado do Espírito Santo por meio do Protocolo de ICMS nº 116/09.

Como bem deixou registrado o Fisco, o Sujeito Passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, ficando caracterizada a sua condição de responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei, conforme preceitua o art. 121 do CTN, *in verbis*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (Grifou-se).

Assim, a Lei nº 6.763/75 dispõe em seu art. 22, inciso II:

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

I - alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou do destinatário ou do usuário do serviço;

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

(...) (grifou-se)

O Protocolo ICMS nº 41/08, ao qual aderiu o do estado do Espírito Santo por meio do Protocolo de ICMS nº 116/09, atribuiu ao remetente, na qualidade de Sujeito Passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único do referido protocolo, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias do mesmo protocolo. Confira-se:

Protocolo ICMS nº 41/08

Adesão do ES pelo Prot. ICMS 116/09, exceto nas operações com SP, efeitos a partir de 01.11.09.

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único deste protocolo, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias deste protocolo, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às operações subsequentes.

A responsabilidade do remetente está disciplinada nos arts. 12 e 13 do Anexo XV do RICMS/02:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

(...)

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação. (Grifou-se)

Portanto, não prospera o argumento de que a Impugnante seria parte ilegítima para figurar no polo passivo da autuação, com fulcro no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 e art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, que prevê que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST, nos casos de retenção a menor ou ausência de retenção do imposto, é do destinatário das mercadorias.

Foi constatado que a Autuada deixou de recolher o ICMS/ST devido nas remessas de “correntes de transmissão” para a empresa atacadista mineira LM Comercial Distribuidora Ltda, operações relacionadas no Anexo 3 do Auto de Infração, em razão da incorreta classificação das citadas mercadorias na NBM/SH 7315.12.10, sendo que a correta é a 7315.11.00, arroladas no item 111.0 do Capítulo 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, redação vigente a partir de 01/01/16:

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2017 - Redação dada pelo art. 15 e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)
111.0	01.111.00	7315.11.00	Corrente transmissão	1.1	71,78

Ressalte-se que a transcrição dos itens na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 encontra-se em consonância com o Anexo único do Protocolo ICMS nº 41/08. Confira-se:

Protocolo ICMS nº 41/08

Acrescido o Anexo Único pelo Prot. ICMS 49/08, produzindo efeitos a partir de 01.06.08.

ANEXO ÚNICO

ITEM	DESCRIÇÃO	NCM/SH
------	-----------	--------

Acrescido o item 110 pelo Prot. ICMS 5/11, efeitos a partir de 01.05.11 para os Estados signatários e da data prevista em ato do Poder Executivo para o Distrito Federal.

110	Corrente transmissão	7315.11.00
-----	----------------------	------------

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sua defesa, a Impugnante alega que o trabalho fiscal se pauta nas Soluções de Consulta Coana nºs 81 e 82, publicadas em 25/05/16, pela Receita Federal, as quais esclareceram dúvida plausível quanto à classificação do tipo de mercadoria comercializada pela Impugnante, ao definir qual o código NCM deve ser utilizado para cada tipo de corrente de transmissão.

Argui que havia dúvida da Impugnante quanto à classificação das mercadorias, à vista da tabela TIPI vigente à época dos fatos geradores, sendo que até a publicação das citadas Soluções de Consulta era possível se extrair da TIPI que o código NCM 7315.11.00 era relativo às “correntes de rolos” e o código NCM 7315.12.10 seria referente às “correntes de transmissão”. E, ainda, que é evidente a similaridade entre os produtos, sendo a mera descrição da TIPI insuficiente para essa diferenciação.

Por oportuno, transcreve-se da TIPI as descrições contidas nas classificações supracitadas:

73.15	Correntes, cadeias, e suas partes, de ferro fundido, ferro ou aço.
7315.1	- Correntes de elos articulados e suas partes:
7315.11.00	-- Correntes de rolos
7315.12	-- Outras correntes
7315.12.10	De transmissão
7315.12.90	Outras
7315.19.00	-- Partes
7315.20.00	- Correntes antiderrapantes
7315.8	- Outras correntes e cadeias:
7315.81.00	-- Correntes de elos com suporte
7315.82.00	-- Outras correntes, de elos soldados
7315.89.00	-- Outras
7315.90.00	- Outras partes

No âmbito do exercício da competência de fiscalizar o ICMS, ao Fisco Estadual cabe aplicar e interpretar a legislação estadual relativa ao imposto e, também, a legislação federal pertinente, inclusive sobre classificação fiscal de mercadorias, nos termos do art. 196 do RICMS/02.

Assim, compete à Fiscalização Estadual, no caso concreto e, para efeitos de fiscalização do imposto estadual, verificar a correta classificação da mercadoria na NCM/SH, utilizando a legislação federal e observando, especialmente, o disposto nas Regras Gerais de Interpretação e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, bem como as Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil sobre classificação de mercadorias. Nesse sentido, pode discordar da classificação efetuada pelo contribuinte.

Esse entendimento está sedimentado na Consulta de Contribuintes nº 230/13, da DOT/DOLT/SUTRI/SEF, trechos transcritos:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 230/2013

PTA Nº:16.000488732-13

(...)

CLASSIFICAÇÃO FISCAL – A classificação de mercadoria, para efeitos tributários, é de inteira responsabilidade do fabricante ou do importador, sendo que as dúvidas relativas à classificação de

produtos na NCM devem ser esclarecidas junto à Receita Federal do Brasil, que é o órgão competente para dirimir dúvidas sobre classificações que tenham por origem normas federais. No âmbito do exercício de sua competência de fiscalizar o ICMS, ao Fisco Estadual cabe aplicar e interpretar a legislação estadual relativa ao imposto e, também, a legislação federal pertinente, inclusive sobre classificação fiscal de mercadorias.

(...)

(...)

RESPOSTA:

A classificação de mercadoria importada e comercializada pela Consulente, para efeitos tributários, é de sua inteira responsabilidade, sendo que as dúvidas relativas à classificação de produtos na NCM/SH devem ser esclarecidas junto à Receita Federal do Brasil, que é o órgão competente para dirimir dúvidas sobre classificações que tenham por origem normas federais.

Vale esclarecer que a fiscalização do ICMS, em conformidade com o art. 188 do RICMS/02, compete aos órgãos próprios da Secretaria de Estado de Fazenda Estadual e, para efeitos desta fiscalização, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal, nos termos do art. 196 do mesmo Regulamento.

Portanto, no âmbito do exercício de sua competência de fiscalizar o ICMS, ao Fisco Estadual cabe aplicar e interpretar a legislação estadual relativa ao imposto e, também, a legislação federal pertinente.

Desse modo, ao Fisco Estadual compete, no caso concreto e para efeitos de fiscalização do imposto estadual, verificar a correta classificação da mercadoria na NCM/SH, interpretando a legislação federal e observando, especialmente, o disposto nas Regras Gerais de Interpretação e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, bem como as Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil sobre classificação de mercadorias. Nesse sentido, pode o Fisco Estadual discordar da classificação efetuada pelo contribuinte. (Grifou-se).

As citadas Soluções de Consultas Coana nº 81 e nº 82, publicadas em maio de 2016, não alteram a classificação das mercadorias, apenas esclarecem que se classificam no código NCM 7315.11.00 as “correntes de rolos, de elos articulados, constituídas por aço de baixo carbono, utilizadas para transmitir o movimento da caixa de câmbio até a roda traseira da motocicleta” (fls. 15) e no código NCM 7315.12.10 as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“correntes silenciosas, de elos vinculados, de transmissão, constituídas por aço de baixo carbono, para uso no comando de válvulas dos motores das motocicletas, denominadas comercialmente “correntes de comando”.” (fls. 17).

Verifica-se que os dispositivos legais que sustentam a Solução de Consulta nº 81 foram as Regras Gerais de Interpretação RGI 1 (texto da posição 73.15), a RGI 6 (textos da subposição de primeiro nível 7315.1 e da subposição de segundo nível 7315.11), da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 94 de 2011 e da TIPI. Confira-se:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes Regras:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

(...)

6. A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, bem como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na acepção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

(...)

REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI)

(RGC/TIPI-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, *mutatis mutandis*, para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código.

73.15	Correntes, cadeias, e suas partes, de ferro fundido, ferro ou aço.
7315.1	- Correntes de elos articulados e suas partes:
7315.11.00	-- Correntes de rolos

Assim, de acordo com a Solução de Consulta Coana nº 81 de maio de 2016, as “correntes de rolos, de elos articulados, constituídas por aço de baixo carbono, utilizadas para transmitir o movimento da caixa de câmbio até a roda traseira da motocicleta” são classificadas na posição 7315.11.00.

Por oportuno, destaca-se a observação do Fisco que “*não fosse o critério da posição mais específica constante das “Considerações Gerais”, da seção XVII, das*

Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (versão NESH 2012 e 2017), a mercadoria seria classificada na subposição 8714.10 da TIPI (versão 2012 e 2017), relativo a partes e acessórios de motocicletas, e estaria sujeita a substituição tributária nos termos do item 74 do Protocolo nº ICMS 41/08 (subitem 14.74, posterior 14.1.74 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Equivale a dizer que o item 110 do Protocolo ICMS nº 41/08, “correntes transmissão”, vinculado a NCM 7315.11.00, só existe em função da impossibilidade de as correntes de transmissão serem classificadas na subposição 8714.10 da TIPI, pelo critério da posição mais específica, mas evidencia a intenção contida no Protocolo ICMS nº 41/08 em sujeitar o produto ao instituto da substituição tributária. (Destacou-se). Veja-se:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes Regras:

(...)

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

(...) (Grifou-se).

Não prospera o argumento da Impugnante de que foi fixado novo critério jurídico, a partir das Soluções de Consulta Coana nºs 81 e 82, que definiram o código NCM 7315.11.00 para as “correntes de transmissão utilizadas para transmitir o movimento da caixa de câmbio até a roda traseira das motocicletas”, e que aliado aos termos do art. 146 do CTN, só autorizam a adoção do novo entendimento para fatos geradores ocorridos após a publicação das citadas consultas.

O preceituado art. 146 do CTN assim dispõe:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

(Grifou-se)

A doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta.

Nas palavras do professor Kyioshi Harada:

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

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

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado. (Grifou-se).

Como se vê, no caso dos autos, não houve mudança de critério jurídico visto que o Fisco sempre entendeu que a mercadoria "corrente de transmissão" para uso em motocicletas encontra-se classificada na NBM/SH 7315.11.00, e que tal mercadoria relacionada no subitem 14.110 (até 31/01/15), subitem 14.1.110 (até 31/12/15), ambos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e a partir item 111.0 do Capítulo 1 da mesma Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, está sujeita ao regime de substituição tributária.

Ademais, o Protocolo de ICMS nº 41/08 elenca as correntes de transmissão desde maio de 2011, quando o Protocolo ICMS nº 5/11, inclui o item 110 em seu Anexo Único, referente ao produto "Corrente transmissão", vinculado ao código NCM 7315.11.00.

Portanto, não há que se falar em dúvida plausível quanto à classificação do tipo de mercadoria comercializada pela Impugnante, ou mudança de critério jurídico.

Para sanar eventuais dúvidas quanto à classificação de mercadorias na NCM/SH, deve o contribuinte se dirigir à Receita Federal do Brasil, que é o órgão competente para dirimir dúvidas sobre classificações que tenham por origem normas federais, o que a Impugnante não fez.

Também poderia a Contribuinte, em caso de dúvida quanto à aplicação da substituição tributária à mercadoria “corrente de transmissão”, formular consulta escrita à Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, conforme previsto no art. 37 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, o que também não fez.

Poderia ainda, após a publicação das Soluções de Consulta mencionadas, que esclareceram que se classificam no código NCM 7315.11.00 as “correntes de rolos, de elos articulados, constituídas por aço de baixo carbono, utilizadas para transmitir o movimento da caixa de câmbio até a roda traseira da motocicleta”, recolher o imposto devido por substituição tributária devido e não recolhido no período anterior às consultas, bem como comunicado ao Fisco, mediante denúncia espontânea.

Como assim não fez, não se pode acatar a alegação de boa-fé da Contribuinte, sob a alegação de que após a publicação das Soluções de Consulta mencionadas, passou a emitir as notas fiscais com a indicação da NCM por elas determinado e proceder ao recolhimento do respectivo ICMS/ST.

No tocante à metodologia de apuração do crédito tributário, alega a Impugnante que esta estaria em desacordo com a metodologia de lançamento expressamente prevista no art. 150, § 3º do CTN, que prevê que os atos praticados pelo Sujeito Passivo ou por terceiros, visando à extinção total ou parcial do crédito, devem ser considerados na apuração do saldo porventura devido.

Entende a Impugnante que a lógica do ICMS/ST faz com que sejam indevidos os valores recolhidos a título de ICMS próprio pela destinatária LM Comercial e demais empresas participantes da cadeia de circulação de mercadorias em análise, de modo que devem ser abatidos na apuração do valor eventualmente devido a título de ICMS/ST.

Requer que seja apurado os valores recolhidos pela LM Comercial e Distribuidora e outros contribuintes em operações subsequentes às que embasaram o presente Auto de Infração, por meio de diligência, abatendo-se os valores já recolhidos por estas empresas a título de ICMS nas operações envolvendo tais mercadorias.

A 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG converteu o julgamento em diligência para que a Fiscalização informe se, em relação às operações objeto da autuação, houve o recolhimento do ICMS/ST por parte da destinatária das mercadorias.

Em resposta, a Fiscalização informa que não houve recolhimento de ICMS/ST pela destinatária LM Comercial e Distribuidora relativo às mercadorias autuadas (correntes de transmissão).

Quanto ao pleiteado pela Impugnante para que fosse abatido o valor do ICMS Operação própria recolhido pela destinatária, em relação a tais mercadorias, visto que a destinatária teria supostamente submetido tais mercadorias ao regime de débito e crédito, este não pode ser acatado, em face de ausência de previsão legal.

E, ainda, tal argumento não merece prosperar, uma vez que não há atos praticados pelo Sujeito Passivo e nem por terceiros que possam ser considerados atos que visavam à extinção total ou parcial do crédito tributário ora exigido.

Caso a LM Comercial e Distribuidora Ltda, destinatária das mercadorias comprove o recolhimento indevido do ICMS próprio em decorrência das saídas das mercadorias, poderá pedir a sua restituição nos termos do art. 92 do RICMS/02. E, ainda, com relação ao valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, poderá se restituir de tal valor, na forma prevista nos arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02.

Diante de todo o exposto, foram exigidos o ICMS/ST, a Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da citada Lei.

A Impugnante entende que o enquadramento legal da suposta infração cometida, no tocante às penalidades aplicadas, estaria equivocado, isso porque, no caso em questão, não houve qualquer omissão a respeito dos aspectos quantitativos referentes aos fatos geradores tributados, uma vez que a Fiscalização procedeu o lançamento única e exclusivamente com base nas notas fiscais emitidas pela Impugnante.

Entende que o que ocorreu foi um equívoco na classificação das mercadorias comercializadas pela Impugnante, devendo ser, no máximo, enquadrada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75.

A conduta apenada no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75 trata da emissão de documento com falta de requisito ou com indicações suficientes, e a partir 01/07/17, teve sua redação alterada pela Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, para explicitar que o inciso VI do art. 54, somente se aplica às hipóteses não previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento, limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

"VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;"

(...)

Em relação à base de cálculo da operação sujeita à substituição tributária, tratam os incisos VII e XXXVII do art. 55, da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

Efeitos de 1º/01/2012 a 30/06/2017 - Acrescido pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos da Lei nº 19.978, de 28/12/2011:

"XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;"

(...) (Grifou-se).

Portanto, nos casos em que o Contribuinte deixe de consignar ou tenha consignado em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, base de cálculo diversa da prevista na legislação, a penalidade específica é a prevista nos incisos VII e XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Diz ainda a Impugnante que a penalidade aplicada com base no art. 55, inciso XXXVII não condiz com a sua conduta, uma vez que a Impugnante não deixou de consignar ou consignou base de cálculo igual a zero, o que se verifica das notas fiscais anexadas por amostragem pelo Fisco (Anexo 7) que houve destaque de ICMS/ST referente às demais mercadorias comercializadas nas operações.

Por seu turno, entende o Fisco que a penalidade prevista no inciso XXXVII se aplica ao caso dos autos, uma vez que para a espécie de mercadoria objeto da ação fiscal (correntes de transmissão), não houve, efetivamente, a consignação da BC/ST nas notas fiscais eletrônicas autuadas.

Como descrito pelo Fisco, a conduta apenada foi a falta de destaque da base de cálculo do ICMS/ST, e conseqüentemente, o imposto devido. Tal conduta se encontra descrita no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Verifica-se que de fato, as notas fiscais acostadas aos autos por amostragem pelo Fisco no Anexo 7 (fls. 18/31) foram consignados valores no campo “base de cálculo do ICMS Substituição”.

Portanto, nos casos em que o Contribuinte consignou valor como base de cálculo do ICMS/ST, deve-se excluir a Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie, visto que a conduta encontra-se descrita no inciso VII do mesmo art. 55.

A penalidade possui caráter objetivo e como tal, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, atendendo a previsão constante do art. 136 do Código Tributário Nacional, que diz que “*salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

A Impugnante alega ainda a inaplicabilidade cumulativa das multas isolada e de revalidação, sob pena de configuração do *bis in idem*. Entende que, sendo o mesmo ato penalizável por duas sanções diferentes, deve-se aplicar o princípio da consunção/absorção, que prevê que a infração mais gravosa absorve a menos gravosa. Assim, no caso dos autos, a multa de revalidação é absorvida pela multa isolada.

Entretanto não lhe cabe razão.

As penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que não se confundem. Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

No tocante ao pedido de aplicação do permissivo legal, para cancelamento ou redução da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, cumpre registrar que o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante do item 3 do § 5º do mesmo dispositivo legal, visto que a infração resultou em falta de pagamento do imposto.

As questões de cunho constitucional alegadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Por fim, no que tange a incidência de juros de mora sobre a multa de revalidação, também não assiste razão à Contribuinte. Isso porque o art. 113 do CTN estabelece a descrição de quais parcelas compõem o crédito relacionado à obrigação principal:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Percebe-se que para o legislador o crédito tributário pode ser composto por três parcelas: I) o crédito decorrente da obrigação principal, II) o crédito gerado em razão de penalidade pecuniária decorrentes dessa obrigação principal e III) o crédito eventualmente decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Citado por Leandro Paulsen, o Professor Eurico Marcos Diniz de Santi, assim esclarece:

A obrigação principal, criação de expediente técnico-jurídico, congrega em um só objeto, em uma só relação

jurídica, mediante a operação de soma ou união de relações, os objetos das relações patrimoniais: relação jurídica tributária, relação jurídica da multa pelo não-pagamento, relação jurídica de mora e relação jurídica sancionadora instrumental, prática esta que, se, de um lado, facilita a integração e cobrança do débito fiscal, de outro, dificulta o discernimento das várias categorias e regimes jurídicos díspares que compõem a denominada obrigação tributária principal.

A redação do art. 161 do CTN *prevê que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta*, ou seja, a redação do dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre o crédito e, ao se referir a crédito, evidentemente o dispositivo está tratando de crédito tributário, que conforme definido pelo citado art. 113, decorre da obrigação principal na qual se incluiu tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente.

No âmbito da regulamentação dada à matéria pela legislação ordinária, devemos citar o art. 226 da Lei nº 6.763/75 e ainda os arts. 2º e 3º da Resolução SEF nº 2.880/97, que disciplinaram o assunto:

Lei nº 6.763/75

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Resolução SEF nº 2.880/97

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Art. 3º Os juros de mora, ressalvada a hipótese do artigo 5º, serão calculados no momento do pagamento do crédito tributário.

Os cálculos dos juros moratórios realizados pelo Fisco estão de acordo com o arcabouço jurídico acima apresentado e por isso, não merecem qualquer reparo.

Registra-se por derradeiro, não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada exigida em relação aos documentos fiscais em que a Contribuinte consignou valor no campo “base de cálculo do ICMS ST”, por inaplicável à espécie, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Relator) e Alexandre Périssé de Abreu, que o julgavam procedente. Designado relator o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Jéssica Moreira Brito e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro André Barros de Moura.

Sala das Sessões, 01 de agosto de 2019.

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Relator designado**

CS/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.198/19/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001109780-46	
Impugnação:	40.010146546-87	
Impugnante:	MB Importação e Distribuição Ltda	
	CNPJ: 06.752049/0001-87	
Proc. S. Passivo:	Jéssica Moreira Brito/Outro(s)	
Origem:	DGP/SUFIS – NCONEXT/RJ	

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

A decisão prevalente, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir a multa isolada exigida em relação aos documentos fiscais em que a Contribuinte consignou valor no campo “base de cálculo do ICMS ST”, por inaplicável à espécie.

Segundo o texto condutor do acórdão:

“Verifica-se que de fato, as notas fiscais acostadas aos autos por amostragem pelo Fisco no Anexo 7 (fls. 19/31), foram consignados valores no campo “base de cálculo do ICMS Substituição”.

Portanto, nos casos em que o Contribuinte consignou valor como base de cálculo do ICMS/ST, deve-se excluir a Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie, visto que a conduta encontra-se descrita no inciso VII do mesmo art. 55.”

Entretanto, com a devida vênia, entendo como perfeitamente correta a capitulação da Multa Isolada aplicada pela Fiscalização, prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, uma vez que nas notas fiscais foram consignados valores no campo “base de cálculo do ICMS Substituição”, todavia, conforme bem salientado pela Fiscalização em sua manifestação fiscal, “para a espécie de mercadoria objeto da ação fiscal, as ditas correntes de transmissão, não houve, efetivamente, a consignação da BC/ST nas notas fiscais eletrônicas autuadas.”

Esse fato não é objeto de contestação pela Impugnante.

Segundo se verifica das notas fiscais constantes dos autos, cópias por amostragem apresentadas pelo Fisco no Anexo 7, o destaque de ICMS/ST existente nas notas fiscais objeto da autuação refere-se às demais mercadorias comercializadas nas operações.

Tal circunstância se apresenta confirmada pela simples análise dos Códigos de Situação Tributária (CST) lançados nas notas fiscais. Para as mercadorias autuadas,

“correntes de transmissão”, enquadradas incorretamente na NBM/SH 7315.12.10, foi lançado pela Autuada o de nº 100, isto é, estrangeiras tributadas integralmente, mas sem ICMS/ST. Para as outras mercadorias constantes das notas fiscais, estrangeiras sujeitas à ST, e assim tributadas pela Impugnante, foi lançado o pertinente código de nº 110.

Pedindo, mais uma vez, vênia aos entendimentos em contrário, entendo que não é possível considerar os valores lançados no campo base de cálculo do ICMS/ST das notas fiscais objeto da autuação como referentes às mercadorias para as quais se exige o ICMS/ST não recolhido pela Autuada.

Assim prescrevem os incisos VII e XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(Grifou-se).

Veja-se que na aplicação das penalidades previstas pelos referidos dispositivos há mais que um núcleo de hipótese a ser considerado.

A decisão prevalente apenas considerou que a falta de consignação ou a consignação a menor de valores no campo de base cálculo do ICMS/ST seriam os fatores determinantes para a aplicação de uma ou outra penalidade e, no caso, como haviam valores lançados no campo base de cálculo do ICMS/ST, entendeu que a penalidade correta a ser aplicada seria a prevista no inciso VII do transcrito art. 55.

Todavia, outro núcleo a ser considerado refere-se e se vincula ao primeiro núcleo e diz respeito à operação ou à prestação sujeita à incidência do tributo.

Observa-se que fazem parte da expressão das normas em tela substantivos determinados precedidos de artigos definidos, não havendo possibilidade de se admitir referências indeterminadas.

Logo, os valores porventura não lançados ou lançados a menor em relação à base de cálculo definida pelo legislador devem, necessariamente, se referir à operação ou prestação sujeita à verificação fiscal para efeito de definição de qual penalidade a ser aplicada, considerando, principalmente, que esta deverá estar enquadrada perfeitamente no tipo infracional praticado pelo sujeito passivo.

Desta feita, não é, simplesmente, qualquer valor atribuído pelo sujeito passivo no campo da base de cálculo, *in casu* no campo base de cálculo do ICMS/ST, que irá definir a sua conduta em relação aos citados dispositivos, mesmo porque, em relação a esse aspecto, há vários fatores que a podem determinar, como, por exemplo, o simples erro no lançamento na hipótese de o contribuinte considerar equivocadamente que a sua mercadoria estaria sujeita à tributação. Nesse caso pode o contribuinte, inclusive, atendendo às disposições legais, requerer a restituição do indébito.

Não por acaso o Prof. Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015. p. 645.) assim se pronuncia em relação à base de cálculo: *Em outras palavras, a base de cálculo há de ter uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo.*

Assim, em relação às penalidades em tela, a relativa ao inciso VII se aplica quando o contribuinte faz a consignação em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação, própria ou sujeita à substituição tributária.

Ressalte-se que, em muitos dos casos em que ocorre essa situação, em relação a mercadorias sujeitas à ST, eles decorrem de inobservância pelo contribuinte de fatores determinantes da base de cálculo do tributo, como adoção de MVA diversa, por exemplo, sendo essa uma circunstância objetiva em relação à qual o Fisco deverá demonstrar o erro incorrido pelo contribuinte, sob pena de ter o lançamento invalidado.

Já a penalidade prevista no inciso XXXVII se aplica quando o contribuinte deixa de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, (...), a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária.

Vê-se a necessidade de correlação lógica e direta em relação às operações ou prestações sujeitas à incidência tributária e o tipo definido na norma tributária para definição da penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo, deixar de consignar ou consignar a menor a base de cálculo em relação à operação ou prestação sujeita ao imposto, não em relação a outras operações ou prestações quaisquer.

Por outro lado, há de se ter como certo que, em relação às exigências do presente PTA, a Fiscalização deveria ter considerado os valores de ICMS/ST apostos pela Autuada em suas notas fiscais como sendo relativos às mercadorias objeto do lançamento, isto implicaria em dizer que o ICMS/ST das mercadorias em relação às quais a Impugnante lançou e recolheu o imposto, observando perfeitamente a legislação tributária, especialmente quanto à definição da base de cálculo, também foi lançado e recolhido a menor e, nesse caso, a Fiscalização deveria exigir o ICMS/ST

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando o lançamento a menor em relação a todas as mercadorias relacionadas nas notas fiscais.

Para registrar, embora não fosse necessário, uma vez que nas próprias notas fiscais, segundo o CST das mercadorias, se verifica que em relação às mercadorias objeto das exigências fiscais não houve destaque de ICMS/ST nas operações, a Fiscalização demonstra, exemplificativamente, em sua manifestação fiscal que, consultando os dados das notas fiscais eletrônicas emitidas pela Impugnante, no portal da nota fiscal eletrônica do Ministério da Fazenda, relativamente aos itens, objeto do lançamento, que não foram submetidos ao ICMS/ST, sequer são exibidos os campos correspondentes às informações relativas à substituição tributária.

Dessa forma, considero corretas as exigências fiscais do presente lançamento, especialmente a relativa à aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, pelo que julgo procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 01 de agosto de 2019.

**Luiz Geraldo de Oliveira
Conselheiro**