

A. I. Nº - 206955.0003/08-6
AUTUADO - BRIDGESTONE FIRESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTE- MARIA DAS GRAÇAS LEMOS CARVALHO
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 11. 11. 2011

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0286-01/11

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. a) TRANSPORTE DE MERCADORIAS. b) TRANSPORTE DE PESSOAL. Infrações reconhecidas. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando as mercadorias são destinadas ao uso e consumo do estabelecimento. Materiais de construção adquiridos para edificação de prédio da fábrica, mesmo resultando em imóvel contabilizado como ativo imobilizado, imóvel por acessão física, são considerados tecnicamente como material de uso/consumo do estabelecimento, sendo devido o pagamento da diferença de alíquotas. Restou comprovado mediante a realização de diligência que houve a inclusão no levantamento fiscal de mercadoria não classificada como de uso/consumo do estabelecimento. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração caracterizada parcialmente. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) NÃO EXIBIÇÃO, À FISCALIZAÇÃO, DOS DOCUMENTOS FISCAIS CORRESPONDENTES. Infração reconhecida. b) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Diligência realizada por Auditor Fiscal estranho ao feito, por solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal, comprovou ser indevida a glosa de parte do crédito fiscal. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. 5. IMPORTAÇÃO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Materiais de construção adquiridos para edificação de prédio da fábrica, mesmo resultando em imóvel contabilizado como ativo imobilizado, imóvel por acessão física, são considerados tecnicamente como material de uso/consumo do estabelecimento, sendo devido o pagamento do imposto. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. A comprovação da escrituração de algumas notas fiscais reduz o montante do débito. Mantida parcialmente a infração. Indeferido o pedido de realização de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 14/09/2008, exige do autuado crédito tributário no valor de R\$ 665.362,99, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS:

1. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de setembro a dezembro de 2006, janeiro a dezembro de 2007, janeiro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 247.598,79, acrescido da multa de 60%. Consta que sendo o contribuinte inscrito no cadastro normal, é sujeito passivo por substituição devendo assumir a responsabilidade pelo pagamento do ICMS sobre as prestações sucessivas de transportes nos termos do art. 382, inciso I do RICMS/BA;
2. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de abril, setembro a dezembro de 2006, maio e agosto de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 79.282,77, acrescido da multa de 60%. Consta que a empresa utilizou os serviços de transportes da Empresa REALSI – LITORAL NORTE, em operações sucessivas, para condução do seu pessoal, deixando de realizar o pagamento do ICMS/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA;
3. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro, abril a dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 197.788,90, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte recolheu a menos o ICMS devido referente à diferença de alíquotas referente aos lançamentos realizados no CFOP 2556 – aquisição interestadual de material de consumo -, registrados nessa condição fiscal no livro Registro de Entradas de mercadorias, DMA, livro Registro de Inventário, Registro Sintegra;
4. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de outubro a dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 7.527,60, acrescido da multa de 60%;
5. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de setembro a dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 16.297,04, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte realizou lançamento referente a materiais de consumo, na rubrica “outros créditos”.
6. Deixou de recolher o ICMS devido pelas importações tributadas realizadas pelo estabelecimento, nos meses de maio a agosto, outubro e novembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 100.202,73, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte importou do exterior produtos destinados à utilização de uso ou consumo no estabelecimento, classificando em sua escrita fiscal as referidas aquisições no CFOP 3556 – aquisição de materiais de uso ou consumo -, não recolhendo o ICMS devido na importação;
7. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal em 31/12/2006, sendo imposta multa no valor de R\$ 16.665,16, correspondente ao percentual de 1% sobre o valor comercial das mercadorias.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício às fls. 686 a 698(vol. IV), esclarecendo, inicialmente, que quitou parte do Auto de Infração, conforme Documento de Arrecadação Estadual – DAE série 802624282 (Doc. 01), no valor de R\$ 441.776,62, sendo R\$ 333.405,09 de principal, R\$ 50.042,60 de juros e R\$ 58.328,93 de multa recolhida com desconto de 70%, uma vez que o pagamento fora realizado dentro de 20 dias da autuação fiscal.

Salienta que o referido pagamento diz respeito à infração 01 integralmente, e parcialmente às infrações 02, 03, 04 e 07.

Afirma que as demais infrações que não foram objeto de pagamento não devem prosperar, conforme restará demonstrado a seguir.

No que concerne à infração 03, sustenta que no caso em tela, embora tais bens tenham sido escriturados com o CFOP 2556 - aquisição interestadual de bens de uso e consumo-, parte das referidas notas fiscais foram escrituradas erroneamente, o que levou à Fiscalização a concluir que tais produtos foram efetivamente adquiridos como bens de uso e consumo.

Frisa que conforme exposto acima, a parte relativa às mercadorias efetivamente adquiridas para uso e consumo foi devidamente recolhida, contudo, a exigência do diferencial de alíquota da parte remanescente, no valor nominal de R\$ 193.114,46 não encontra respaldo legal, na medida em que se referem a aquisições de mercadorias destinadas ao ativo fixo ou à produção de bens para a revenda, conforme tabela anexa (Doc. 04).

Salienta que a referida informação pode ser demonstrada através da identificação dos lançamentos contábeis de tais mercadorias no livro Diário (Doc. 05), por meio dos quais se conclui que os produtos adquiridos não foram destinados ao uso e consumo da unidade de Camaçari.

Consigna que no intuito de demonstrar que se trata de bens efetivamente destinados ao ativo fixo, está acostando a tela do seu sistema de contabilização, documentos fiscais relativos aos principais produtos listados no Doc. 02 (Doc. 06/22), na qual consta a descrição dos referidos produtos, por meio da qual se pode facilmente concluir que se tratam de bens adquiridos para o ativo fixo.

Diz que está habilitado no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, conforme Resolução nº 90/2006, publicada em 1º de Novembro de 2006 a qual referendou a Resolução nº 50, de 22 de março de 2005, que prevê o diferimento do ICMS nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo (Doc. 23/24).

Assevera que desta forma, para os produtos classificados no documento 03, basta a identificação do lançamento contábil, bem como a descrição dos referidos produtos, para verificar que se trata de bens de ativo fixo e, conseqüentemente, não estão sujeitos ao recolhimento da diferença de alíquotas do ICMS, em face do benefício concedido pelo Programa DESENVOLVE.

Observa que no tocante à mercadoria objeto da Nota Fiscal nº 282, de 26 de julho de 2006, se trata de verdadeiro insumo inerente a sua atividade, não estando sujeita, portanto, a diferença de alíquotas, na medida em que não se verifica a hipótese do inciso VII do § 1º do artigo 155 da Constituição Federal, cujo teor reproduz.

Afirma que apenas na hipótese de operações que destinem bens para consumidor final em outros Estados é permitida a aplicação da diferença de alíquotas, o que não ocorre no caso em tela, pois o referido bem é utilizado com insumo para a produção de pneumáticos.

Diz que desta forma, uma vez comprovado tratar-se de manifesto equívoco de escrituração, há de se concluir pela inexigibilidade da diferença de alíquotas nas operações impugnadas. Transcreve, neste sentido, lições de Roque Carrazza, no sentido de que a essência da tributação deve prevalecer sobre a formalidade fiscal.

Argumenta que mesmo tendo escriturado erroneamente as notas fiscais objeto do lançamento fiscal, a comprovação de que se trata de bens destinados ao ativo fixo, bem como de matéria prima destinada à produção de pneumáticos, há de se concluir pela ilegalidade da exigência fiscal.

No que concerne à infração 04, alega a regularidade do procedimento de estorno do débito, salientando que o referido procedimento apenas restou equivocado em relação às Notas Fiscais nºs 247, 222, 223, 224, tendo em vista que nas demais saídas efetuou o recolhimento através de guia especial, motivando o estorno do débito sob pena de incorrer em pagamento em duplicidade.

Frisa que os referidos pagamentos, inclusive, podem ser verificados no “extrato de pagamentos realizados”, expedido pelo próprio sitio da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, pelo que protesta pela juntada no prazo de 30 dias. Acrescenta que conforme se pode depreender do referido

extrato, os valores estornados correspondem exatamente aos valores recolhidos em favor do Estado da Bahia, sendo certo destacar que os pagamentos foram efetuados nas datas das respectivas saídas.

Afirma que considerando que no livro Registro de Apuração do ICMS a nota fiscal de saída de sucata gera ICMS a recolher, como o imposto já havia sido recolhido na saída da mercadoria, não há qualquer irregularidade no estorno do débito para evitar o recolhimento em duplicidade, razão pela qual não deve prevalecer o lançamento tributário em relação às demais operações deste item não compreendidas pelas Notas Fiscais nºs 247, 222, 223 e 224.

Quanto à infração 05, alega a regularidade do procedimento de reconhecimento de crédito fiscal, salientando, inicialmente, que o creditamento realizado decorre do aproveitamento extemporâneo de crédito de ICMS não aproveitado quando do ingresso da mercadoria no seu estabelecimento. Ou seja, quando da entrada da mercadoria não se creditou do ICMS escriturado na nota fiscal, tendo realizado a efetiva escrituração quando da saída da mercadoria com incidência do ICMS, lançando como “outros créditos” no livro fiscal.

Consigna que a Fiscalização pretende glosar o crédito não pelo aproveitamento extemporâneo, mas sim pelo fato de que as mercadorias adquiridas terem sido, supostamente, destinadas ao uso e consumo do estabelecimento.

Sustenta que tal assertiva não está correta, na medida em que neste caso, tal como na Infração 03, houve equívoco quando da escrituração de algumas mercadorias nas respectivas entradas, as quais foram escrituradas com CFOP de uso e consumo, quando é certo que se tratam de entradas que geram direito ao crédito de ICMS.

Salienta que não há qualquer previsão no Regulamento do ICMS que vede a apropriação extemporânea do crédito, ou seja, uma vez reconhecido o direito à apropriação, o reconhecimento do crédito quando da saída do produto encontra respaldo legal, razão pela qual, uma vez comprovado que se trata de bens com direito à apropriação de crédito, não deve prevalecer a autuação fiscal.

Diz que pretende demonstrar que as mercadorias foram adquiridas como insumo do processo de produção de pneumáticos, pelo que a protesta pela juntada de documentos no prazo de 30 dias.

No respeitante à infração 06, consigna que decorre de não pagamento do ICMS na importação de produtos supostamente destinados ao uso e consumo, tendo como principal fundamento a escrituração de tais produtos como com o CFOP 3556, conforme afirmou a autuante.

Sustenta que tal como ocorrido com a infração 03, a essência não deve prevalecer sobre a forma, ou seja, o simples equívoco de escrituração bens de ativo fixo com o CFOP de bens de uso e consumo não legitima a exigência do ICMS na importação. Invoca e reproduz lições de Roque Carrazza nesse sentido.

Aduz que muito embora o texto transcrito faça referência à nota fiscal, há de se concluir que o “sentido” deste entendimento está direcionado ao contexto legal da obrigação tributária, ou seja, apenas haverá obrigação tributária quando ocorrido o fato gerador do tributo, sendo certo que eventuais equívocos devidamente comprovados não têm o condão de dar nascimento ao crédito tributário. Acrescenta que está apresentando cópia dos lançamentos contábeis que demonstra o registro dos referidos bens em seu ativo fixo ou na condição de matéria prima para industrialização (Doc. 25).

Ressalta que tendo em vista que tais lançamentos contábeis inicialmente são efetuados com base na informação do número do embarque e, posteriormente, com base no número da Declaração de Importação, está acostando relatório que vincula a referência do embarque com a respectiva Declaração de Importação (Doc. 26). Acrescenta que protesta pela juntada de cópia das Declarações de Importação, por meio das quais se conclui que se trata de bens destinados ao ativo fixo ou matérias-primas adquiridas para o processo de produção, pela simples descrição dos bens importados.

Afirma que desta forma, conforme já demonstrado acima e tendo em vista a habilitação no Programa DESENVOLVE, não está sujeito ao pagamento do ICMS na importação, razão pela qual deve ser reconhecida a insubsistência da autuação fiscal, também em relação à este item, na medida em que restou demonstrado que se tratam de bens de ativo e não fora destinado ao seu uso e consumo.

Com relação à infração 07, observa que apenas parte das notas fiscais não foram efetivamente escrituradas, sobre as quais procedeu ao recolhimento da multa, conforme demonstrado. No tocante às demais notas fiscais, afirma que não deve prevalecer a aplicação da multa, na medida em que houve a efetiva escrituração, conforme cópia dos livros Registro de Entradas(Doc. 27).

Salienta que conforme se depreende das razões acima, as infrações 03, 05 e 06 decorrem de erro na escrituração de bens de ativo fixo ou matérias-primas que, quando do efetivo registro, foram escriturados como bens de uso e consumo. Acrescenta em relação às infrações 03 e 06, que já acostou prova da contabilização de tais mercadorias como ativo ou insumo, o que demonstra a sua efetiva destinação no seu processo produtivo, sendo que, em relação à infração 05, está finalizando a demonstração de contabilização, que será apresentada dentro do prazo de 30 dias.

Frisa que considerando que escrituração equivocada de tais bens acabou por conduzir à fiscalização a erro quanto à natureza das aquisições realizadas, faz-se necessária a produção de prova pericial e diligência perante o seu estabelecimento para que sejam esclarecidos os questionamentos que apresenta.

Indica como assistente técnico designado para acompanhar a perícia JOCENI DA LIMA MARQUES, que deverá ser intimado no endereço da própria empresa.

Ressalta que tendo em vista que a fiscalização compreende o exercício de 2006, no qual há um grande volume de documentos, não conseguiu reunir em 30 dias todos os elementos probatórios necessários que deveriam acompanhar a impugnação, pelo que protesta pela juntada no prazo de 30 dias de cópia das notas fiscais de entrada das mercadorias objeto do remanescente da infração 03; extrato de pagamentos dos demais itens objeto da infração 04; relatório e comprovante de escrituração das operações objeto da Infração 05; declarações de importação objeto da infração 06.

Conclui requerendo o deferimento da prova pericial/diligência, pelas razões acima expostas, bem como seja reconhecida a extinção do crédito tributário em relação às infrações quitadas. Requer, finalmente, que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 780 a 781(vol. IV), consignando que as infrações 01 e 02 foram totalmente quitadas pelo contribuinte.

No que tange à infração 03, mantém integralmente a autuação, afirmando que o autuado não apresenta provas de que houve erro na classificação fiscal realizada nos seus registros do exercício de 2006.

Frisa que a apresentação pelo autuado de uma planilha com a separação das notas fiscais que seriam, segundo o seu entendimento, “*material de consumo*”, não elide a exigência fiscal, já que todas as notas fiscais arroladas na autuação estão escrituradas em seus registros fiscais no CFOP 2555 – aquisição de material de uso ou consumo.

Salienta que a juntada de cópias de demonstrativos ditos como se fosse o livro Diário, não esclarece o erro do lançamento, pois se trata apenas de um demonstrativo, não revestido das formalidades legais, sequer com a identificação da empresa e respectiva vinculação às notas fiscais de aquisição que constam da planilha que serviu de fundamento a autuação. Acrescenta que se trata de uma informação precária que não vincula as notas fiscais com a descrição dos produtos, para que se consolide um conhecimento sobre as características dos produtos adquiridos e sua utilização na empresa.

Ressalta que tal comprovação deveria ser feita durante a fiscalização, pois o contribuinte foi intimado por várias vezes a prestar esclarecimentos sobre a natureza dos lançamentos.

Com relação à infração 04, diz que mantém integralmente a autuação, haja vista que em todas as notas fiscais de venda de borracha refugada houve o destaque do ICMS e o correspondente lançamento na rubrica “*outros créditos*”, anulando, portanto, o lançamento do débito.

Quanto à infração 05, diz que mantém integralmente a autuação, uma vez que não foram apresentadas provas de que os lançamentos se referem a materiais destinados ao ativo imobilizado da empresa, portanto, alcançado pelo benefício do DESENVOLVE.

Salienta que o lançamento foi realizado no CFOP 2555 – aquisição de materiais de uso ou consumo – sendo que o equívoco alegado pelo autuado deveria ter sido esclarecido durante a fiscalização, em face às intimações que lhe foram encaminhadas para apresentação dos elementos comprobatórios.

No tocante à infração 06, assevera que mantém integralmente a autuação, haja vista que não houve comprovação de que os materiais importados se referem ao ativo imobilizado.

Discorda da realização de perícia, conforme solicitado pelo autuado.

No respeitante à infração 07, consigna que concorda com o valor de R\$ 9.661,33 recolhido pelo autuado, referente às notas fiscais que não foram escrituradas.

Intimado o autuado para conhecimento da informação fiscal, este apresentou requerimento à fl. 1.159, no qual solicita “*prazo suplementar de 30(trinta) dias para dar integral cumprimento às exigências previstas na intimação.*”

Às fls. 916 a 918 (vol. V), o autuado apresentou manifestação consignando que, conforme consta no Auto de Infração, a exigência fiscal constante das infrações 03, 05 e 06 decorrem da suposta entrada dos bens para uso e consumo do estabelecimento. Alega que se faz necessária a demonstração, por intermédio de cópia dos lançamentos contábeis que tais produtos foram destinados ao ativo fixo ou ao consumo dentro do seu processo produtivo. Diz que neste passo, refutando as alegações que originaram o lançamento tributário, acosta cópia do livro Diário no qual constam as operações objeto dos itens supracitados. Salienta que no intuito de facilitar a visualização dos referidos lançamentos, acosta relação das notas fiscais de entrada, correlacionada com os respectivos lançamentos no livro Diário. Acrescenta que para melhor identificação dos lançamentos contábeis, além da referida planilha, acosta demonstrativo onde há referência expressa da página do livro Diário.

Afirma que restou comprovado que houve equívoco quando da escrituração das notas fiscais de entrada quando fora utilizado o CFOP de uso e consumo, ainda que os produtos tenham sido destinados ao seu processo produtivo ou ao ativo fixo.

Salienta que em relação à infração 06, a rubrica “*outros créditos*” decorre do estorno dos débitos de saída de determinados produtos que, por sua vez, não geraram crédito na entrada.

Sustenta que conforme demonstrativo anexo, acompanhado de cópia dos livros de Registro de Entradas e Saídas, alguns produtos foram adquiridos para fins “demonstrativos”, conforme se pode depreender do CFOP da operação e, neste caso, a entrada do produto não gerou crédito, consequentemente, quando da saída não há que se falar em débito de ICMS, razão pela qual o valor destacado fora estornado.

Observa que tal procedimento, inclusive, foi adotado com bens destinados ao uso e consumo que, quando da entrada não foi efetuado o creditamento, razão pela qual, na saída o suposto débito destacado foi estornado, na medida em que não se trata de operação tributada pelo ICMS.

Diz que desta forma, reitera as alegações da impugnação, no sentido de que o Auto de Infração deve ser julgado improcedente, com a declaração da insubsistência do crédito tributário constituído.

A 1ª JFJ converteu o processo em diligência à IFEP INDÚSTRIA (fl. 1.149 –vol. V), a fim de que fosse dada ciência a autuante e esta se pronunciasse sobre a manifestação do autuado, abordando todos os pontos suscitados pelo impugnante.

A autuante se pronunciou às fls. 1.152/1.153 (vol. V), afirmando que o autuado para descaracterizar a natureza dos lançamentos fiscais anteriormente realizados na rubrica “*materiais para uso ou consumo*” somente poderá fazê-lo através de laudo técnico e respectiva demonstração de utilização dos mesmos nos centros de custos do processo produtivo e administração, contemplando individualmente cada item”, assim como, a localização física dos materiais citados, vinculando o número do Patrimônio ao número de fabricação do item de estoque.

Ressalta que pelo fato de o autuado ser beneficiário do diferimento do ICMS na aquisição de ativo fixo, não permite que deixe de pagar o ICMS-IMPORTAÇÃO, quando da realização de importações dos materiais de uso ou consumo que relacionou na planilha de importação e que se encontra arquivada à fl. 201 dos autos, tal como, parafusos, condutores elétricos, suportes de conexão para eletrodos, instrumentos para ensaio, análise e medida (laboratório), placa indicadoras de sinalização, outros discos gravados para leitura, mica em pó, diversos.

Salienta que tais materiais são essencialmente “*materiais de uso ou consumo*”, destinados à “*manutenção*” conforme foi classificado originariamente pelo autuado, portanto, não alcançados pelo diferimento do ICMS/IMPORTAÇÃO do Programa DESENVOLVE.

Assevera que o mesmo ocorre com a infração 03, pois ali são relacionados apenas materiais para uso ou consumo e não ativo fixo.

Quanto à infração 05, observa que com base nos lançamentos destacados pelo autuado no livro Registro de Entradas de mercadorias, identificou os lançamentos das notas fiscais de entrada, vinculadas às notas fiscais de saída e os lançamentos na rubrica “*outros créditos*”, tendo refeito a planilha com a exclusão daqueles itens que não foram creditados na entrada o qual anexa à fl. 1.154 dos autos.

Intimado o autuado para conhecimento da informação fiscal, este se manifestou à fl. 1.159, requerendo prazo suplementar de 30 (trinta) dias para dar integral cumprimento às exigências previstas na intimação.

A 1ª JJF, considerando que na defesa apresentada às fls. 686 a 698, o impugnante alegara com relação às infrações 03, 05 e 06 que parte da exigência fiscal se referia a mercadorias que participam como insumo do processo produtivo, sendo indevida a autuação, como materiais de uso ou consumo, converteu o processo em diligência, a fim de que fosse designado Auditor Fiscal estranho ao feito para que intimasse o autuado a apresentar na sua integralidade os elementos que comprovassem sua alegação de se tratar as mercadorias objeto de impugnação, insumos utilizados no processo produtivo e não materiais de uso/consumo. Foi solicitado, ainda, que caso o autuado atendesse a intimação deveria o diligente verificar e informar se, efetivamente, os materiais são utilizados na condição de insumo do processo produtivo da empresa, excluindo-os, se fosse o caso, da exigência fiscal, inclusive, elaborando novos demonstrativos.

O Auditor Fiscal da IFEP/SERVIÇOS designado para cumprir a diligência, apresentou às fls. 1.185 a 1.189, o resultado da revisão fiscal realizada, conforme a seguir.

Infração 03 - consigna que apresentado anexo à defesa (fl. 719), encontra-se o demonstrativo de mercadorias adquiridas para uso/consumo, no valor de R\$ 4.674,43, que significa parcela da infração reconhecida pelo autuado. Acrescenta que resta em discussão o valor de R\$ 193.114,16, impugnado pelo autuado, conforme demonstrativo elaborado e anexado à defesa (fls. 720 a 722).

Salienta que acusação e defesa não identificaram corretamente os materiais objeto da autuação por “*descrição*”.

Registra que buscou a identificação nos arquivos magnéticos exigidos pelo Convênio n. 57/95 e apresentados pelo autuado, quando elaborou o demonstrativo Anexo 1, permitindo identificar que os materiais em questão são típicos dos destinados à implantação da fábrica.

Salienta que até mesmo os materiais elétricos constantes da listagem são relacionados à utilização nas edificações e na montagem de instalações industriais e, portanto, devem ser considerados para imobilizado.

Manifesta o entendimento de que muito embora a legislação do ICMS do Estado da Bahia não considere o direito ao crédito de componentes destinados a imobilização por acessão física, não é este o tema em debate, sendo que, materiais destinados a construção de edificações não podem ser considerados como de uso/consumo.

Frisa que a falha do contribuinte na escrituração e classificação do CFOP foi o que motivou o entendimento que resultou na autuação.

Observa que relativamente ao produto “CARRO PARA INNER LINER (I/L WIND UP CART” foram feitas várias aquisições para o imobilizado e classificados nos CFOPs 1551 e 2552, todos tacitamente homologados pela autuante, sendo que apenas uma nota fiscal foi diferentemente classificada no CFOP 2556, o que leva ao entendimento de erro na classificação e falta de motivação para cobrança do ICMS por diferença de alíquotas.

Afirma que pelas razões acima expostas, o débito reconhecido pelo autuado é o que entende como o efetivamente devido, conforme demonstrativo que apresenta.

Infração 05 – observa que a questão residual diz respeito ao demonstrativo anexado pela autuante à fl. 1.154, no qual lista os documentos fiscais de aquisição cujos créditos fiscais foram utilizados intempestivamente sob o argumento de que as mercadorias foram objeto de saídas tributadas, situação na qual poderia o contribuinte recuperar o crédito fiscal não escriturado quando das entradas, sendo este o fundamento da defesa.

Diz que cotejando os documentos verificou que os créditos relacionados às saídas realizadas através das Notas Fiscais nºs 196, 250 e 398 foram erroneamente incluídos como indevidos pela autuante na planilha em referência, haja vista que comprovados os débitos quando da escrituração das notas fiscais, conforme consta às fls. 1.127, 1.130 e 1.137, consequentemente existe o direito ao crédito fiscal correspondente às entradas que não foram utilizados.

Quanto às demais notas fiscais cujas saídas ocorreram com débito do imposto, consigna que o autuado não indicou as notas fiscais correspondentes às entradas no demonstrativo que apresentou à fl. 1.085, razão pela qual, não podendo identificar a existência do crédito fiscal refez o demonstrativo, referenciando as notas fiscais de saídas que foram utilizadas para justificar o direito ao crédito fiscal, mas que não guardam correlação com qualquer nota fiscal de entrada, ficando o débito remanescente no valor de R\$ 6.534,56, conforme demonstrativo que apresenta.

Infração 06 – registra que o demonstrativo de apuração dos valores pode ser verificado às fls. 201 a 202 dos autos, e como observou que os valores apurados não foram impugnados, não adentrará nos cálculos.

Frisa que conseguiu constatar pela natureza das mercadorias adquiridas, cuja identificação foi feita pelos lançamentos constantes nos arquivos magnéticos exigidos pelo Convênio ICMS 57/95, apresentados pelo contribuinte conforme Anexo 2, que a empresa não deveria recolher o imposto quando da importação, por se tratar de equipamentos, materiais para construção e insumos, que não se caracterizam como materiais para uso/consumo.

Esclarece que no Anexo 3 relacionou os materiais, identificados na mesma forma do Anexo 2, que no seu entendimento se caracterizam como destinado para uso/consumo, gerando um débito no valor de R\$ 12.797,42.

Consigna, ainda, que no demonstrativo elaborado pela autuante constam valores referentes à Declaração de Importação nº 610393060, sem identificação do número da nota fiscal a que se refere (fl. 201), contudo, pela descrição dos produtos permite entender que se trata de materiais para uso na construção.

Diz que dessa forma, entende que o valor de R\$ 1.892,46, referente ao mês de agosto de 2006, também deve ser excluído da exigência fiscal, restando devido o valor de R\$ 12.797,42, referentes aos meses de agosto e novembro de 2006, conforme demonstrativo que apresenta.

Intimado o contribuinte para conhecimento do resultado da diligência, este se manifestou às fls. 1.203 a 1.207, consignando que fará referência tão-somente às alegações apontadas pelo diligente à fl. 1.188, especialmente quanto à infração 06.

Frisa que o diligente reconheceu que a maior parte dos valores exigidos nesta infração são indevidos, restando apenas um saldo remanescente correspondente ao valor de R\$ 12.797,42, por entender que se caracterizam como para uso/consumo.

Reitera que o simples equívoco que cometeu decorrente da escrituração de bens que compõem o seu ativo fixo com o CFOP de bens de uso e consumo, não legitima a exigência do ICMS importação. Invoca e reproduz, nesse sentido, lição de Roque Carrazza.

Salienta que muito embora a observação do ilustre doutrinador faça referência a nota fiscal, há de se concluir que o referido entendimento está direcionado ao contexto legal da obrigação tributária, ou seja, apenas haverá obrigação tributária quando ocorrido o fato gerador do tributo, sendo certo que eventuais equívocos devidamente comprovados não têm o condão de dar nascimento ao crédito tributário.

Aduz que superada a questão do equívoco ocorrido na escrituração, cabe notar que os materiais que compõem o saldo remanescente encontrado pelo diligente se caracterizam como materiais utilizados para construção e insumos dos pneumáticos.

Diz que dessa forma, os produtos relacionados no Anexo 03(fl. 1.198), não são matéria- prima, mas sim produtos essenciais para a fabricação de pneumáticos, os quais não se enquadram como uso/consumo.

Conclui requerendo que seja reconsiderado o entendimento do diligente, no tocante à conclusão da infração 06, e, por fim, requer que seja declarada a insubsistência do Auto de Infração.

A autuante se pronunciou à fl. 1.215, afirmando que somente o Auditor Fiscal que cumpriu a diligência, tem condições para analisar as alegações do autuado apresentadas na manifestação de fls. 1.203 a 1.207, uma vez que na peça do autuado estão registrados dados que contestam aqueles construídos e comprovados pelo referido Auditor Fiscal.

Encaminhado o processo para o Auditor Fiscal diligente, este consignou (fl. 1.215) que o processo deveria ser remetido para a 1ª JF, para os devidos fins.

Às fls. 1.145 a 1.147 constam extratos do Sistema de Gestão da Administração Tributária – SIGAT, referente ao recolhimento do valor do débito reconhecido.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de 07 (sete) infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado.

Inicialmente, no que concerne ao pedido de realização de perícia para comprovação das razões defensivas, não vislumbro necessidade ou indispensabilidade de sua realização, para solução do litígio. A perícia consiste em exame realizado por técnico ou pessoa habilitada – perito- dotada de conhecimentos especializados sobre determinada matéria. Na realidade, o perito supre a insuficiência de conhecimentos específicos sobre a matéria objeto da lide por parte do julgador. Efetivamente, não é o caso do Auto de Infração em exame, haja vista que os julgadores têm pleno conhecimento técnico sobre as matérias tratadas na autuação. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Quanto ao pedido para realização de diligência, cabe-me observar que na busca da verdade material, inclusive em respeito ao direito do contribuinte de ampla defesa e do contraditório, esta 1ª JFJ converteu o presente processo em diligência em duas oportunidades. A primeira para que a autuante se pronunciasse sobre os argumentos do impugnante apresentados na manifestação posterior à informação fiscal. A segunda para que Auditor Fiscal estranho ao feito realizasse revisão fiscal do lançamento atinente às infrações 03, 05 e 06, o que foi cumprido, conforme será demonstrado mais adiante.

No mérito, relativamente à infração 01, verifico que o autuado reconheceu e efetuou o pagamento do valor do débito, conforme documento de arrecadação e extrato do SIGAT acostado aos autos. Desta forma, esta infração é integralmente subsistente.

No respeitante à infração 02, apesar de o autuado haver consignado na peça de defesa vestibular que reconheceu parcialmente esta infração, inclusive que efetuara o pagamento do valor reconhecido, noto que o valor integral exigido nesta infração foi recolhido pelo autuado, aliás, fato registrado pela autuante quando na informação fiscal.

Diante disto, considerando o reconhecimento pelo autuado do cometimento da irregularidade apontada neste item da autuação, esta infração é integralmente subsistente.

No tocante à infração 03, constato que o autuado reconheceu como devido o valor de R\$ 4.674,43, inclusive efetuando o recolhimento, insurgindo-se contra o saldo remanescente no valor de R\$ 193.114,47.

Convém salientar que esta infração foi objeto de diligência, a fim de que Auditor Fiscal estranho ao feito realizasse verificação fiscal, confrontando os argumentos defensivos com a contestação da autuante, inclusive os livros e documentos.

De início, cabe-me registrar o excelente trabalho revisional levado a efeito pelo Auditor Fiscal diligente Anselmo Leite Brum, que utilizando os arquivos magnéticos entregues pelo contribuinte a repartição fazendária, conforme exige a legislação do ICMS, identificou as mercadorias acobertadas pelos documentos fiscais arrolados na autuação mediante sua “*descrição*”, o que lhe permitiu classificar tais mercadorias como insumo, uso/consumo ou ativo imobilizado, conforme o caso, haja vista que o levantamento original fora realizado com a indicação das notas fiscais sem tal identificação, bem como na defesa apresentada o impugnante também não fez esta classificação apenas sustentando que não se tratava de uso/consumo mas, sim, de insumo e ativo imobilizado.

Noto que o diligente acatou o valor reconhecido pelo autuado como efetivo material de uso/consumo no valor de R\$ 4.674,43, afirmando que os demais materiais são típicos daqueles destinados à implantação da fábrica, conforme Anexo I que elaborou, sendo utilizados nas edificações e montagens industriais devendo desta forma ser considerados destinados ao ativo imobilizado.

Isto porque, no entendimento do diligente, muito embora a legislação do ICMS/BA, não admita no caso de imóvel por acessão física o direito a crédito fiscal, não é esta a matéria tratada nesta infração, não podendo os materiais destinados à construção de edificações ser classificados como de uso/consumo.

Respeitosamente, divirjo do entendimento manifestado pelo diligente, haja vista que os materiais de construção empregados na feitura de um prédio comercial ou industrial, após a conclusão da obra se tornam bem imóvel e como tal são contabilizados no ativo imobilizado, sendo bem imóvel por acessão física, cabendo observar que pela sua própria natureza, é coisa alheia aos fatos tributáveis pelo ICMS, portanto, fora de seu campo de incidência, não sendo possível associá-lo à atividade do estabelecimento. Ou seja, uma vez incorporados às edificações, os materiais de construção adquiridos, não serão objetos de saídas posteriores, significando dizer que têm a natureza de materiais de uso/consumo do estabelecimento, sob o aspecto do ICMS.

Vale registrar que este entendimento tem prevalecido nas respostas de consultas formuladas por contribuinte perante a Diretoria de Tributação da Superintendência de Administração Tributária –

DITRI - da SEFAZ/BA, através de sua Gerência de Consulta e Orientação Tributária –GECOT, bem como nas decisões deste CONSEF.

Neste sentido, menciono a título ilustrativo os Pareceres/GECOT/DITRI nºs 16.718/2008, 6411/2011, 24.948/2010, sendo que deste último reproduzo abaixo a ementa, que sintetiza a resposta dada:

“ICMS. Diferencial de alíquotas. Materiais utilizados na construção ou reforma de estabelecimento do contribuinte, constituem-se em bens imóveis por acessão física (e não bens do ativo fixo). Incide a cobrança do pagamento do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais desses materiais, considerados bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento.”

Também a guisa de ilustração, vale mencionar a decisão proferida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, no Acórdão CJF nº 0397-11/08, cujo voto transcrevo parcialmente abaixo:

“VOTO

(...)

Quanto à segunda infração, na qual se exige o ICMS decorrente da diferença de alíquotas interna e interestadual, nas aquisições de: brita, blocos, material elétrico, material hidráulico, tinta, telha, tubo PVC, massa corrida, etc., para serem empregados na edificação de um galpão, à luz da legislação do ICMS, a aquisição dos materiais de construção para produzirem bens imóveis por acessão física, aplicados nas obras de edificações, deverão seguir o tratamento tributário dispensado às aquisições de materiais de uso e consumo (pagamento de diferencial de alíquota e vedação de utilização de crédito), conforme estabelece o art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96 e no art. 97, IV, alínea “c”, c/c o § 2º, do RICMS.

Logo, sendo considerados como materiais de consumo, não são alcançados pelo diferimento do bem do ativo constante do DESENVOLVE, mesmo porque tais materiais foram consumidos na edificação de um galpão, cuja execução é alheia à atividade industrial exercida pelo contribuinte.

Válido ressaltar que, conforme consignado na Decisão recorrida, em consulta realizada pelo autuante à Gerente da GECOT, consoante fl.193 dos autos, foi respondido o entendimento de que:

“...o diferimento do bem do ativo constante do DESENVOLVE não alcança os bens imóveis por acessão física. Já existem respostas no CPT sobre esta matéria. A aquisição de tais produtos (britas, telhas, materiais elétricos, etc), em operação interestadual deverá seguir o tratamento tributário dispensado às aquisições de materiais de uso e consumo (pagamento de diferencial de alíquota e vedação de utilização de crédito)”.

Desta forma, considerando que os materiais objeto deste item da autuação têm a característica de uso/consumo do estabelecimento, a exigência fiscal referente a tais materiais se apresenta correta.

Entretanto, concordo com o diligente quando diz que relativamente ao produto “CARRO PARA INNER LINER (I/L WIND UP CART)” foram feitas várias aquisições para o imobilizado e classificados nos CFOPs 1551 e 2552, todos tacitamente homologados pela autuante, sendo que apenas uma nota fiscal foi diferentemente classificada no CFOP 2556, o que leva ao entendimento de erro na classificação e falta de motivação para cobrança do ICMS por diferença de alíquotas.

Assim, com relação à mercadoria “CARRO PARA INNER LINER (I/L WIND UP CART”, restando comprovado que se trata de bens destinados ao ativo imobilizado, tendo ocorrido apenas a classificação errônea no CFOP 2556 da Nota Fiscal nº 282, descabe a exigência do ICMS diferença de alíquotas no valor de R\$ 3.854,78, referente ao mês de julho de 2006, passando a exigência do mês de julho de 2006 para o valor de R\$ 1.809,15.

Diante do exposto, considero esta infração parcialmente subsistente no valor de R\$ 193.934,12.

Relativamente à infração 04, verifico que o autuado reconheceu parcialmente o cometimento da irregularidade apontada neste item da autuação, admitindo que o referido procedimento restou equivocado em relação às Notas Fiscais nºs 247, 222, 223, 224. Quanto às demais notas fiscais arroladas neste item da autuação, sustenta que efetuou o recolhimento através de guia especial, o que motivou o estorno do débito, no intuito de afastar o pagamento em duplicidade.

Frisa que os referidos pagamentos podem ser verificados inclusive no “extrato de pagamentos realizados”, expedido pelo próprio sitio da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, pelo que protesta pela juntada no prazo de 30 dias. Acrescenta que conforme se pode depreender do referido

extrato, os valores estornados correspondem exatamente aos valores recolhidos em favor do Estado da Bahia, sendo certo destacar que os pagamentos foram efetuados nas datas das respectivas saídas.

Afirma que considerando que no livro Registro de Apuração do ICMS a nota fiscal de saída de sucata gera ICMS a recolher, como o imposto já havia sido recolhido na saída da mercadoria, não há qualquer irregularidade no estorno do débito para evitar o recolhimento em duplicidade, razão pela qual não deve prevalecer o lançamento tributário em relação às demais operações deste item não compreendidas pelas Notas Fiscais nºs 247, 222, 223 e 224.

Já a autuante mantém integralmente a autuação, afirmando que em todas as notas fiscais de venda de borracha refugada houve o destaque do ICMS e o correspondente lançamento na rubrica “*outros créditos*”, anulando, portanto, o lançamento do débito.

É certo que a alegação defensiva de que os valores estornados correspondem exatamente aos valores recolhidos em favor do Estado da Bahia poderia elidir a acusação fiscal - desde que devidamente comprovada -, haja vista que a não consideração dos recolhimentos porventura realizados implicaria no recolhimento em duplicidade do tributo.

Ocorre que, no presente caso, o impugnante não trouxe aos autos qualquer comprovação dos recolhimentos efetuados, apesar de ter protestado pela juntada posterior de documentos comprobatórios do recolhimento, inclusive afirmando que os pagamentos poderiam ser verificados no “*extrato de pagamentos realizados*”, expedido pelo próprio sítio da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Em verdade, os extratos de pagamentos realizados pelo contribuinte obtidos no site da SEFAZ/BA, foram objeto de análise por parte do relator na fase de instrução do processo, bem como pelos demais julgadores desta 1ª JF na sessão de julgamento, sendo a conclusão unânime de que não restou comprovada a alegação defensiva.

Diante disto, considero integralmente subsistente esta infração.

Quanto à Infração 05, coaduno com o resultado apresentado pelo diligente, haja vista que descabe a glosa dos créditos fiscais referentes às saídas realizadas através das Notas Fiscais nºs 196, 250 e 398, pois comprovados os débitos quando da escrituração das notas fiscais, conforme consta às fls. 1.127, 1.130 e 1.137, existindo o direito ao crédito fiscal correspondente às entradas que não foram utilizados, em respeito ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

No que tange às demais notas fiscais cujas saídas ocorreram com débito do imposto, verifico que efetivamente o autuado não indicou as notas fiscais correspondentes às entradas no demonstrativo que apresentou à fl. 1.085, razão pela qual, não podendo identificar a existência do crédito fiscal o diligente acertadamente refez o demonstrativo, referenciando as notas fiscais de saídas que foram utilizadas para justificar o direito ao crédito fiscal, mas que não guardam correlação com qualquer nota fiscal de entrada, ficando o débito remanescente no valor de R\$ 6.534,56.

Desta forma, considero parcialmente subsistente esta infração no valor R\$ 6.534,56, conforme o demonstrativo de débito elaborado pelo diligente.

No respeitante à infração 06, que também foi objeto da diligência acima aduzida, o trabalho realizado pelo diligente, permitiu esclarecer no Anexo 2 (fls. 1.195 a 1.197), que se tratam de materiais para construção, insumos e equipamentos.

Vejo que nesta infração o diligente seguiu o mesmo entendimento manifestado na infração 03, ou seja, considerou que materiais para construção não se classificam como de uso/consumo, elaborando o Anexo 3, no qual relacionou os materiais que classificou como de uso/consumo com ICMS no valor de R\$ 12.797,42.

Vale para esta infração o que foi dito linhas acima com relação à infração 03. Ou seja, os materiais de construção têm a característica de uso/consumo do estabelecimento, portanto, cabível a exigência do ICMS referente à importação, pois inaplicável o diferimento previsto na aquisição de bem

destinado ao ativo imobilizado constante do Programa DESENVOLVE do qual o contribuinte é beneficiário.

Assim sendo, considerando a classificação dada pelo diligente no Anexo 2, no qual identificou as notas fiscais e respectivas mercadorias como “Construção”, “Equipamento”, “Imobilizado” e “Insumo”, fica mantida a exigência fiscal referente àqueles materiais classificados como “Construção”, portanto, material de uso/consumo sujeito ao pagamento do ICMS referente à diferença de alíquotas, cabendo a exclusão dos valores exigidos relativos aos materiais classificados como “Equipamento”, “Imobilizado” e “Insumo”.

Diante disto, permanece integralmente a exigência relativamente às Notas Fiscais nºs 291, 307, 370, 387, 400, 402, 409,453, 626, 649, 656, 657 e 675, por se referirem a “Construção”, e são excluídos os itens identificados pelo diligente como “Equipamento”, “Imobilizado” e “Insumo”, constantes das Notas Fiscais nºs 333, 308, 309, 310, 694, 642, e 673, o que resulta no valor do ICMS efetivamente devido de R\$ 87.402,32, conforme o demonstrativo de débito abaixo:

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
31/05/2006	17.027,72
30/06/2006	16.754,72
31/07/2006	23.261,00
31/08/2006	9.634,27
31/10/2006	20.578,72
30/11/2006	145,89
TOTAL	87.402,32

Quanto à infração 07, observo que diz respeito a descumprimento de obrigação acessória, decorrente da falta de registro na escrita fiscal de entrada de mercadorias, sendo imposta multa de 1% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas.

Constato que o autuado comprova suas alegações de que apenas parte das notas fiscais não havia sido escriturada, sobre as quais procedeu ao recolhimento do valor exigido, conforme demonstra. Já com relação as demais notas fiscais comprova que estavam devidamente escrituradas, conforme cópia dos livros Registro de Entradas que trouxe aos autos.

Relevante registrar que a própria autuante acata o argumento defensivo e concorda que o valor efetivamente devido é R\$ 9.661,33, reconhecido e recolhido pelo autuado.

Desta forma, esta infração é parcialmente subsistente no valor de R\$ 9.661,33.

Diante do exposto, as infrações 01, 02 e 04 são integralmente subsistentes, e as infrações 03, 05, 06 e 07, parcialmente subsistentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206955.0003/08-6**, lavrado contra **BRIDGESTONE FIRESTONE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$622.280,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “e”, “f”, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$9.661,33**, prevista no art. 42, XI do

mesmo Diploma legal, e dos acréscimos moratórios, conforme dispõe a Lei nº 9.837/05, cabendo a homologação do valor recolhido.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR

FRANCISCO ATANÁSIO DE SANTANA - JULGADOR