

A. I. Nº - 207162.1002/13-5
AUTUADO - TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.
AUTUANTE - CARLOS ALBERTO MACHADO DE SOUZA
ORIGEM - INFAS VAREJO
INTERNET - 06/11/2013

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0265-03/13

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS E DE ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Infração subsistente. 2. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSTO PAGO A MENOS. Nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, assim entendido o valor correspondente ao custo de aquisição da mercadoria a ser incorporada ao estoque da empresa em consonância com o art. 17, §7º, I e II da Lei 7014/96. Infração subsistente. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. FALTA DE PAGAMENTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao ativo permanente do estabelecimento. Infração caracterizada. 4. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infração subsistente. Afastadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente auto de infração lavrado em 28/03/2013, traz a exigência do crédito tributário no valor histórico de R\$637.767,33, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo enunciadas:

Infração 01 - Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2008, 2009 e 2010, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Exigido o valor de R\$551.079,15, acrescido das multas de 70% e 100%. (Demonstrativo às fls. 34 a 200).

Infração 02 - Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de março, maio, junho, agosto e outubro a dezembro de 2008. Exigido o valor de R\$40.866,43, acrescido da multa de 60%. (Demonstrativo às fls. 202 a 246). Consta que “Detectou-se inúmeras operações de

transferências interestaduais, acobertadas pelo CFOP 6152, abaixo do preço da entrada mais recente, demonstradas no Anexo - 5, e ratificadas com a amostragem do casamento de diversas notas fiscais de transferências (entradas e saídas) em anexo, comprovam as citadas diferenças de preço nas citadas operações e, consequentemente os respectivos valores de ICMS devido por item, que perfazem o montante de R\$40.866,43 no exercício de 2008.”

Infração 03 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, nos meses de maio a agosto de 2008. Exigido o valor de R\$44.538,00, acrescido da multa de 60%. (Demonstrativo às fls. 351 a 366).

Infração 04 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, nos meses de novembro de 2008 e dezembro de 2009. Exigido o valor de R\$1.283,75, acrescido da multa de 60%. (Demonstrativo às fls. 364 a 366).

O sujeito passivo, por meio de advogada com procuraçāo à fl. 867, ingressa com impugnação às fls. 847 a 865, alinhando as seguintes ponderações.

Requer a decretação de nulidade da acusação por entender foi autuada de forma arbitrária e ilegal, uma vez que o senhor fiscal, investido que é da função de fiscalizar, não atendeu ao art. 142 do CTN.

Menciona que a atividade administrativa de lançar tributo e aplicar a penalidades é vinculada às regras estabelecidas na lei, não podendo agentes fiscais realizar tal função segundo critérios pessoais. Acrescenta que o que lhes é concedido é a discretionariedade de investigação do cumprimento da obrigação tributária principal e acessória, imperando a lei como fonte de todos os direitos e obrigações em matéria fiscal.

Aponta também como preliminar de nulidade a falta de requisitos necessários e imprescindíveis ao ato administrativo que deve conter, dentre outros pressupostos, aqueles contidos no art. 37 da CF/88, e na legislação estadual reguladora do procedimento administrativo.

Cita o princípio da motivação que rege os atos administrativos e impõe ao agente público o dever de designar, pormenorizadamente, os detalhes que o levam a impor a exigência tributária. Reproduz trecho do pensamento do Prof. Celso Antonio Bandeira de Mello sobre esse tema para ilustrar que no presente caso a ausência dos motivos fiscais para o procedimento deixam o lançamento à míngua, além de deixar de proporcionar os elementos necessários para que pudesse, no exercício de seu direito ao contraditório e à ampla defesa, apresentar argumentos suficientes ao enfrentamento e afastamento das acusações fiscais.

Afirma que inexiste na peça inicial uma expressa descrição da infração pretendida pelo Fisco e lançada na “infração 01”, tratando-se a narrativa lá descrita de acusação vaga, confusa e também contraditória que inviabiliza a plena defesa da autuada, que não pode com segurança distinguir os motivos que a ensejaram. Prossegue assinalando que a omissão e confusão das acusações caracterizam como inepta a peça inicial, motivo pelo qual deve ser a mesma anulada.

Assevera que, em face da eventualidade de serem ultrapassados seus argumentos, o patamar da multa aplicada no Auto de Infração apresenta claro caráter de confisco, devendo ser fortemente reduzido. Assegura que se trata de patente ofensa ao princípio da vedação do confisco, previsto no inciso IV do art. 150 da CF/88.

Observa que, apesar da Carta Magna, no citado dispositivo fazer referência apenas ao tributo quando proíbe sua cobrança com efeito confiscatório, a jurisprudência e a doutrina entendem perfeitamente aplicável às multas a mesma limitação, sob pena de violação aos princípios do não-confisco e do direito de propriedade. Para corroborar seu entendimento de ser essa uma interpretação totalmente coerente, pois a multa também expropria parte do patrimônio do contribuinte, reproduz a posição do, José Eduardo Soares de Melo e transcreve ementa de decisão em julgado do Tribunal Regional Federal da 1^a Região.

Aduz que a multa aplicada não tem caráter meramente fiscal ou penal, mas sim, efeitos confiscatórios inviabilizando seu desenvolvimento, devendo ser afastada ou reduzida a parâmetros constitucionais, o que ora se requer, condizentes com a realidade e com a jurisprudência de nossos tribunais.

Afirma que a taxa de juros aplicada ao débito inicial é ilegal, e não se aplica a fatos geradores ocorridos antes da edição da legislação. Prossegue destacando que, ocorrido o fato gerador, o contribuinte passa a ter o direito adquirido de pagar a obrigação de acordo com a lei então vigente (CTN, art. 144).

Pondera que a realização do fato gerador enquadra-se no conceito de ato jurídico perfeito, imutável por legislação posterior, como também assim já decidiu o STF, ao julgar questão sobre mudança do critério de atualização de tributo antes vencido, - STF-Pleno-RP na 1.451-7, Rel. Min. Moreira Alves - J: 25/05/1988.

Explica que a definição dos juros relaciona-se com a apuração da obrigação tributária, tratando-se, em ambos os casos, de matéria sujeita a disciplina por Lei Complementar (art.146, II, "b", da CF/88). Enfatiza que o CTN, com status de Lei Complementar, prevê a incidência de juros à razão de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de forma diversa. Prossegue aduzindo que, por competir à lei complementar uniformizar o trato da matéria, isso significa que os juros mensais podem ser de, no máximo, 1% (e, mesmo assim, limitados ao Índice fixado em lei federal, se inferior), seguindo a orientação do STF, diante da necessidade de obediência aos princípios da isonomia e da segurança jurídica.

Diz que a exigência de juros na forma do lançamento inicial é ilegítima por violar o princípio da igualdade entre o Fisco e o contribuinte, pois, nos casos de pagamento indevido ou a maior, ao contribuinte não é facultada a restituição com o acréscimo de juros como aqui exigidos. Acrescenta frisando que não há justificativa para que o Estado aplique sobre crédito tributário índice distinto do concedido ao contribuinte, conforme orientação da Suprema Corte.

Arremata assinalando que improcede a cobrança dos juros na forma como ocorreu no Auto de Infração, por estar em desacordo com a jurisprudência de nossos Tribunais, devendo ser afastada a correspondente exigência.

Ao cuidar do mérito da autuação inicialmente destaca, que no desenvolvimento de suas atividades, sempre pautou seu comportamento na estrita obediência à legislação, cumprindo regularmente suas obrigações fiscais e legais.

Em relação à infração 02 afirma que da documentação ofertada pelo fisco não se pode aferir a que operações se referem tal acusação, pois como afirmado no próprio relato fiscal, as operações da autuada foram regularmente registros em seus respectivos livros fiscais e em consequência, o imposto correspondente foi regularmente apurado e recolhido, na forma determinada pelo RICMS-BA/97. Acrescenta ser imprescindível a demonstração e indicação pelo fisco de forma objetiva e detalhada, quais saídas de mercadorias não foram regularmente escrituradas e tributadas, sob pena de nulidade da acusação. Arremata frisando que, nos termos da legislação de regência, o ICMS tem seu fato gerador definido, de modo específico, qual seja, a operação que envolva mercadorias, e somente nas situações previstas, uma vez que várias delas são afastadas pela lei do campo de incidência, assim, a saída destas, em condições de incidência do imposto, deve esta comprovada.

Quanto ao item 03 da inicial, que acusa a falta de recolhimento do ICMS em decorrência de diferença de alíquotas internas e interestaduais na aquisição de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, assevera que o teor da acusação e do respectivo demonstrativo fiscal não se subsume aos fatos realmente apurados pelo fisco.

Diz que no demonstrativo elaborado pela fiscalização na peça de acusação, a alíquota indicada para apuração do suposto tributo devido é a alíquota interna do Estado da Bahia, 17%, não havendo a indicação da alíquota relativa ao Estado de origem das mercadorias. Sustenta que a

acusação fiscal trata da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais e assim, o referido demonstrativo deveria explicitar claramente qual a alíquota do Estado de origem, a alíquota interna, que foi indicada, e qual a diferença entre elas, para aí, sim, exigir eventual diferença. Assevera que da forma em que elaborado o demonstrativo, foi exigido o montante relativo à alíquota interna, desconsiderando-se o valor relativo à aquisição, maculando a exigência pela iliquidez e incerteza do montante apurado, e cerceando seu direito de defesa e ao contraditório, que sequer pode aferir a legitimidade dos valores calculados e apurados.

Afirma que a forma utilizada pela fiscalização para apuração de suposta falta de pagamento do imposto estadual é bastante precária e não permite a aferição dos cálculos adotados pelo fisco, não possibilitando se apurar, com segurança, como se chegou aos valores apurados, restando evidente a total improcedência da acusação ou quando menos, iliquidez da exigência fiscal.

No tocante ao item 04, afirma que, igualmente o demonstrativo fiscal não permite aferir qual o montante da referida “antecipação parcial”, uma vez que ao calcular a exigência sobre a alíquota interna do Estado da Bahia, não se pode aferir qual é a “parcial antecipação” do tributo pretendida. Sustenta que a forma utilizada para apuração de falta de “antecipação parcial” do imposto estadual neste caso também é precária e não permite a aferição dos cálculos fiscais, impedindo a apuração e a compreensão de como se chegou ao resultado obtido, o que, além de cercear o direito da autuada à ampla defesa e ao contraditório, provoca a insegurança, incerteza e iliquidez da exigência, deixando-a carente de requisitos indispensáveis à regular constituição do crédito tributário.

A respeito do item 01 da autuação observa que, como antes destacado em preliminar, a obscuridade, contradição e confusão da descrição do fato tido como ocorrido, já se mostra suficiente para caracterizar como inepta a peça inicial. Destaca que, pelo fato de que nenhum levantamento ter sido efetuado nos estoques de seu estabelecimento, não se consegue mesmo distinguir os motivos que a ensejaram a apuração, deixando evidente a total falta de subsunção dos fatos à norma, impondo-se a sua nulidade.

Argumenta que, pelos dispositivos indicados na exordial, presume-se que o fisco teria apurado o valor que consta no ato de lançamento por meio, ao que parece, de um “levantamento fiscal”. Afirma que de exame do trabalho levado a efeito pela fiscalização não se verifica levantamento fiscal algum na forma prescrita em lei, haja vista que o fisco não considerou os requisitos específicos e demais elementos exigidos na norma para apurações fiscais desta espécie, como determinado pelo RICMS-BS/97. Repisa ressaltando que, para tal espécie de acusação, além de outros elementos, seria imprescindível a contagem dos estoques de mercadorias do estabelecimento, o que não ocorreu. Remata firmando que nesses termos o que se tem é uma suposta exigência, supostamente apurada por meio do procedimento de levantamento fiscal, baseada em informações aleatórias e valores indiciários, arbitrariamente presumidos pelo fisco, vez que não corroboradas por qualquer documento de prova.

Registra que se a administração fazendária alega o fato (sonegação de tributos), deve prová-lo, e em não havendo provas nos autos, conclui-se que houve mera presunção, e relativa, podendo ser afastada por prova em contrário. Continua ressaltando que no presente caso não foi constatada ocorrência do fato gerador, uma vez que não existem elementos probatórios de que tenha ocorrido vendas de mercadorias pela empresa à margem da regularidade.

Ressalta que o lançamento fiscal foi formalizado no campo das suposições e de meras presunções, o que contraria frontalmente os princípios constitucionais basilares da tributação. Observa que a fiscalização insiste em desrespeitar os direitos fundamentais do particular, sendo indispensável que os diligentes órgãos julgadores resistam aos lançamentos incorretos, afastando as autuações ilegais.

Reproduz ementas de decisões do STJ e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda para ressaltar que a jurisprudência administrativa, igualmente, é no sentido de que não se pode

presumir o fato de gerador e não se pode lavrar Auto de Lançamento com base em mera presunção.

Aduz ser imperioso o reconhecimento da nulidade das acusações fiscais, posto estarem fundamentadas em mera presunção fiscal, contrariando o princípio constitucional da legalidade e da tipicidade. Prossegue afirmando que a fiscalização deveria verificar todos os elementos que envolvem sua atividade e apurar, na forma legalmente determinada para tais procedimentos fiscais, qualquer eventual falta de pagamento do imposto, comportamento este que revestiria eventual exigência da necessária legitimidade. Afirma que, ao contrário, o que ocorreu foi equívoco no trabalho fiscal, devendo a fiscalização ser imediatamente refeita, para que se possa apurar eventual e real valor devido, fazendo-se valer o princípio da verdade material.

Esclarece que a regra matriz ao tratar da incidência do imposto é clara ao estatuir que somente com a ocorrência no mundo fenomênico de tais eventos é que podem dar ensejo à incidência do ICMS. Prossegue destacando que o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, tem como fato gerador às operações relativas à circulação de mercadoria ou a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, ainda que a operação ou prestação se inicie no exterior.

Discorre sobre a importância do princípio da legalidade, onde é garantido aos cidadãos que nenhum imposto lhe será cobrado, sem que haja lei que o determine inciso I do art. 150 da CF. Assinala que para se exigir um tributo é necessário que haja a disposição legal específica e no presente caso, mesmo havendo disposição legal que permita a verificação do ICMS através de lançamento fiscal, não há possibilidade de se fazer incidir imposto em diferenças contábeis.

Taz a colação fragmentos do pensamento dos juristas, Agostinho Sartin, Celso Antônio Bandeira de Mello, José Eduardo Soares de Melo e Roque Antônio Carraza, para evidenciar a posição doutrinária sobre essa matéria e corroborar seu argumento.

Observa que para ocorrer a incidência do ICMS é necessária a existência de um fato jurídico previsto em lei (circulação de mercadorias), não havendo como admitir a incidência do imposto sobre uma análise contábil, onde pode haver erros, além de ser esta base para a incidência do imposto sobre a renda e não para o ICMS.

Afirma que o fisco, ao presumir a ocorrência de falta de pagamento de impostos fundando sua presunção em meros cálculos matemáticos, está inovando nos fatos juridicamente imponíveis pelo ICMS. Assevera que a legislação não fala em incidência do ICMS sobre levantamentos contábeis, sobre diferença de valores apurados, mas sim em apuração do mesmo através de levantamentos fiscais. Assegura que o fisco não efetuou levantamento algum e limitou-se a notificá-la a apresentar documentos, para, posteriormente presumir ter havido falta de pagamento de ICMS. Acrescenta observando que não ocorreu a necessária identificação dos fatos tributários imponíveis, nem sua individualização para aplicação da alíquota. Diz que, o que aqui se tem, são valores fantasiosos, frutos de meras presunções, que não retratam, absolutamente, o movimento real das atividades de seu estabelecimento, uma vez que a empresa procede ao regular registro e apuração contábil e fiscal de todas suas operações mercantis, pautando seu comportamento dentro das normas legais.

Diz restar evidenciado que não há falta de pagamento de ICMS algum que esteja regularmente apurada e identificada nestes autos, muito menos há omissão de operações, pois todas as operações realizadas pela Recorrente estão correta e expressamente lançadas em seus livros fiscais.

Cita ensinamento do jurista, Celso Antônio Bandeira de Melo, para destacar que ao efetuar um lançamento de ofício o fisco deve observar o princípio da oficialidade do processo administrativo e respeitá-lo, agindo de acordo com a lei.

Sustenta que o fisco deve apresentar os elementos fundamentadores e conclusivos sobre o ato imputável do contribuinte, em homenagem também ao princípio da legalidade. Arremata firmando que o ônus da prova compete ao fisco, e não ao administrado.

Afirma que a exigência fiscal, indevidamente apurada, mesmo que pudesse eventualmente ser considerada, ainda assim não pode subsistir, uma vez que, pela evidente e comprovada iliquidez, carece dos necessários requisitos de certeza, segurança e liquidez, indispensáveis para a regular constituição do crédito tributário.

Invoca a doutrina carreando fragmentos dos ensinamentos de Alberto Xavier e Hugo de Brito Machado e cita o art. 112 do CTN para asseverar que, em havendo dúvida, deve-se julgar em favor do contribuinte. Acrescenta que este dispositivo de Lei Complementar, determina, de forma categórica, que a lei tributária seja aplicada da forma mais benigna ao acusado quando não se souber, precisamente, o que de fato ocorreu, e qual a extensão do ocorrido.

Afirma que no presente caso a dúvida e a absoluta falta de provas maculam o lançamento, e que por isso, a exigência fiscal não pode prosperar, por não terem sido respeitados o princípio da ampla defesa e do contraditório, e ainda do princípio do “in dúvida pro reo”, e se configurando ainda abuso de poder e ato discricionário por inobservância dos princípios legais do nosso ordenamento jurídico.

Assinala que o Auto de Infração traz ao presente processo informações imprecisas e inverídicas, estando o mesmo formalmente incorreto, desrespeitando ainda o manual de normas técnicas que devem permeiar a conduta fiscal.

Esclarece que nunca se recusou a apresentar qualquer documento ao fisco, tendo entregado todos aqueles solicitados, e desta feita, se entendesse necessário ainda a apresentação de outros documentos ou esclarecimentos para elucidar a questão, teria atendido de imediato.

Assegura que seus argumentos não têm por escopo a simples anulação do Auto de Infração, mas, o aperfeiçoamento do trabalho fiscal, com a exata verificação do real movimento da empresa, tudo em homenagem ao princípio da legalidade e da verdade material.

Menciona os direitos e garantias do contribuinte preconizados no art. 5º, da CF/88, que segundo seu entendimento, se aplicados ao presente, fulminam o lançamento ora combatido, por sua evidente ilegalidade.

Reitera sua assertiva de que sempre observou e honrou todos os seus compromissos tributários, especialmente os referentes ao ICMS, não havendo qualquer tributo devido a esse título. Prossegue requerendo o afastamento das acusações fiscais imputadas na peça de acusação fiscal inaugural, seja pela inexistência de qualquer infração, seja pela aplicação do art. 112 do CTN, ou, ainda, diante da evidente boa-fé da autuada, absolutamente comprovada pelo teor do processado, seja aplicado o benefício previsto na legislação de regência, que autoriza, em casos da espécie, a relevação ou, quando menos, a redução das penalidades aplicadas.

Conclui requerendo a nulidade do Auto de Infração e não sendo este o entendimento, e não sendo este o entendimento, requer o cancelamento do lançamento fiscal, com supedâneo no mérito argüido, ou quando menos, a relevação ou redução das multas.

O autuante apresenta informação fiscal, fls. 886 a 894, depois de reproduzir o teor das infrações e sintetizar as razões de defesa do impugnante, enuncia os argumentos a seguir sumariados.

Assinala que o autuado em sua defesa preliminarmente suscita a nulidade da ação fiscal, tentando lançar discussão sobre matérias de Direito, distantes por completo do que efetivamente tratam as irregularidades apontadas no Auto de Infração, como os seguintes tópicos: nulidade da acusação por inexistência de prova da infração; da ausência de motivação do auto de infração; multa com caráter de confisco - impossibilidade - violação ao art. 150 da CF; dos juros.

Diz entender que esse não é o foro indicado para esses debates. Destaca que tais colocações trazem no seu bojo a nítida intenção de mudar o foco sobre o real objeto do auto de infração. Diz

ser essa tática plenamente reconhecível, haja vista que com tal expediente os pontos levantados nas preliminares da impugnação, acenam para um quadro de distanciamento dos fatos e fuga das respectivas provas documentais, uma vez que são alegações infundadas e sem compromisso com a verdade dos fatos.

Frisa que, nessa parte da impugnação, o autuado suscita a nulidade do auto de infração, sob a égide de uma interpretação tendenciosa em termos de Direito Administrativo da atividade vinculada desenvolvida pelo do auditor fiscal, ou seja, a de que não tem este agente a discricionariedade em efetivar o lançamento. Acrescenta que o impugnante desconhece ser a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Afirma que a autuada simplesmente ignora a necessidade da existência da Ordem de Serviço para a realização das ações fiscais, neste caso a de nº 511121/12, especificada no presente Auto de Infração, fl. 01.

Infração 01 - Diante das alegações apresentadas na defesa observa que a reação é de estranheza, tamanho o despropósito das argumentações na insípiente divagação sobre matéria de Direito, que em nada se relacionam com o verdadeiro teor da respectiva infração.

Afirma que se depreende da coletânea de citações do autuado, é a intenção de tentar distorcer a verdade dos fatos. Uma vez que, sem qualquer constrangimento, lança indiscriminadamente dúvidas sobre a apuração do Levantamento Quantitativo de Estoque, a ponto de beirar o hilário, haja vista que declara em certo trecho:

... já se mostra suficiente para caracterizar como inepta a peça inicial - até porque nenhum levantamento foi efetuado nos estoques da empresa, pois não se consegue mesmo distinguir os motivos que a ensejaram, deixando evidente a total falta de subsunção dos fatos à norma”...

Menciona que esse posicionamento somente ratifica o descompromisso com a verdade dos fatos, e o seu afastamento do que determina o RICMS-BA/99.

Diz que o autuado prossegue com outra pérola:

“... Por outro lado, e ad argumentandum, pelos dispositivos indicados na exordial, presume-se que o fisco teria apurado o absurdo valor que consta no ato de lançamento por meio, ao que parece, de um “levantamento fiscal”. Entretanto, do exame do trabalho levado a efeito pelo fisco não se verifica nenhum levantamento fiscal na forma prescrita em lei, haja vista que o fisco não considerou os requisitos específicos e demais elementos exigidos na norma para apurações fiscais desta espécie, como determinado pelo RICMS.

Isto porque, para tal espécie de acusação seria imprescindível, além de outros elementos, a contagem dos estoques de mercadorias do estabelecimento, o que aqui não ocorreu.

Assim, o que se tem é uma suposta exigência, supostamente apurada por meio do procedimento de levantamento fiscal, baseada em informações aleatórias e valores indiciários, arbitrariamente presumidos pelo fisco, vez que não corroboradas por qualquer documento de prova.

Neste sentido, se a administração fazendária alega o fato (sonegação de tributos), deve prová-lo. Em não havendo provas nos autos, conclui-se que houve mera presunção, e relativa, podendo ser afastada por prova em contrário.”

Afirma ser equivocada a alegação, visto que ignora os respectivos Demonstrativos e Relatórios às fls. 34 a 200, nos Levantamentos Quantitativos de Estoque, cujos conteúdos faz olhos de não ver, pois em nenhum momento se dispõe efetivamente a prestar esclarecimentos sobre as irregularidades apontadas diante das contundentes provas.

Destaca que dessa forma, as divagações chegam ao seu ápice na afirmação de que “... a contagem do estoque de mercadorias do estabelecimento não existiu.”. Assinala ser a alegação totalmente distorcida, improcedente e incompatível com o que normatiza o RICMS-BA/99e o que foi levantado através das provas que embasam o lançamento.

Afirma que o impugnante prossegue, sem em instante algum fugir do seu objetivo de tentar simplesmente baralhar os fatos, e assim, se tornar um expediente meramente protelatório do lançamento fiscal, em face da tamanha incoerência e fragilidade das argumentações apresentadas.

Infração 02 - relata que a defesa alega nos parágrafos às fls. 854 a 856 que:

“... A acusação do item 2 da exordial se trata, segundo o fisco, de falta de recolhimento do ICMS referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios.

Ocorre, porém, que da documentação ofertada pelo fisco não se pode aferir a que operações se referem tal acusação, pois como afirmado no próprio relato fiscal, as operações da autuada foram regularmente registros em seus respectivos livros fiscais. Desta feita, em consequência, o imposto correspondente foi regularmente apurado e recolhido, na forma determinada pelo RICMS-BA/99.

Destarte, seria imprescindível ao fisco demonstrar e apontar, objetiva e detalhadamente, quais saídas de mercadorias não foram regularmente escrituradas e tributadas pela empresa ora Defendente, sob pena de nulidade da acusação.

E isto porque, o ICMS, nos termos da legislação de regência, tem seu fato gerador definido, de modo específico, qual seja, a operação que envolva mercadorias, e somente nas situações previstas, vez que várias delas são afastadas pela lei do campo de incidência, assim, a saída destas, em condições de incidência do imposto, deve esta comprovada.”

Frisa que diante de tal afirmativa fica evidente a disposição do autuado em confundir os fatos; visto que a Infração 02, não alude a citada: “...falta de recolhimento do ICMS referente a operações escrituradas nos livros fiscais” descrita de forma inverídica pelo autuado; uma vez que o texto descrito na infração lançada pelo autuante, afirma, sim, que a autuada “Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”, ou seja, que detectou-se inúmeras operações de transferências interestaduais, acobertadas pelo CFOP 6152, abaixo do preço da entrada mais recente, demonstradas no ANEXO-5A, e ratificadas com a amostragem do casamento de diversas notas fiscais de transferências (entradas e saídas) em anexo, que comprovam as citadas diferenças de preço nas citadas operações e, conseqüentemente, os respectivos valores de ICMS devido, por item, que perfazem o montante de R\$40.866,43”.

Ressalta que essa irregularidade praticada pelo autuado está fartamente documentada às fls. 201 a 349, e que em nenhum momento, o recorrente efetivamente contesta ou apresenta qualquer prova que verdadeiramente esclareça qualquer item das operações constantes nas irregularidades apuradas e descritas na infração 02.

Infração 03 – diz que a autuada declara que:

“... a acusação da falta de recolhimento do ICMS em decorrência de diferença de alíquotas internas e interestaduais na aquisição de mercadorias destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, entende a autuada que o teor da acusação do respectivo demonstrativo fiscal não se subsume aos fatos apurados pelo fisco. De fato, como se verifica do Demonstrativo elaborado pelo Fisco na peça de acusação, a alíquota indicada para a apuração do suposto tributo devido é a alíquota interna do Estado da Bahia, 17% (dezessete por cento), não havendo a indicação da alíquota relativa ao Estado de origem das mercadorias. Ocorre que a acusação fiscal trata da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais e assim, o referido demonstrativo deveria explicitar claramente qual a alíquota do Estado de origem, a alíquota interna, que foi indicada, e qual a diferença entre elas, para aí, sim, exigir eventual diferença. Todavia, da forma em que elaborado o citado demonstrativo, exigiu-se simplesmente o montante relativo à alíquota interna, desconsiderando-se portanto o valor relativo à aquisição, maculando a exigência pela iliquidez e incerteza do montante apurado, e cerceando o direito de defesa e ao contraditório da autuada, que sequer pode aferir a legitimidade dos valores calculados e apurados pelo Fisco. Nesse andar, entende a autuada que a forma que utilizou o Fisco para apuração de suposta falta de pagamento do imposto estadual é bastante precária e não permite a aferição dos cálculos adotados pelo fisco, não possibilitando se apurar, com segurança, como o Sr. fiscal chegou àqueles valores, restando evidente a total improcedência da acusação ou quando menos, iliquidez da exigência fiscal.”

Diz ficar evidente e explícita a intenção da autuada em confundir os fatos, ou seja, procura de forma inconsistente desqualificar a Infração 03, ao alegar, por exemplo, que o Demonstrativo do Cálculo do Diferencial de Alíquota - Anexo - 5A não atende a certos requisitos. O que é totalmente inverídico.

Confirma que o autuado ignora os documentos comprobatórios (NF-e e Demonstrativos de Cálculo do Diferencial de Alíquota) anexados ao auto às fls. 351 a 361, visto que as referidas provas especificam e demonstram com clareza as irregularidades relacionadas à referida infração.

Observa que o concreto é que em momento algum o autuado se digna, efetivamente, a esclarecer os fatos, pois apenas aduz citações incoerentes e impertinentes ao fato, da mesma forma que nas infrações anteriores.

Afirma que o autuado em relação à Infração 04 declara que:

“... o fisco acusa a empresa de ter deixando de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, igualmente o demonstrativo fiscal não permite aferir qual o montante da referida “antecipação parcial”, uma vez que ao calcular a exigência sobre a alíquota interna do Estado da Bahia, não se pode aferir qual é a “parcial antecipação” do tributo por ele pretendida.”

Desta feita, a forma utilizada pelo Fisco para apuração de suposta falta de “antecipação parcial” do imposto estadual neste caso também é precária e não permite a aferição dos cálculos fiscais, impedindo a apuração e a compreensão de como se chegou ao resultado obtido, o que, além de cercear o direito da autuada à ampla defesa e ao contraditório, provoca a insegurança, incerteza e iliquidez da exigência, deixando-a carente de requisitos indispensáveis à regular constituição do crédito tributário.”

Diz perceber que também no texto acima relativo à infração 04, a nítida intenção do autuado de, mais uma vez, distorcer a realidade, visto que no final das contas, fica evidente o falso desconhecimento do RICMS-BA/99, tamanha a demonstração de fragilidade e incoerência na argumentação defensiva sobre a referida infração. Sustenta que o objetivo do impugnante é criar fumaça sobre os fatos, visto que, em momento algum, se dispõe efetivamente a esclarecer as irregularidades plenamente documentadas nas provas às fls. 363 a 366, inclusive, também, com o respaldo da Parte VII do PAF (Livros Fiscais e Relações de DAE Anual) às fls. 368 a 830, já que não junta ao PAF qualquer contraprova ou argumento pertinente.

Ressalta resta evidente que a autuada jamais se dispôs a esclarecer ou refutar, verdadeiramente, qualquer dado constante dos citados Demonstrativos e/ou Relatórios, anexos ao PAF. Acrescenta firmando que as alegações infundadas somente evidenciam a sua intenção em confundir os fatos, diante da patente dificuldade em refutar as consistentes provas documentais juntadas.

Diz ser muito simples e conveniente para a autuada, diante da força dos fatos e das provas coligidas nos autos, vir lançar dúvidas sobre a correção do trabalho realizado com o objetivo de postergar o pagamento do ICMS devido.

Conclui asseverando que não tendo o autuado comprovado as improcedências das infrações, e possuindo o presente processo todos os elementos necessários à caracterização das infrações cometidas, e considerando que foram preenchidos todos requisitos legais previstos no RICMS-BA/99, ratifica o auto de infração na sua totalidade.

VOTO

O defendente suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, de forma difusa, alegando a inexistência de prova da acusação fiscal, e a ausência de motivação do Auto de Infração. Não acato a alegação defensiva, haja vista que o impugnante, devidamente inscrito no CAD-ICMS/BA como contribuinte normal do imposto, sob ação fiscal, consoante O.S. nº 511121/12, fl. 01, fora devidamente intimado para apresentação de livros e documentos fiscais, fls. 10 a 13. No transcurso da ação fiscal foi detectado o cometimento irregularidades à legislação do ICMS que resultou na lavratura do presente Auto de Infração do qual o autuado tomou ciência e exerceu plenamente seu direito de ampla defesa impugnando o lançamento no prazo legal. Como se depreende das circunstâncias enunciadas, resta evidenciado nos autos que o autuante, consoante sua prerrogativa legal, sua atividade vinculada em perfeita sintonia com o princípio da motivação

inerente a todo e qualquer ato administrativo, eis que supridos concomitantemente, tanto o motivo do ato, quanto o motivo legal, explicitados que se encontram as razões de fato e de direito. Ademais, constato também que, de forma clara e elucidativa, afigura-se devidamente circunstaciado e comprovado o cometimento das irregularidades apontadas, todas as infrações encontram-se devidamente explicitadas e legalmente enquadradas e as multas sugeridas corretamente tipificadas, tudo dentro do irrestrito cumprimento do devido processo legal.

Assim, não vislumbro nos autos a existência de quaisquer vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal, ficando rejeitadas as preliminares de nulidade requeridas nas razões de defesa, por não encontrarem amparo legal algum, precipuamente nos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF-BA/99.

No mérito o presente lançamento de ofício é constituído de 04 infrações.

A infração 01 cuida da falta de recolhimento do imposto relativo omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2008, 2009 e 2010, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis.

O autuado alegou em sua defesa obscuridade, contradição e confusão na descrição dos fatos tidos, como ocorridos nesse item da autuação.

Afirmou que o que se tem é uma suposta exigência apurada por meio de procedimento de levantamento fiscal baseado em informações aleatórias e valores indiciários arbitrariamente presumidos, vez que não corroborado por qualquer meio de prova.

Sustentou que para a acusação fiscal ora em lide seria imprescindível, além de outros elementos, a contagem dos estoques de mercadorias do estabelecimento.

Com base nessas assertivas o autuado trouxe a colação, para corroborar seu entendimento diversos fragmentos de posição doutrinária de juristas pátrios acerca de lançamento por presunção.

Citou jurisprudência de tribunais superiores para firmar a tese por ele esposada de que para a exigência de um tributo é necessário que haja a disposição legal específica.

Asseverou que no presente caso, mesmo havendo disposição legal que permita a verificação do ICMS através de lançamento fiscal, não há possibilidade de se fazer incidir imposto em diferenças contábeis.

Depois de examinar os demonstrativos de apuração acostados às fls. 34 a 200, constato que o levantamento de estoques de mercadorias em exercícios fechados levados a efeito pela fiscalização foi efetuado de acordo com os preceitos contábeis geralmente aceitos e com base na legislação tributária em vigor. Não se constituindo, de forma alguma em presunção, como aduziu o impugnante, eis que fora executado com base nas informações de movimentação dos estoques do estabelecimento nos períodos fiscalizados fornecidas pelo próprio autuado mediante o envio dos arquivos Sintegra.

Ademais, constam dos autos a discriminação de todas as notas fiscais de entradas e de saídas das mercadorias arroladas no levantamento fiscal, bem como todos os dados dos respectivos estoques iniciais e finais dos exercícios fiscalizados. Portanto, não há que se falar em presunção.

É patente que na forma e nos moldes em que foram elaborados o levantamento fiscal e seus demonstrativos de apuração e de débito fornecidos ao autuado inexiste qualquer perspectiva de cerceamento de defesa como alegado pelo impugnante, uma vez que neles constam todos os elementos de comprovação necessários para se aquilatar a fidedignidade dos resultados e diferenças apuradas.

Verifico, ao compulsar as peças que compõem e fundamentam a exigência desse item da autuação, o correto enquadramento legal da infração a adequada tipificação das multas sugeridas e especialmente que os procedimentos adotados que resultaram na apuração da exigência, ora em lide, atenderam fielmente ao quanto preconizado no inciso I do art. 13 da Portaria 445/98 que orienta e disciplina a aplicação do roteiro de auditoria de estoques de acordo com a legislação de regência.

Quanto à alegada necessidade se realizar a contagem física dos estoques para se efetuar o levantamento fiscal apontada pelo impugnante, observo que somente é imperativo a contagem física dos estoques quando se realiza levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício aberto. Nesse item da autuação, por se tratar de levantamento de exercícios pretéritos, ou seja, em exercícios fechados, não há que se falar em contagem física, por não mais existirem fisicamente os estoques. Este é o caso do levantamento, ora em lide, que se atreve aos registros fiscais das quantidades inventariadas pelo impugnante e registradas em seu livro Registro de Inventário, ao final de cada exercício, bem como às quantidades discriminadas nas notas fiscais de entradas e de saídas registradas nos competentes livros fiscais para apurar a movimentação de estoque realizada pelo estabelecimento nos períodos fiscalizados, revelando ao final, as omissões apontadas na autuação. É evidente que todas estas movimentações de estoques, devidamente escrituradas são enviadas ao Fisco pelo contribuinte, via arquivos do Sintegra, que servem de fonte basilar para a elaboração do levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, como o executado na presente autuação. Convém salientar que, por se tratar de responsabilidade pessoal e exclusiva do contribuinte, tanto a escrituração fiscal, quanto a remessa dos arquivos à SEFAZ espelhando com fidedignidade sua escrituração, qualquer inconsistência, equívoco ou divergência entre a escrituração e o informado no arquivo magnético enviado, por ventura detectado no levantamento quantitativo de estoques, cabe ao autuado apontá-lo objetivamente, comprovando a ocorrência mediante a apresentação da correspondente documentação fiscal, o que não aconteceu no presente caso. Este é o caso do levantamento, ora em lide, que se atreve aos registros fiscais das quantidades inventariadas pelo impugnante e registradas em seu livro Registro de Inventário, ao final de cada exercício, bem como às quantidades discriminadas nas notas fiscais de entradas e de saídas registradas nos competentes livros fiscais para apurar a movimentação de estoque realizada pelo estabelecimento nos períodos fiscalizados, revelando ao final, as omissões apontadas na autuação. É evidente que todas estas movimentações de estoques, devidamente escrituradas são enviadas ao Fisco pelo contribuinte, via arquivos do Sintegra, que servem de fonte basilar para a elaboração do levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, como o executado na presente autuação. Convém salientar que, por se tratar de responsabilidade pessoal e exclusiva do contribuinte, tanto a escrituração fiscal, quanto a remessa dos arquivos à SEFAZ espelhando com fidedignidade sua escrituração, qualquer inconsistência, equívoco ou divergência entre a escrituração e o informado no arquivo magnético enviado, por ventura detectado no levantamento quantitativo de estoques, cabe ao autuado apontá-lo objetivamente, comprovando a ocorrência mediante a apresentação da correspondente documentação fiscal, o que não aconteceu no presente caso.

Assim, como restou demonstrado, por entender como infundadas e sem respaldo legal as alegações do impugnante e constatando o acerto da autuação considero caracterizada a infração 01.

Infração 02 - acusa o recolhimento a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta em complemento a acusação fiscal, fl. 02, que “Detectou-se inúmeras operações de transferências interestaduais, acobertadas pelo CFOP 6152, abaixo do preço da entrada mais recente, demonstradas no Anexo - 5A, fls. 202 a 246, e ratificadas com a amostragem do casamento de diversas notas fiscais de transferências (entradas e saídas) em anexo, que comprovam as citadas diferenças de preço nas citadas operações e, conseqüentemente os respectivos valores de ICMS devido por item, que perfazem o montante de R\$40.866,43 no exercício de 2008”.

Verifico que o demonstrativo de débito que lastreia a apuração desse item da autuação acostados às fls. 202 a 246 discrimina individualizadamente por nota fiscal que originou o débito apurado e a correspondente nota fiscal apontada como entrada mais recente, propiciando a clara compreensão, passo a passo, de como foi obtido o débito exigido nesse item da autuação. Após o demonstrativo encontram-se colacionadas cópias de diversas notas fiscais com as respectivas notas fiscais de entradas mais recentes para explicitar o roteiro da apuração, constam também recibo assinado pelo autuado atestando a entrega dos arquivos magnéticos contendo as cópias dos demonstrativos, fl. 838.

Em sede defesa o autuado não apontou objetivamente qualquer inconsistência no demonstrativo de apuração que resultou na exigência fiscal. Alegou, tão-somente, que a documentação apresentada não permite aferir a que operações se referem a acusação afirma que suas operações foram regularmente registradas e que o imposto foi devidamente apurado e recolhido na forma prevista no regulamento.

Ao examinar os elementos que fundamentam e lastreiam a exigência apurada nesse item da autuação não acolho a alegação do autuado, haja vista que diante dos elementos pormenorizadamente explicitados nos demonstrativos de apuração e de débito, da farta documentação fiscal, todos de seu pleno conhecimento.

Logo, diante do acerto da autuação que se afigura devidamente lastreada em clara identificação da ocorrência do fato imponível, legalmente enquadrado e com correta tipificação da multa sugerida, concluo pela subsistência da infração 02.

Infração 03 - cuida da falta de recolhimento ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do estabelecimento.

O impugnante não apontou inconsistência alguma no levantamento fiscal, fls. 351 a 360, de forma objetiva. Optou por alegar, sem qualquer explicitação, que o demonstrativo de apuração não se subsume aos fatos realmente apurados. Aduziu que não foi explicitado a alíquota do estado de origem e que foi exigido o montante relativo à alíquota interna, desconsiderando-se o valor relativo a aquisição. Asseverou que a forma adotada pela fiscalização para apurar a falta de pagamento do imposto é precária e não permite a aferição dos valores exigidos.

Constatou que, mais uma vez, de posse do demonstrativo de apuração que indica em cada uma de suas colunas todos os elementos identificadores do roteiro de apuração das diferenças detectadas, detentor que é de todas as notas fiscais arroladas no levantamento, o autuado não apontou, sequer, uma única inconsistência ou equívoco que fragilizasse a certeza do conteúdo e do valor apurado, preferiu atingir a fidedignidade levantamento fiscal de forma difusa, ou seja, sem a indicação e comprovação de sua alegação.

Ao compulsar o demonstrativo colacionado às fls. 351 a 356 constato que estão presentes, de forma inequívoca, todos os elementos necessários e imprescindíveis à perfeita compreensão da origem e do dimensionamento da base de cálculo apurada, embasados que se encontram na documentação e na escrita fiscal apresentadas pelo próprio autuado.

Logo, resta mantida a infração 03.

Infração 04 - trata da falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização.

Constatou que o levantamento fiscal que apura a falta de recolhimento da antecipação parcial, fls. 364 a 366, identifica claramente a origem dos valores apurados e discrimina cada uma das notas fiscais decorrentes de aquisições interestaduais de mercadorias não sujeitas ao regime de substituição tributária e destinadas a comercialização.

O autuado não carreou aos autos qualquer indicativo de inconsistência efetiva detectada no levantamento fiscal e insiste na alegação de que é precário e não permite a aferição dos cálculos.

Depois de compulsar os referidos demonstrativos verifico que não procede a alegação defensiva, tendo em vista que o levantamento fiscal explicita de forma clara a obtenção, para cada uma das notas fiscais arroladas, a falta de recolhimento da antecipação parcial em cada período de apuração mensal.

Nestes termos, mantenho a infração 04.

Em relação à alegação de que as multas aplicadas sobre o valor do imposto exigido ser confiscatória, o que ofende a preceito constitucional, esclareço que a penalidade é a legalmente prevista ao tipo da infração praticada, no caso específico o art. 42, da Lei nº 7.014, não sendo esta esfera administrativa competente para avaliar a sua constitucionalidade.

Ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF-BA/99.

No que diz respeito ao pedido para que seja afastada a cobrança de juros, esclareço que a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para cobrança e cálculo dos juros moratórios, essa taxa é legal, porquanto está prevista no inciso II, do §2º, do art. 102, da Lei nº 3.965/81 (COTEB), portanto, deve ser mantida.

Quanto ao pedido do impugnante para que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas para o endereço dos profissionais constituídos, ressalto que nada obsta o atendimento e que a Secretaria deste CONSEF possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento desses autos para o endereço dos patronos do autuado. Contudo, friso que o eventual não atendimento de tal solicitação não caracteriza nulidade, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação processual ao sujeito passivo encontra-se definida nos artigos 108 e 109 do RPAF-BA/99 e, em perfeita sintonia com o estabelecido no art. 127 do CTN, orientando como regra o domicílio tributário do sujeito passivo.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 207162.1002/13-5, lavrado contra **TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$637.767,33**, acrescido das multas de 70% sobre R\$401.269,72 100% sobre R\$150.80943 de 60%, sobre R\$86.688,17, previstas no art. 42, incisos III, II, “a”, “f” e “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de outubro de 2013.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA