

**PROCESSO** - A. I. N° 207494.0003/15-0  
**RECORRENTE** - LOJAS AMERICANAS S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0096-03/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 26/12/2016

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0238-12/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. Ajustes realizados pelo autuante reduziram o valor originalmente cobrado. Infração parcialmente subsistente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. Infração caracterizada. Rejeitado o pedido de diligência. Não acolhidas as preliminares de nulidade da Decisão de primeiro grau. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência em Parte do presente Auto de Infração, lavrado em 30/06/15 para imputar ao contribuinte o cometimento de quatro infrações, sendo objeto do Recurso as infrações 2 e 4, como a seguir descrito:

INFRAÇÃO 2 - recolhimento a menos de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas por ECF's das mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, no valor de R\$36.995,20, acrescido da multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 - falta de recolhimento do imposto relativo a omissões de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior as das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, levando-se em conta para cálculo do imposto o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no ano de 2011, no valor de R\$59.682,26, acrescido da multa de 100%.

A Junta de Julgamento dirimiu a lide com os seguintes fundamentos:

**VOTO**

*No presente lançamento está sendo exigido ICMS em decorrência de 04 (quatro) infrações à legislação tributária, devidamente relatadas na inicial. O autuado não contestou as infrações 01 e 03 que ficam mantidas, visto que sobre as mesmas não existe controvérsias. Assim, a contenda se restringe apenas as infrações 02 e 04, que foram impugnadas.*

*Preliminarmente verifico que não se encontra no presente PAF violação ao princípio do devido processo legal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, bem como na narrativa dos fatos e correspondentes infrações, estando devidamente caracterizados as infrações, o infrator, a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo, as alíquotas, os dispositivos infringidos e a indicação da multa aplicável, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.*

*No mérito, a infração 02 refere-se a recolhimento a menos de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas por ECF's das mercadorias regularmente escrituradas.*

O defensor alegou que os produtos autuados pela fiscalização baiana, câmeras, notebooks e tablets, câmaras fotográficas encontram-se no rol do anexo 5-A, possuindo os códigos NCM nº 8525.80.29, 8471.30.12 e 8471.41.10, os quais possuíam o benefício da redução da base de cálculo. Disse que a diferença apurada pela fiscalização decorreu do procedimento adotado pela empresa para o cálculo do imposto, ser divergente daquele previsto pela legislação estadual que à época concedia o benefício de redução de base de cálculo de forma que a carga tributária incidente correspondesse a 7%. Afirmou que embora a lei determinasse o cálculo do imposto reduzindo a base de cálculo em 58,82% aplicando-se a alíquota de 17% sobre o valor encontrado, a empresa aplicava diretamente sobre o valor, sem a referida redução, a alíquota de 7%, concluindo que inexistiu qualquer prejuízo ao estado da Bahia com o procedimento relatado.

O autuante na informação fiscal contestou o autuado, afirmando que os produtos relacionados no demonstrativo que sustenta a infração 02, estão sujeitos a tributação normal do ICMS, exceto os notebooks e tablets que estão sujeitos a redução de base de cálculo e que por equívoco constaram do levantamento fiscal com alíquota de 17%.

Examinando os elementos que compõem este item do Auto de Infração, constato que de fato, não possui qualquer procedência a alegação do contribuinte, de que a diferença de imposto apurada pelo autuante decorreu de erro nos procedimentos de cálculo para apuração do imposto. Observo que as mercadorias relacionadas no levantamento fiscal fls. 9 a 29 do PAF e constante no CD-R (fl.210) como as câmeras digitais e máquinas fotográficas são tributadas normalmente a alíquota de 17%.

Conforme acertadamente informou o auditor fiscal, as câmeras digitais: SONY, CANON, OLYMPUS, FUJI, KODAK, objeto da autuação, comercializadas pelo autuado, não podem ser confundidas com o produto "web cans" de NCM 8525.80.29, constante do Anexo 5-A acrescentado pela Alteração nº 87 efeitos a partir de 12/04/07, que possuem o benefício fiscal da redução nos termos do artigo 87 do RICMS/97 que transcrevo abaixo:

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

(...)

V - das operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados e seus periféricos ("hardware"), inclusive automação, bem como com suprimentos de uso em informática para armazenamento de dados e impressão, indicados no Anexo 5-A, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%; (...)

8525.80.29 Câmeras conectáveis a microcomputadores para produção e transmissão de imagens pela internet ("web cans");

Da análise do dispositivo acima transcrito, observo que a norma expressa não deixa dúvidas quanto ao produto sobre o qual a lei atribuiu o benefício da redução da base de cálculo. Exclusivamente aqueles com a NCM 8525.80.29 - câmeras conectáveis a microcomputadores para produção e transmissão de imagens (web Cans).

O defensor, em memorial apresentado na sessão de julgamento no dia 17.05.2016, insistiu no argumento de que sob o ponto de vista técnico, as câmeras digitais comercializadas pelo autuado possuem, também, a função de "Web can", ou seja, independentemente de terem outras funcionalidades, as mercadorias comercializadas poderiam ser utilizadas como "web cans", estando, portanto enquadradas na descrição da NCM.

Observo que a classificação das mercadorias se dá pela sua descrição associada ao seu enquadramento na NCM. O autuado poderia ter comprovado que nas notas fiscais de aquisição das máquinas fotográficas e câmeras digitais que foram alvo desta infração estava registrada a NCM 8525.80.29, conforme expresso no Anexo 5-A do RICMS/BA aplicável à época. Entretanto, tal comprovação não foi acostada aos autos, impossibilitando dessa forma, a comprovação do argumento aduzido.

Quanto aos notebooks e tablets com códigos de NCM 8471.30.12 e 8471.41.10 respectivamente, de fato, estão sujeitos a redução da base de cálculo prevista no art. 87 inciso XLIV do RICMS/Ba. Dessa forma, acolho os ajustes realizados pelo autuante quando da informação fiscal e a infração 02 remanesce no valor R\$ 36.226,68 conforme demonstrativo no CD-R (fl. 206 do PAF).

Na infração 04 o autuado foi acusado de falta de recolhimento do imposto relativo a omissões de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadoria em valor inferior as das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, levando-se em conta para cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no ano de 2011.

O autuado alegou que o lançamento fiscal se fundamenta na presunção. Diz que detectou diversas inconsistências no relatório da Fiscalização, que aplicando uma fórmula padrão e trabalhando dados frios num sistema eletrônico de processamento, deixou de considerar vários aspectos operacionais da Empresa.

Saliente que a irregularidade estampada nesta infração, não se trata de presunção, pois a diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque

constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais.

O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98).

O art. 60, § 1º, do RICMS/97 determina que na apuração da base de cálculo, quando forem constatadas, simultaneamente, omissão de entradas e saídas de mercadorias, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário já que as demais nela estão incluídas.

No levantamento quantitativo de estoques são conferidas as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário escriturado no livro Registro de Inventário, em um determinado período, e como consequência, no presente processo, houve a constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis conforme demonstrativos elaborados pelo autuante, anexados aos autos, tendo sido entregues as cópias ao contribuinte.

Foi cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que poderia ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista. Além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, foram elaborados demonstrativos analíticos e sintéticos com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido.

O autuante em sede de informação fiscal esclareceu que realizou o trabalho de auditoria levando em consideração o estoque de mercadorias informado no livro de Registro de Inventário e nos arquivos SINTEGRA enviados pelo contribuinte, utilizou instrumentos e sistemas de fiscalização que permitiram identificar omissões tanto de entradas, como de saídas, através de NFe, livros de Entradas e de Saídas de mercadorias. Além das notas fiscais, compuseram a auditoria as operações de entradas e saídas de mercadorias com cupons fiscais através dos dados contidos na memória fiscal - MFD dos ECFs, que foram também arrecadados pela fiscalização, conforme intimações fiscais anexas ao PAF.

O defendente comentou que os estoques da empresa podem apresentar variações físicas em relação aos registros originais de entrada e saída e que tal situação decorreria, por exemplo, do extravio de itens do estoque, ou ainda, da perda de mercadorias em virtude de danificação, perdas, roubo, o que é muito comum em seu ramo de atividade.

Constatou que o sujeito passivo não elidiu a acusação fiscal, limitando-se, apenas, a negar a infração sem, contudo, comprovar documentalmente os fatos alegados, uma vez que: perdas, furtos, quebras devoluções, venda de mercadorias com erro de código, reclassificação de mercadorias, devem ser documentados, tanto para regularização do estoque, como também para o consequente estorno de créditos fiscais correspondentes, conforme norma disposta no art. 102 do RICMS/97, uma vez que, nestas situações, se faz necessária a emissão de documentação fiscal para efeito de cumprimento à legislação tributária, controle do estoque e apuração do ICMS.

De fato, as ocorrências referentes a perdas, quebras ou extravios estão previstas na legislação vigente à época dos fatos geradores e o procedimento a ser adotado ante tais fatos está disciplinado nos artigos 100 e 102 do RICMS/97, que reproduzo:

"Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

( ... )

V - perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração;

"Art. 102. A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será "Estorno de crédito", explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro "Débito do Imposto - Estornos de Créditos".

Observo que o defendente não trouxe aos autos qualquer elemento que provasse sua alegação e estivesse em consonância com os dispositivos acima transcritos, logo, não pode ser acatado o argumento de que as diferenças apontadas seriam decorrentes de perdas, quebras ou extravios inerentes a sua atividade como grande lojista atuante na rede de varejo.

Em nenhum momento o impugnante se desincumbiu do ônus de provar que não promoveu entradas e saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal. Além disso, o fato dela ser uma empresa varejista de grande porte não constitui motivo capaz de desobrigá-la do cumprimento das normas tributárias que regulamentam a forma de recolhimento do ICMS devido, considerando que existem normas procedimentais

*expressas no RICMS/97, aplicável à época da ocorrência dos fatos geradores, para o registro de perdas, devoluções, reclassificação de códigos de mercadorias, alegações utilizadas pelo autuado para justificar as diferenças de estoque apontadas pela fiscalização.*

*Quanto às perdas, o impugnante alegou também, que a Fiscalização teria desconsiderado a movimentação do estoque referente a perdas de mercadorias que teriam sido devidamente registradas na conta contábil 11310010 (estoques), tendo como contrapartida a conta 11310120 (Perdas) - (Tipo de Movimento: 702), e que seria o registro das perdas a que se refere em sua defesa. Anexou exemplos de tais ajustes contidos no CD fl. 185, concluindo que, em que pese tais saídas não refletirem em vendas, para fins de contabilização do estoque, a Impugnante teria efetuado o ajuste contábil conforme discriminado.*

*Pelo exame dos documentos acostados, registro que os mesmos não possuem o condão de elidir a acusação fiscal. Só através da apresentação das notas fiscais para efeito de estorno do ICMS poderia o contribuinte comprovar sua alegação, sendo ineficientes, para tal, seus relatórios de controle interno.*

*A alegação de que realiza o ajuste anual dos estoques através das contas contábeis 11310010 (estoque) e 11310120 (perdas) carece das respectivas notas fiscais que acobertariam estes arguidos ajustes do estoque, a legislação do ICMS (art. 100 e 102 c/c art. 356 §5º do RICMS/97), indicam os procedimentos eficazes para o devido enfrentamento da acusação que paira sobre o autuado.*

*Acrescenta o autuado, arguições relativas ao descontrole dos lançamentos de entrada e saídas, os quais em seu entender podem gerar descompassos, ou seja, saídas antes das entradas, que também explicariam as divergências apontadas no levantamento fiscal, contudo, mais uma vez, não apresenta provas documentais que demonstrem tal fato, não havendo elementos materiais que justifiquem saídas antes do registro das entradas.*

*O impugnante juntou precedente do Poder Judiciário do Estado de Minas Gerais sob o entendimento de que em caso idêntico, peritos fiscais teriam atestado a fragilidade destes lançamentos, concluindo que os ajustes contábeis foram efetivamente realizados, não havendo omissão de receitas.*

*Sobre a citada Decisão da justiça do Estado de Minas Gerais, ressalto que além de não vincular as decisões deste CONSEF, cada ente Federado possui legislação própria e específica no que diz respeito ao ICMS, portanto, a matéria aqui discutida não foi apreciada à luz da norma vigente no Estado da Bahia.*

*Constato que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido as irregularidades lançadas na peça acusatória e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto quanto ao item 04 que foi exigido mediante o Auto de Infração em exame. Dessa forma, entendo que é subsistente a infração 04.*

*Quanto ao pedido que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao representante legal da Impugnante, Dr. Gilberto Raimundo Badaró de Almeida Souza, OAB/BA 22.772, com escritório profissional estabelecida na Rua Frederico Simões, 153, Ed. Empresarial Orlando Gomes, Salas 513/514, Salvador/Bahia, CEP 41.820-774, observo não existir óbice a que a Secretaria deste CONSEF atenda ao referido pleito.*

*Contudo, registro que o não atendimento da solicitação, não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência de atos do processo ao contribuinte, estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.*

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.*

O sujeito passivo, irresignado com a Decisão de Primeira Instância, interpôs Recurso Voluntário, alegando, em relação à infração 2, que as mercadorias (câmeras digitais - NCM nº 8525.80.29) encontravam-se amparadas pelo benefício da redução da base de cálculo, com carga tributária efetiva de 7%, nos termos do artigo 87, inciso V, c/c o Anexo 5-A, do RICMS/97.

Entende que a Decisão combatida revela-se manifestamente nula, “*mormente porque, sobre o ponto em questão, foi proferida sem qualquer amparo e fundamento*” ao ter desconsiderado que, independentemente de terem outras funcionalidades, as mercadorias por ele comercializadas possuem, também, a função de “*web cam*”, conforme o tutorial da própria Sony Electronics Inc. que pode ser obtido através do link: [https://esupport.sony.com/BR/perl/tutorial-display.pl?tut\\_id=380](https://esupport.sony.com/BR/perl/tutorial-display.pl?tut_id=380).

Na remota hipótese de se entender de forma distinta, ressalta “*que o Anexo 5-A, do RICMS/BA aplicável à época não previa que os produtos deveriam ser utilizados, exclusivamente, como “web cans”, mas sim que fossem conectáveis ao microcomputador e capazes de produzir e transmitir imagens pela internet*”.

Aduz que, “*considerando que os produtos elencados pelo recorrente possuíam tais funções não*

há razoável razão para excluí-los do benefício instituído pelo Estado da Bahia”, ainda mais porque “os dispositivos legais que dispõem sobre incentivos fiscais devem ser interpretados literalmente, consoante prevê o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional”.

Apresenta três indagações para demonstrar que os produtos estão incluídos na redução de base de cálculo: (i) o produto é uma câmera?; (ii) pode ser conectada a um computador?; (iii) o produto é capaz de produzir e transmitir imagens pela internet?.

Conclui que, “se as respostas forem positivas e a mercadoria estiver enquadrada no NCM nº. 8525.80.29, não há justificativa para a não aplicação do benefício”. Pede a reforma da Decisão de primeira instância, por estar “absolutamente contraditória em seus próprios fundamentos”.

Quanto à infração 4 argumenta que não houve a apontada omissão de saídas de mercadorias e enumera diversos acontecimentos capazes de interferir na quantificação dos estoques, tais como: (i) “venda de mercadorias com o erro de código, algo comum de ocorrer com produtos de grande semelhança física, tais como tintas de cabelo e esmaltes de vários tipos e cores, toalhas de vários fornecedores, chocolates, meias, etc”; (ii) furtos, perdas e quebras.

Afirma que um levantamento “feito pelo PROVAR/FIA, em parceria com a ABRAS, com 79 empresas brasileiras dos setores de Atacado, Eletrônico, Farmácia, Material de Construção, Vestuário e Supermercado, mostrou que as principais causas de perdas no varejo são: (i) Quebra operacional = 30,9%; (ii) Furto externo = 20,4%; (iii) Furto interno = 20,1%; (iv) Erros administrativos = 14,5% (Fornecedores, com 9% e; outros ajustes contabilizando 5,2%)”.

Informa que, ciente desses problemas, possui equipes especializadas em retificar, de tempos em tempos, os estoques das lojas, buscando manter a escrituração condizente com as mercadorias disponibilizadas fisicamente, todavia, “há ainda alguns problemas esporádicos de cronologia do sistema informatizado, notadamente derivados da transferência de mercadorias entre as lojas (a demora de algumas poucas horas no registro informatizado de entrada das mercadorias transferidas entre lojas, pode fazer com que estas mercadorias sejam vendidas via ECF – e, portanto, de forma automática – antes de terem suas entradas manualmente inseridas no sistema)”.

Esclarece, detalhadamente, como é feito o processamento do inventário oficial (duas vezes por ano, no mínimo), em padronização com suas filiais, e diz que “os movimentos contábeis gerados por este tipo de ajuste fazem contrapartida nas duas contas contábeis apropriadas, a saber, a de estoque (11310010) e a de perdas (11310120)”, como comprovam os “Relatórios de Kardex”, que anexou aos autos, “os quais relacionam mercadorias contidas na autuação fiscal que sofreram ajustes do estoque da loja”.

Apresenta, a seguir, exemplos que, em seu entender, são “capazes de demonstrar que não ocorreu omissão de entradas de mercadorias, mas sim equívocos cometidos pelo Ilmo. Fiscal autuante”.

#### 1. PRODUTO 2131816 “JG CAMA CSL SUPERCAL 250 BRANCO ARTEX” (DOC. 03)

Aponta que, de acordo com o Relatório Totalizador elaborado pelo autuante, três unidades do item em análise teriam sido vendidas sem documento fiscal, no entanto, não foram consideradas as perdas de três unidades registradas na Conta Contábil nº 11310120 (Tipo de Movimento: 702), que é utilizada justamente para o registro das perdas.

Acrescenta que a 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal desconsiderou completamente a contabilização das perdas ocorridas no período, apesar de ter comprovado que “jamais realizou a venda de produtos sem nota, e as diferenças apuradas justificam-se pelas diversas situações do cotidiano de uma grande varejista (p. ex. perdas, quebras, furtos, mercadorias em trânsito) que levaram a fiscalização a tal conclusão equivocada”.

Argumenta que, “admitindo-se a hipótese em que o recorrente deixou de emitir documento fiscal para registrar as eventualidades contabilmente reconhecidas, tal fato jamais pode ser utilizado

*para suportar a manutenção da premissa suscitada num primeiro momento, qual seja: venda de mercadoria desacobertada de documento fiscal”.*

Alega que, embora esteja correto o argumento da Junta de Julgamento Fiscal, de que as decisões do Tribunal de Justiça de Minas Gerais não possuem caráter vinculatório, “*analisando as legislações dos Estados da Bahia e Minas Gerais, verificou-se que os procedimentos exigidos é exatamente o mesmo, qual seja, emissão de nota fiscal para estorno do crédito*” (sic) e, naquele caso, a Justiça mineira reconheceu a improcedência do Auto de Infração após constatação pericial de que os ajustes contábeis eram realizados na exata quantidade das supostas omissões de receita.

Transcreve a legislação tributária mineira e baiana para melhor compreensão de seu ponto de vista, argumentando que seu objetivo é que o CONSEF “*faça uma análise detida do presente caso e conclua que, embora o recorrente não tenha cumprido o que determina a legislação baiana para fins de estorno do crédito, tal fato não significa que a mesma tenha vendido mercadorias sem NF, considerando que todas as provas apresentadas justificam as divergências de estoque apontadas pela fiscalização*”.

Acrescenta que, “*caso o Estado da Bahia pretenda examinar se, durante o período autuado, o recorrente procedeu à emissão de Nota Fiscal para refletir em sua escrita as perdas que foram contabilizadas, deve abrir nova ação fiscal que poderá resultar em outro Auto de Infração, fundamentando em dispositivos legais totalmente diferentes daqueles constantes do Auto de Infração ora combatido*”.

## 2. PRODUTO 4103923 – “MEDIDOR PRESSÃO PULSO AUT BP3AFI G TECH”

Argumenta que diversas mercadorias “*foram contabilizadas somente no ano seguinte, justificando as inconsistências apontadas pela fiscalização*” e “*tais fatos e provas sequer foram analisados pela 3ª Turma de Julgamento, que limitou-se apenas a julgar procedente a autuação, sem analisar a situação em apreço*”.

Explica que o Fisco baiano apontou que, além das três unidades já constantes no estoque no início do período fiscalizado, teria adquirido outras trinta e uma unidades ao longo do período de 2011 e, como procedeu à venda de trinta e duas unidades, concluiu que dois itens foram vendidos sem nota fiscal, uma vez que não havia nada no estoque de 31/12/11.

Diz que esse cenário ocorreu apenas porque, em 29/12/10, adquiriu dois itens da mercadoria em tela (Nota Fiscal nº 000260874), contabilizou a compra naquele ano, transportou as quantidades para o estoque inicial de 2011, mas o documento fiscal somente foi escriturado no livro Registro de Entradas em 04/01/11.

Prossegue dizendo que, inobstante a flagrante insubsistência do lançamento, as perdas comerciais são traduzidas no custo de sua operação, o que significa dizer, em última análise, que o valor das mercadorias perdidas é adicionado residualmente ao seu preço, de forma a manter inalterada a margem de lucro esperada nas vendas, o que, em última análise, eleva o preço das demais mercadorias e mantém igual a arrecadação do Estado.

Afirma que a “*3ª Junta de Julgamento Fiscal, ao julgar a presente lide, sequer se manifestou sobre os argumentos de ausência de prejuízo aos cofres estaduais, limitando-se a julgar procedente a autuação, desconsiderando completamente o fato de que o recorrente repõe a sua margem, e consequentemente arrecada indiretamente, o ICMS devido para o Estado da Bahia*”.

Reitera que o que se “*pretende demonstrar é a impossibilidade de exigência de ICMS no caso em apreço, pois, embora não tenha havido a efetiva saída das mercadorias perdidas, é certo que seus valores são integralmente considerados para a composição do preço das demais mercadorias, sobre as quais incide normalmente o Imposto. Essa conduta comercial, com reflexos fiscais diretos, faz com que todo o ICMS devido nas operações realizadas pelo recorrente seja devidamente recolhido, exatamente como ocorreria se todas as mercadorias tivessem sido vendidas – sem perda*”.

Por fim, requer a improcedência das infrações 2 e 4 do lançamento de ofício.

## VOTO

O Recurso Voluntário foi apresentado porque o autuado não se conformou com a Decisão de primeiro grau quanto às infrações 2 e 4 do presente lançamento de ofício.

Preliminarmente, o recorrente suscitou a nulidade da Decisão recorrida com base nos seguintes argumentos: (i) falta de fundamentação ou contradição na fundamentação; (ii) falta de apreciação da alegação defensiva, de que diversas mercadorias “*foram contabilizadas somente no ano seguinte*”; (iii) falta de apreciação do argumento defensivo, de ausência de prejuízo aos cofres estaduais, tendo em vista que as perdas foram registradas nos livros contábeis e (iv) de que o órgão julgador de piso considerou que câmeras digitais não se confundem com *web cams*.

Entretanto, considero que não merece acolhido o pedido de nulidade, pelas razões a seguir elencadas:

1. ao contrário do alegado, o voto do relator foi bastante minucioso, ao abordar todas as questões suscitadas pelo sujeito passivo concernentes às imputações 2 e 4 e desenvolver seu raciocínio com base na legislação, não se configurando, portanto, vício ou contradição na fundamentação da Decisão;
2. a alegação de que as mercadorias foram contabilizadas no estoque do ano anterior e escrituradas no livro Registro de Entradas no ano de 2011 foi devidamente sopesada pelos julgadores *a quo* no excerto do voto a seguir transscrito:

*Acrescenta o autuado, arguições relativas ao descontrole dos lançamentos de entrada e saídas, os quais em seu entender podem gerar descompassos, ou seja, saídas antes das entradas, que também explicariam as divergências apontadas no levantamento fiscal, contudo, mais uma vez, não apresenta provas documentais que demonstrem tal fato, não havendo elementos materiais que justifiquem saídas antes do registro das entradas.*

3. apesar de não ter se manifestado expressamente a respeito do argumento do contribuinte, de que não teria havido prejuízo aos cofres estaduais pelo fato de terem sido registradas as perdas nos livros contábeis, a Junta de Julgamento Fiscal entendeu que as alegadas perdas não haviam sido comprovadas, uma vez que não foram emitidas as notas fiscais competentes. Veja-se o trecho do voto a respeito:

*Quanto às perdas, o impugnante alegou também, que a Fiscalização teria desconsiderado a movimentação do estoque referente a perdas de mercadorias que teriam sido devidamente registradas na conta contábil 11310010 (estoques), tendo como contrapartida a conta 11310120 (Perdas) - (Tipo de Movimento: 702), e que seria o registro das perdas a que se refere em sua defesa. Anexou exemplos de tais ajustes contidos no CD fl. 185, concluindo que, em que pese tais saídas não refletirem em vendas, para fins de contabilização do estoque, a Impugnante teria efetuado o ajuste contábil conforme discriminado.*

*Pelo exame dos documentos acostados, registro que os mesmos não possuem o condão de elidir a acusação fiscal. Só através da apresentação das notas fiscais para efeito de estorno do ICMS poderia o contribuinte comprovar sua alegação, sendo ineficientes, para tal, seus relatórios de controle interno.*

*A alegação de que realiza o ajuste anual dos estoques através das contas contábeis 11310010 (estoque) e 11310120 (perdas) carece das respectivas notas fiscais que acobertariam estes arguidos ajustes do estoque, a legislação do ICMS (art. 100 e 102 c/c art. 356 §5º do RICMS/97), indicam os procedimentos eficazes para o devido enfrentamento da acusação que paira sobre o autuado.*

4. quanto ao argumento de que o órgão julgador de piso considerou que câmeras digitais não se confundem com *web cam*, trata-se de questão afeita ao mérito do Auto de Infração que foi também apreciada na Decisão da primeira instância, como atesta o trecho abaixo do voto:

*O defendente, em memorial apresentado na sessão de julgamento no dia 17.05.2016, insistiu no argumento de que sob o ponto de vista técnico, as câmeras digitais comercializadas pelo autuado possuem, também, a função de "Web can", ou seja, independentemente de terem outras funcionalidades, as mercadorias comercializadas poderiam ser utilizadas como "web cans", estando, portanto enquadradas na descrição da NCM.*

*Observo que a classificação das mercadorias se dá pela sua descrição associada ao seu enquadramento na*

*NCM. O autuado poderia ter comprovado que nas notas fiscais de aquisição das máquinas fotográficas e câmeras digitais que foram alvo desta infração estava registrada a NCM 8525.80.29, conforme expresso no Anexo 5-A do RICMS/BA aplicável à época. Entretanto, tal comprovação não foi acostada aos autos, impossibilitando dessa forma, a comprovação do argumento aduzido.*

Rejeitadas, destarte, todas as alegações de nulidade do *decisum* recorrido.

No mérito, verifico que, na infração 2, exige-se o ICMS em decorrência de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas operações de saídas com cupons fiscais, de máquinas fotográficas e câmeras digitais (demonstrativos de fls. 9 a 35).

O recorrente alegou que tais equipamentos (NCM 8525.80.29) estão amparados pelo benefício da redução da base de cálculo, com carga tributária efetiva de 7%, nos termos do artigo 87, inciso V, c/c o Anexo 5-A, do RICMS/97, porque podem ser usadas como “*web cams*”.

Os dispositivos regulamentares acima mencionados assim dispunham, à época (janeiro a dezembro de 2011):

*Art. 87. É reduzida a base de cálculo:*

(...)

*V - das operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados e seus periféricos (“hardware”), inclusive automação, bem como com suprimentos de uso em informática para armazenamento de dados e impressão, indicados no Anexo 5-A, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%;*

(...)

#### **ANEXO 5-A**

#### **APARELHOS E EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS DE USO EM INFORMÁTICA E SUPRIMENTOS BENEFICIADOS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS**

*(a que se refere o art. 87, V)*

Código NCM	DESCRIÇÃO
8525.80.29	<i>Câmeras conectáveis a microcomputadores para produção e transmissão de imagens pela internet (“web cams”);</i>

**Nota:** O item 8525.80.29 foi acrescentado pela Alteração nº 93 (Decreto nº 10.459, de 18/09/07, DOE de 19/09/07), efeitos a partir de 19/09/07.

Diante da legislação acima reproduzida, creio que a questão a ser analisada nos presentes autos não se relaciona à possibilidade, ou não, de as máquinas fotográficas e câmeras digitais serem utilizadas como “*web cams*”, como alegado no apelo recursal, mas tem a ver com a verificação se tais câmeras podem, ou não, ser caracterizadas como “*aparelhos e equipamentos de processamento de dados de uso em informática*”, estes sim beneficiados com a redução da base de cálculo do ICMS.

De acordo com o site Wikipedia:

1. “uma câmera digital é uma câmara que codifica vídeo e imagens digitais de forma eletrônica, armazenando-as para posterior reprodução”. ([https://pt.wikipedia.org/wiki/C%C3%A2mera\\_digital](https://pt.wikipedia.org/wiki/C%C3%A2mera_digital));
2. “uma câmera fotográfica é um dispositivo usado para capturar imagens (geralmente fotografias), única ou em sequência, com ou sem som, como com câmera de vídeo”. (<https://pt.wikipedia.org/wiki/C%C3%A2mera>);
3. “uma webcam ou câmera web é uma câmera de vídeo de baixo custo que capta imagens e as transfere para um computador. Pode ser usada para videoconferência, monitoramento de ambientes, produção de vídeo e imagens para edição, entre outras aplicações. (...).” (<https://pt.wikipedia.org/wiki/Webcam>).

Pelas definições acima listadas, resta patente que a câmera fotográfica e a câmera digital não podem ser confundidas com a chamada “*web cam*”, esta sim um equipamento de uso na informática, ainda que se reconheça que aquelas possam apresentar dispositivos que permitam o seu uso como “*web cam*”.

Ressalte-se, por oportuno, que o legislador tributário baiano indicou, no Anexo 5-A, que o benefício fiscal somente seria aplicável às denominadas “*web cams*”, escolhidas dentre todas as “*câmeras conectáveis a microcomputadores para produção e transmissão de imagens pela internet*”, o que restringiu, dessa forma, o tipo de câmera objeto da redução de base de cálculo do imposto estadual.

Pelo exposto, deve ser mantido o posicionamento adotado na Decisão recorrida, relativamente à infração 2.

Na infração 4 foi lançado o ICMS em razão da constatação de omissão de saídas de mercadorias apurada por meio de levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 2011.

O recorrente alegou que não houve a apontada omissão de saídas de mercadorias, atribuindo as diferenças apuradas pelo Fisco à existência de: (i) perdas, furtos e quebras de mercadorias; (ii) mercadorias em trânsito.

Saliento que é perfeitamente razoável que existam perdas, quebras e furtos numa grande empresa varejista, entretanto, tais fatos devem estar devidamente comprovados por meio de documentação fiscal emitida com tal desiderato. Não se trata de mero descumprimento de obrigação acessória, como deseja o contribuinte, mas uma questão de prova de suas alegações.

Vale ressaltar que a auditoria de estoques está prevista no artigo 60, inciso II, do RICMS/97, encontra-se disciplinada na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo “*conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária*”.

Saliento, ainda, que, de acordo com a legislação e com o que está amplamente assente neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques, constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

O procedimento fiscal pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de cupons e notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Dessa auditoria podem advir diversos cenários. Na situação dos autos (demonstrativos de fls. 61 a 124 e CD acostado à fl. 125), verifico que, no exercício de 2011, foram apuradas, em relação às mercadorias com tributação normal, diferenças de entradas e de saídas, cobrando-se o imposto incidente sobre a omissão real de operações de saídas de mercadorias tributáveis, que representou o maior valor monetário (artigo 60, II, “a”, c/c seu § 1º, do RICMS/97).

O contribuinte tentou demonstrar que não houve prejuízo ao Erário, porque as perdas, furtos e quebras teriam sido reconhecidos nos registros contábeis e incorporados ao preço das mercadorias existentes em estoque, mantendo, segundo ele, o mesmo patamar de arrecadação.

Ocorre que o levantamento de estoques, como dito acima, é um procedimento de apuração **quantitativa** dos estoques e das entradas e saídas de mercadorias acobertadas por documentos fiscais, não havendo como vinculá-lo, pelo menos em princípio, com os lançamentos efetuados na contabilidade, realizados pela **expressão monetária** dos fatos ocorridos na comercialização de produtos pelo estabelecimento.

Observo que a vinculação entre os fatos quantitativos e monetários, como pretendido pelo recorrente, importa a realização de uma perícia técnico-contábil que se encontra além do que é

possível realizar no âmbito deste processo administrativo fiscal, razão pela qual fica rejeitado o pedido de diligência, nos termos do artigo 147, inciso I, do RPAF/99.

Quanto ao argumento recursal, de existência de mercadorias em trânsito, isto é, que foram contabilizadas no estoque do ano anterior e a sua entrada foi escriturada no livro Registro de Entradas do ano seguinte, não pode ser acatado, por não ter sido devidamente comprovado e por não encontrar amparo na legislação regente.

Como já foi mencionado anteriormente neste voto, o levantamento quantitativo é o resultado de uma equação matemática com base nas notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias, bem como nas quantidades consignadas no livro Registro de Inventário do exercício anterior (estoque inicial) e do final do exercício objeto do levantamento (estoque final). As diferenças eventualmente apuradas podem ser atribuídas à conta das entradas (e, nesse caso, temos uma omissão de saídas presumida legalmente) ou à conta das saídas (nessa hipótese, apura-se uma omissão de saídas real).

O RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, elencava, em seu artigo 330, as regras para a escrituração do livro Registro de Inventário, como a seguir transcrito:

*Art. 330. O livro Registro de Inventário, modelo 7 (Anexo 46), destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço (Conv. SINIEF, de 15/12/70). (grifos não originais)*

(...)

*§ 2º No livro referido neste artigo, serão também arrolados, separadamente:*

*I - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e os produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros;*

*II - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, de terceiros, em poder do estabelecimento.*

*§ 4º Os lançamentos serão feitos nas colunas próprias, da seguinte forma:*

(...)

*III - coluna "Quantidade": quantidade em estoque na data do balanço; (grifos não originais)*

(...)

*§ 7º A escrituração deverá ser efetuada dentro de 60 dias, contados da data do balanço referido no caput deste artigo ou, no caso do parágrafo anterior, do último dia do ano civil. (grifos não originais)*

Pelas normas regulamentares acima reproduzidas, constata-se que os quantitativos lançados no livro fiscal devem ser aqueles existentes na data do balanço ou no último dia do ano civil. Portanto, correto o autor quando considerou, no levantamento, os produtos lançados no livro Registro de Inventário, tendo em vista que, de acordo com o que previa a legislação, deveriam ter sido apurados com base no estoque físico de mercadorias.

Observo, ainda, que o livro Registro de Inventário atesta uma situação fática estanque, não sendo possível o registro de algo ainda não existente no estoque físico (momento do balanço), a não ser que o contribuinte tivesse escriturado tais mercadorias como “produtos em trânsito ou em poder de terceiros”, o que não foi feito.

Sobre esse tema, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal já se manifestou, em outro processo administrativo oriundo de Auto de Infração lavrado contra contribuinte diverso, por meio do Acórdão CJF nº 0148-12/14, com o voto vencedor da lavra da então Conselheira Mônica Maria Roters, da seguinte maneira:

*“Data venia discordo do n. relator quanto ao seu acolhimento das razões recursais em relação ao fato de que a fiscalização não considerou que as mercadorias discriminadas no DANFE nº 000.028.0254 – registradas fiscalmente em 04/01/2010 - já haviam sido registradas no estoque no dia da emissão da nota, qual seja, dia 29/12/2009.*

*Um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é uma das formas de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, em um determinado período, tendo em conta*

que, com base nas informações dos estoques (inicial e final), compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período, configura-se perfeitamente a apuração da existência de compras ou vendas não registradas. É uma simples equação matemática utilizada por qualquer pessoa que exerça qualquer atividade comercial (Estoque Inicial+Entradas-Estoque Final=Saídas) onde é verificado se as quantidades de saídas de determinadas mercadorias, elegidas pelo fisco, não apresentarão saldo, ou como corriqueiramente se diz, apresentarão saldo zero. Apresentando saldo zero tanto de entradas ou de saídas, o fisco estadual entende não existir imposto a ser exigido, já que o contribuinte cumpriu com as suas obrigações tributárias. No entanto, existindo diferenças de quantidades de entradas ou de saídas, sobre está diferença deve ser exigido o imposto, pois restará provada a omissão de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, consequentemente omitidas do fisco quando do recolhimento mensal do imposto. Encontrada diferença de quantidades nas entradas, a Lei nº 7.014/96 no seu art. 4º, § 4º determina a presunção de saídas anteriores (não se conhece qual ou quais mercadorias, nem tampouco quando deram saídas) sem os respectivos documentos fiscais, invertendo o ônus da prova ao contribuinte. Na outra vertente, apurando-se diferenças nas quantidades de saídas, não mais se estar a falar em presunções legais. A diferença foi encontrada no próprio exercício fiscalizado e sobre aquelas próprias mercadorias que compuseram o levantamento fiscal, estando comprovada a omissão de saídas de mercadorias. E, por fim, sendo constadas diferenças de entradas e de saídas de mercadorias no mesmo exercício, deve ser exigido o imposto de maior expressão monetária, na forma indicada no § 1º do art. 60, do RICMS/97 à época vigente.

E para a consecução deste levantamento, o fisco, por obrigação, deve se atter, e no caso presente (exercício fechado), aos documentos e livros fiscais da empresa, não podendo, sob qualquer hipótese considerar outros fatores, pois se assim se posicionar, não somente desvirtua as quantidades apuradas, bem como, gera não somente consequências para o exercício seguinte levando o contribuinte a apresentar distorções na sua escrita fiscal, base para apuração dos tributos que deve honrar, mês a mês, quer estadual, ou mesmo federal (ex: imposto de renda). Ou seja, o fisco tem, por obrigação (art. 142, do CTN) cumprir as determinações legais, sob pena de ser punido em agir de forma contrária.

Por outro lado, o Estado, sob qualquer hipótese (e não poderia ser ao contrário) não pode interferir nos controles internos de uma empresa. Ela age da forma que lhe é conveniente. Entretanto, por obrigação legal, não pode, e não deve, agir em desconformidade da legislação tributária sob pena de arcar com as consequências dos seus atos. Em assim sendo o sistema SAP (como disse o recorrente existente e que integram os seus estabelecimentos) embora de grande valia junto aos seus controles internos, não tem qualquer valia para comprovação tributária.

Em assim sendo, cabe ao fisco realizar a auditoria de levantamento quantitativo dos estoques, em exercício fechado, com base nos documentos fiscais de entradas e saídas, bem como, nos seguintes livros fiscais e únicos legais: Registro de Inventário, de Saídas e de Entradas. E cabe ao contribuinte escriturá-lo, obedecendo ao comando da norma regulamentar.

Com base em todas estas colocações, se as mercadorias discriminadas no DANFE nº 000.028.0254 foram registradas, pelo estabelecimento de Recife, no estoque do estabelecimento da Bahia no dia da emissão da nota através dos seus controles internos de processamento de dados (sistema SAP), qual seja, dia 29/12/2009, esta é situação que não cabe ao Estado interferir. No livro Registro de Inventário do recorrente, e este cabe ao fisco auditar, elas não constavam escrituradas e nem poderia constar já que ainda não havia adentrado no seu estabelecimento, pois somente aqui chegaram em 04/01/2010. E ressalto, a empresa corretamente escriturou a NF-e no seu livro Registro de Entradas quando de suas chegadas, o que prova que elas não poderiam constar dos estoques finais de 2009 no livro de Registro de Inventário, pois estoques inexistentes neste momento.

Em assim sendo, resta provado nos autos que as mercadorias ainda não tinham entrado no estabelecimento autuado. Inclusive expressamente afirmado pelo recorrente.

(...)

E, mais grave e no presente caso, o próprio recorrente afirma que as mercadorias ainda se encontravam em trânsito, ou seja, não era ele o seu real possuidor, portanto inexistiam em 2009 nos seus estoques, mesmo que, porventura tivesse as escriturado (de forma equivocada) no seu livro Registro de Inventário e não nos seus controles internos (sistema SAP) como feito. As mercadorias constantes do DANFE nº 000.028.0254 se encontravam em trânsito para o seu estabelecimento (conforme dito), e elas foram escrituradas no estabelecimento autuado quando de suas entradas, ou seja, em 04/01/2010. E o recorrente jamais poderia escriturar o livro Registro de Inventário na forma que o n. relator sugeriu. Ele não poderiam incluir nos seus estoques, e no livro Registro de Inventário, mercadorias somente entradas em seu estabelecimento em 4/1/2010, como faz prova o próprio recorrente.

(...)

Discordando do n. relator a respeito da matéria acima exposto, no mais, acompanho a sua Decisão quanto aos demais argumentos e voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para acolher a diligência realizada e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor de R\$33.680,38. Por fim, recomendando que a INFRAZ de origem, determine, através de novo procedimento fiscal, seja reclamado o crédito tributário

*indicado pelo autuante, a título de antecipação tributária não contemplada no Auto de Infração.*

Quanto às Decisões do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, ressalto que não são aplicáveis aos julgamentos administrativos do Conselho de Fazenda Estadual da Bahia.

Por tudo quanto foi exposto, deve ser mantida a Decisão recorrida referente à infração 4.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 207494.0003/15-0, lavrado contra LOJAS AMERICANAS S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$269.530,70, acrescido das multas de 60% sobre R\$209.848,44 e 100% sobre R\$59.682,26, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a" e "d" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS