

PROCESSO - A. I. N° 298932.0004/14-7
RECORRENTE - NOVA CASA BAHIA S/A
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0142-01/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 26/12/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0247-12/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Infração caracterizada. O autuado, ao adquirir as mercadorias, creditou-se do imposto sobre a base de cálculo “cheia” e ao promover a saída subsequente das mercadorias reduziu a base de cálculo sem que tivesse estornado o excesso do crédito. **b)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Fato demonstrado nos autos. Refeitos os cálculos, em virtude de inclusão de mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OMISSÕES TANTO DE SAÍDAS QUANTO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS DO REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS SAÍDAS. **b)** AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL – MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b.1)** SOLIDARIEDADE. LANÇAMENTO DO IMPOSTO POR TER ADQUIRIDO MERCADORIAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. **b.2)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO, RELATIVAMENTE A MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Fatos demonstrados nos autos. Indeferido o pedido de diligência ou perícia para comprovação dos argumentos recursais. Rejeitadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência em Parte do presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/14 para imputar ao contribuinte o cometimento de oito infrações, sendo objeto do Recurso as infrações 2, 3, 6, 7 e 8, como a seguir descrito:

INFRAÇÃO 2 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais – utilização de crédito na entrada de mercadorias cujas saídas dos remetentes deveriam ter sido realizadas com redução da base de cálculo, sendo que as saídas subsequentes dessas mercadorias ocorreram com redução da base de cálculo, sem que o contribuinte tivesse estornado o crédito fiscal recebido a mais. Valor do débito: R\$91.550,42. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com o pagamento do imposto por substituição tributária. Valor do débito: R\$6.785,29. Multa de

60%;

INFRAÇÃO 6 - falta de recolhimento de ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, “decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas” [sic], fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2011 e 2012), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis –, sendo lançado imposto no valor de R\$101.351,06, com multa de 100%;

INFRAÇÃO 7 - falta de recolhimento de ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, e consequentemente sem escrituração, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2011 e 2012), sendo lançado imposto no valor de R\$7.999,77, com multa de 100%;

INFRAÇÃO 8 - falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2011 e 2012), sendo lançado imposto no valor de R\$1.087,54, com multa de 60%.

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

VOTO

Este Auto de Infração é composto de 8 lançamentos.

Na defesa, o autuado afirmou que os lançamentos dos itens 1º, 4º e 5º foram quitados integralmente dentro do prazo, e requer a baixa dos débitos.

O lançamento do item 2º acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais – utilização de crédito na entrada de mercadorias cujas saídas dos remetentes deveriam ter ocorrido com redução da base de cálculo, sendo que as saídas subsequentes dessas mercadorias ocorreram com redução da base de cálculo, sem que o contribuinte tivesse estornado o crédito fiscal recebido a mais.

O autuado impugnou o lançamento reclamando que a fiscalização afirmou que as saídas das mercadorias ocorreram com a alíquota reduzida, porém nas planilhas não existe qualquer comprovação de que isto tivesse ocorrido, pois nelas não há menção ao Sintegra e não foram apresentadas as Notas Fiscais, prova esta que a seu ver cabe ao ente público.

As planilhas encontram-se às fls. 32/46. Elas indicam as datas, os números das Notas Fiscais, os CFOPs, o código e a descrição da mercadoria, os valores das operações e das bases de cálculo, a alíquota aplicada, o crédito utilizado, a alíquota correta e o valor do crédito considerado indevido. A defesa alega que não foram apresentadas as Notas Fiscais. Ora, as Notas Fiscais encontram-se em poder da empresa. Como as planilhas indicam os números dos documentos, competia à defesa verificar, em relação a cada documento, se o fisco incorreu em erro material.

Outra alegação da defesa é de que não teria havido prejuízo para o Estado, porque, como não foi reduzida a base de cálculo (na aquisição das mercadorias), consequentemente houve recolhimento de imposto em valor superior ao devido, e, de outro lado, as saídas realizadas pela impugnante também ocorreram sem a redução de base de cálculo, com destaque nas respectivas Notas Fiscais, com a aplicação de alíquota no percentual de 17%.

Se isso de fato tivesse ocorrido, ou seja, se, não obstante as entradas das mercadorias no estabelecimento do autuado terem ocorrido sem redução da base de cálculo, com o consequente creditamento do imposto a mais, também as saídas das mercadorias do seu estabelecimento tivessem ocorrido sem redução da base de cálculo, com o consequente debitamento a mais, seria razoável admitir-se que realmente não houve prejuízo ao erário, pois o creditamento em excesso seria compensado com o debitamento também em excesso.

Mas, pelo que consta nos autos, não foi isso o que ocorreu. De acordo com o adendo feito na descrição da infração, “As saídas subsequentes dessas mercadorias ocorreram com redução da base de cálculo, sem que o contribuinte tenha estornado o crédito fiscal recebido a maior”.

Portanto, não é verdade que as saídas subsequentes das mercadorias do estabelecimento do autuado tivessem ocorrido “sem” redução da base de cálculo. A acusação fiscal imputa o contrário: as saídas ocorreram “com”

redução da base de cálculo.

Sendo assim, o prejuízo ao erário é claro: o autuado, ao adquirir as mercadorias, se creditou do imposto sobre a base de cálculo “cheia”, e ao promover a saída subsequente das mercadorias reduziu a base de cálculo, sem que tivesse estornado o excesso do crédito.

O autuado alegou na defesa que as saídas também ocorreram sem a redução de base de cálculo. Mas apenas alegou. Não provou.

A defesa sustenta que os fundamentos da descrição da autuação restringem e limitam o direito de crédito de ICMS, mas toda e qualquer limitação ao crédito do ICMS deve obedecer ao princípio da não cumulatividade.

A glosa do crédito neste caso não ofende o critério da não cumulatividade. Nos termos do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição, a isenção ou não incidência não implicam crédito para compensação com o que for devido nas operações subsequentes, e acarretam anulação do crédito relativo às operações anteriores. É ocioso dizer que a redução de base de cálculo tem a natureza jurídica de uma isenção parcial.

Mantenho o lançamento do item 2º.

O item 3º diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária.

O autuado questionou o lançamento relativamente a três categorias de mercadorias:

- a) “Tampos de Vidro” e “Tampos para Pia”;
- b) “Assentos Automotivos para Crianças”;
- c) “Caixas de Som”.

Com relação a Tampos de Vidro e Tampos para Pia, alega que não existe previsão legal de inclusão dessas mercadorias no regime de substituição tributária, haja vista que no dispositivo regulamentar que especifica as mercadorias sujeitas a esse regime não constam as mercadorias “Tampo de Vidro” ou “Tampo para Pia Inox”, e, ausente a previsão específica, é impossível o enquadramento de tais itens no regime de substituição tributária, em face dos princípios da tipicidade específica e da legalidade estrita.

Não há como deixar de reconhecer, em nome da segurança jurídica, da estrita legalidade e do princípio da tipicidade, que a legislação teria de ser precisa, objetiva, na indicação das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, para evitar incertezas na aplicação do direito, tanto para se afirmar a aplicação da substituição tributária, como para se negar a sua aplicação, como no presente caso, em que o sujeito passivo, o fisco e o órgão julgador ficam sem saber se de fato a mercadoria está ou não enquadrada no regime.

Neste caso, o legislador, em vez de especificar, de forma objetiva, quais, precisamente, os materiais de construção sujeitos à substituição tributária, valeu-se de descrição genérica, que comporta descrições dos tipos “qualquer outro” e “outros”.

No ponto que interessa neste caso, o art. 353, II, 40.1, do RICMS/97, descreve as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária nestes termos:

“40.1 - materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno listados nos itens 1 a 38 e 44 a 91 do Anexo Único do Protocolo ICMS 104/09;”

Quando se vai para o anexo único do Protocolo ICMS 104/09, não se encontra nem “Tampo de Vidro” nem “Tampo para Pia”.

O intérprete precisa então verificar se é possível enquadrar “Tampo de Vidro” e “Tampo para Pia” nos itens 1 a 38 e 44 a 91 do anexo único do Protocolo ICMS 104/09.

Ninguém se entende nesse ponto. Os autuantes, na informação fiscal, basearam-se nos itens 47, 48, 49, 50, 51, 52 e 60 do referido anexo único, conforme quadro reproduzido à fl. 188 dos autos, não deixando claro em qual dos itens estariam “Tampo de Vidro” e “Tampo para Pia”.

Já o CONSEF, através do Acórdão JJF 0024-02/14, em Decisão citada pelos próprios autuantes (fls. 192-193), nos autos do Processo 279462.0001/13-9, de um Auto de Infração lavrado contra essa mesma empresa, concluiu que “Tampo de Vidro para Mesa” e “Tampo para Pia Inox” se incluem, respectivamente, nos itens 49 (NCM 70.05) e 69 (NCM 73.24) do anexo único do Protocolo ICMS 104/09. Consta na transcrição do voto proferido no citado acórdão que as NCMs naquele caso foram identificadas em Notas Fiscais constantes no processo.

Portanto, de acordo com a Decisão da 2ª Junta deste Conselho, em julgamento de Auto de Infração lavrado contra essa mesma empresa, “Tampo de Vidro” se enquadra no item 49 do referido anexo único do citado protocolo, e “Tampo para Pia” se enquadra no item 69 do mesmo anexo único.

Os itens 49 e 69 do anexo único do Protocolo ICMS 104/09 têm a seguinte redação:

“49 - Vidro flotado e vidro desbastado ou polido em uma ou em ambas as faces, em chapas ou em folhas, mesmo com camada absorvente, refletora ou não, mas sem qualquer outro trabalho – NCM 70.05”

“69 - Artefatos de higiene ou de toucador, e suas partes, de ferro fundido, ferro ou aço – NCM 73.24”

Como se vê, não há a mínima menção, nos itens 49 e 69, a “Tampo de Vidro” ou a “Tampo para Pia”. Porém, tendo em vista que em Decisão recente da 2ª Junta deste Conselho foi decidido que essas mercadorias se enquadram nos aludidos itens 49 e 69 do Protocolo ICMS 104/09, considero prudente admitir que assim seja, deixando que noutra instância prevaleça o que é justo e legal.

A defesa fez menção a um Mandado de Segurança impetrado perante a 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, e adianta que teria “encaminhado” na íntegra a sentença. Não juntou a cópia da sentença aos autos, mas, pela transcrição do trecho às fls. 113-114, o que o MM. Juiz determinou foi a suspensão da exigibilidade do crédito tributário supostamente devido pela entrada de mercadorias das NCMs 7005.1.00, 7324.1.00 e 6802.93.90, destinadas à impetrante, determinando que o impetrado [o Estado] não realize apreensões das mercadorias das referidas NCMs comercializados pela impetrante, sob o fundamento de não recolhimento do ICMS devido por substituição. O fato aqui é outro: glossa de crédito.

Quanto aos “Assentos Automotivos para Crianças”, a defesa sustenta que as mercadorias “Bebê Conforto”, “Cadeira para Auto” e “Booster para Auto” não fazem parte da substituição tributária. Apega-se ao princípio da tipicidade cerrada. Reclama que essas mercadorias não são especificadas no dispositivo regulamentar que cuida da substituição tributária. Frisa que as mercadorias em questão (Cadeiras, Booster e Bebê Conforto) se enquadram na posição 9401.80.00 da NCM, conforme Notas Fiscais emitidas pela impugnante. Aduz que no Protocolo ICMS 41/08 não consta a posição NCM 9401.80.00, o que impede o enquadramento dessas mercadorias no regime de substituição tributária.

Neste caso, a insegurança é ainda maior. Seria de bom alvitre que houvesse previsão clara, precisa e objetiva das mercadorias sujeitas a substituição tributária, em face dos princípios da segurança jurídica, da estrita legalidade e da tipicidade, para evitar incertezas na aplicação do direito, tanto para se afirmar a aplicação da substituição tributária, como para se negar a sua aplicação, como no presente caso, em que o sujeito passivo, o fisco e o órgão julgador ficam sem saber se de fato a mercadoria está ou não enquadrada no regime.

Originariamente, no RICMS/97, o item 30 do inciso II do art. 353 previa a substituição tributária em relação a peças e acessórios de veículos automotores que se enquadravam nas posições da NCM taxativamente especificadas em seus subitens, nos quais eram listadas, uma a uma, as mercadorias consideradas objetivamente como peças e acessórios para veículos automotores, não dando margem a dúvidas quanto ao que estava ou não sujeito ao regime de substituição tributária. Porém, depois, por alguma razão, a redação do dispositivo foi modificada, passando o texto a descrever simplesmente “peças, componentes e acessórios para uso em veículos automotores”. Esse é o critério adotado no RICMS/12, cujo anexo 01 descreve “Peças, componentes, e acessórios para veículos automotores (exceto pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha)”.

Sendo assim, todos os componentes, acessórios e peças que possam ser utilizados em veículos automotores estão sujeitos à substituição tributária.

Nota que os fiscais acataram a alegação da defesa quanto a “Caixas de Som”, reconhecendo que razão assiste ao contribuinte, pois, apesar de esse tipo de Caixa de Som ser largamente utilizado em som automotivo, as chamadas malas de som, muito utilizadas aqui no Nordeste para “amplificar o som e perturbar a vizinhança”, têm de fato multiuso, estando assim fora do Protocolo ICMS 41/08 e do art. 353, inciso II, item 30, conforme Orientação DITRI/GECOT nº 2/08, item 1.

Os autuantes elaboraram novo demonstrativo para o item 3º, excluindo os valores das Caixa de Som.

Acato a revisão. O imposto do item 3º fica reduzido de R\$ 6.785,29 para R\$ 5.962,68.

O autuado impugnou também os lançamentos dos itens 6º, 7º e 8º, efetuados com base em levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2011 e 2012).

A defesa alegou que teria sido verificado que algumas Notas Fiscais de saída não foram baixadas em seu estoque, motivo pelo qual foi apurada a diferença apontada pelo fisco. Porém, nesse sentido, não indicou sequer uma Nota que tivesse deixado de baixar no estoque.

Afirmou a defesa que estaria “entrinhandando” alguns documentos que conseguiu levantar a tempo de apresentar a sua impugnação. Não juntou nenhum documento fiscal nesse sentido.

A defesa lamenta que o prazo de 30 dias para levantar todos os documentos fiscais que o presente caso exige foi um tempo muito exíguo. Alega que, se fosse dada a oportunidade para apresentação de tais documentos, teria levantado “muitos outros” documentos fiscais. Diz que o requerimento de prazo para dilação probatória é plenamente legal, pois a Lei federal 9.784/99 defende ao administrado a possibilidade de formular questões e apresentar documentos antes da Decisão, conforme o art. 3º, inc. III, o que é corroborado com o art. 29. Requer que este Conselho conceda prazo suplementar para que a empresa levante os documentos fiscais que comprovem a regularidade fiscal do período fiscalizado, seja por mera juntada de documentos, seja por prova pericial. Toma por fundamento o art. 145 do RPAF e a Lei federal 9.784/99, sob invocação dos princípios da razoabilidade e do informalismo.

Não há previsão para dilação do prazo de defesa. Até 10 de abril de 2015, o prazo para impugnação do lançamento era de 30 dias. Com a alteração introduzida no RPAF pelo Decreto nº 16.032/15, a partir de 11 de abril de 2015 aquele prazo passou a ser de 60 dias. Este Auto foi lavrado na vigência da regra anterior. Indefiro o pedido de dilação do prazo para defesa.

A defesa requereu a realização de diligência ou perícia para que fique comprovado o direito da empresa, com fundamento no art. 145 do RPAF. Formulou três quesitos.

Não há nestes autos nada que justifique a realização de diligência ou perícia. Diligência e perícia são procedimentos dos quais se pode lançar mão em caso de necessidade de correção de erros ou obtenção de esclarecimentos. Para se decidir se há ou não necessidade de diligência ou perícia, é preciso que haja evidência de alguma coisa que precise ser saneada ou esclarecida. No caso de perícia, especialmente, é preciso que o requerente indique as razões pelas quais considera ser necessária tal providência. Não basta simplesmente requerer. É necessário fundamentar o requerimento. Se porventura foram detectados erros, estes teriam de ser indicados, pelo menos por amostragem. Indefiro o requerimento.

A defesa alegou que, do levantamento efetuado por amostragem, teria anexado (não anexou) Notas Fiscais de saída juntamente com a ficha de estoque de alguns produtos comprovando inconsistência da apuração dos levantamentos quantitativos. Além de não ter juntado as Notas Fiscais anunciadas, há que se convir que "fichas de estoque" (também não anexas) não servem para demonstrar a regularidade quantitativa de entradas e saídas de mercadorias, porque entradas e saídas de mercadorias se comprovam mediante Notas Fiscais.

Foi apresentada uma listagem às fls. 121/125 com indicação, em suas colunas, do número da loja, código e descrição das mercadorias, datas, número das Notas, "Cop", entrada, estoque e valor. A defesa não diz o que pretende demonstrar com essa listagem.

Na informação fiscal, os autuantes comentaram a técnica do levantamento quantitativo de estoques, que segue a fórmula Estoque Inicial + Entradas - Saídas = Estoque Final, de modo que, se a fórmula contábil não estiver condizendo com a realidade encontrada na empresa, tem-se omissão de entradas ou omissão de saídas mercadorias. Observam que, como é óbvio, os estoques de cada mercadoria devem constar nos livros de inventário, não se admitindo a apresentação de "ficha de estoque" ou "levantamentos paralelos" para justificar as diferenças de estoques encontradas pelo fisco.

Como bem foi assinalado pelos autuantes, caberia ao contribuinte comprovar em qual item de mercadoria a contagem efetuada pelo fisco diverge da quantidade constante em documento fiscal regularmente escriturado ou da quantidade existente nos inventários inicial e final de sua escrituração fiscal.

Considero caracterizada a infração imputada no item 6º.

Quanto aos itens 7º e 8º, os dados do levantamento fiscal não foram impugnados objetivamente. A defesa simplesmente alega que se opõe veementemente ao levantamento quantitativo, pois, sem a existência da infração realizada pelo método nefasto de comparativo de estoque (levantamento quantitativo), as infrações nascem falidas, sem qualquer sustentação.

Reclama que o Estado tributa duas vezes o mesmo fato gerador, pois tributa a mesma mercadoria duas vezes.

Isso não é verdade. Diferentemente das mercadorias do item 6º, que são mercadorias do regime normal de apuração do imposto, as mercadorias objeto dos itens 7º e 8º são enquadradas no regime de substituição tributária, e por essa razão os itens 7º e 8º devem ser analisados em conjunto, separados do item 6º.

A defesa alega que a mesma mercadoria é tributada duas vezes pelo fato de as mercadorias do item 7º figurarem também no item 8º. Isto não significa que esteja havendo tributação em duplicidade. No item 7º, a responsabilidade pelo imposto é atribuída ao autuado a título de responsabilidade solidária, por ter adquirido mercadorias sem Notas Fiscais. Refere-se portanto o item 7º ao imposto devido por ocasião da entrada das mercadorias no estabelecimento do autuado. Já no item 8º, o imposto diz respeito às saídas subsequentes, sendo lançado a título de antecipação, relativamente às operações futuras, haja vista que as mercadorias – as mesmas do item 7º – são enquadradas no regime de substituição tributária.

Quanto à alegação da defesa de que o fisco não pode presumir a antecipação tributária com aplicação da MVA se não consegue precisar a origem da mercadoria, cumpre observar que, em se tratando de mercadoria sem documentação fiscal, presume-se que ela tenha origem em operação interna, até prova em contrário.

Foi alegado que a loja autuado não recebe mercadorias provenientes de outros Estados, pois a empresa tem Centro de Distribuição na cidade de Camaçari, e a antecipação ocorre no recolhimento pelo Centro de Distribuição, e não pela filial.

Os estabelecimentos são autônomos. O levantamento fiscal foi efetuado no estabelecimento autuado, e não no Centro de Distribuição. O que a fiscalização constatou neste caso foram entradas de mercadorias sem Notas Fiscais no estabelecimento autuado.

Estão caracterizadas as infrações dos itens 7º e 8º.

A defesa requer que as intimações referente ao cumprimento de qualquer exigência do presente Auto de Infração sejam encaminhadas para a Avenida Brigadeiro Luiz Antonio, nº 388 – 6º andar – Conjunto 63 – Bela Vista – São Paulo – SP – CEP 01318-000, em nome de João Alécio Pugina Junior, OAB/SP nº 175.844, sob pena de nulidade. Recomenda-se que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressalvando-se, contudo, que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia já paga.

O sujeito passivo, irresignado com a Decisão de primeira instância, interpôs Recurso Voluntário em relação às infrações 2, 3, 6, 7 e 8, aduzindo, quanto à infração 2, que a Junta de Julgamento Fiscal “não se manifestou sobre os anexos incompletos anexados pela Fiscalização”, pois, “o Estado da Bahia AFIRMA que as saídas das mercadorias ocorreram com a alíquota reduzida. Na análise das planilhas apresentadas, não existe qualquer comprovação de que isto tenha ocorrido”; “o que existe é uma planilha de cálculo COBRANDO ICMS sem menção ao Sintegra ou apresentação das Notas Fiscais, prova esta que cabe ao Ente Público comprovar” e “a PLANILHA NÃO PROVA QUE O RECORRENTE SE CREDITOU INDEVIDAMENTE !!!”.

Informa que nos Processos Administrativos de nºs 279463.0017/14-3 e 279463.0016/14-7, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal reconheceu a nulidade do julgamento de Primeira Instância.

Alega que “recolheu ICMS em quantia superior à efetivamente devida, em razão da previsão de redução da base de cálculo de produtos de informática, tendo o recorrente recolhido ICMS sobre o valor cheio”.

Afirma, ainda, que possui inúmeras filiais (lojas), para as quais remete mercadorias através de seu Centro de Distribuição e, assim, “o crédito tributário devido a qualquer um de seus estabelecimentos, por óbvio, pertence também aos outros, tendo em vista que se trata sempre da mesma Empresa!!!”.

Lembra que o artigo 25 da Lei Complementar nº 87/96 é claro ao regulamentar a questão dos saldos credores e devedores entre os estabelecimentos da mesma empresa, não havendo “qualquer óbice, limitação, ou condição para que os estabelecimentos de mesma titularidade do sujeito passivo compensem os saldos credores apurados, desde que tais estabelecimentos estejam localizados no mesmo Estado” e, portanto, “qualquer restrição, impedimento ou modificação deste tipo de transferência é absolutamente ilegal”.

Diz que o texto constitucional exprime “a vontade da constituinte de atribuir ao contribuinte do imposto o legítimo direito da compensação do imposto, em sua escrita contábil”, não instituindo vedação ao abatimento do crédito, de modo que a legislação infraconstitucional também não pode fazê-lo.

Ressalta que existe apenas UMA restrição ao direito de abatimento de crédito, imposta pela Lei Maior, conforme inciso II do §2º do artigo 155, no caso de isenção ou não incidência, discorre sobre o regime de compensação do ICMS, apresenta a doutrina a respeito e conclui que “impedir o abatimento do crédito alegando que o estabelecimento centralizador não pode auferir saldo credor é inconstitucional”.

No que tange à infração 3 alega que o órgão julgador de piso se equivocou ao considerar incluídos, no Protocolo ICMS 104/09, os produtos Tampo de Vidro e Tampo para Pia Inox, uma vez que não se trata de materiais de construção civil e sim, “materiais INTERMEDIÁRIOS utilizados no acabamento de MÓVEIS” e, ademais, “no Anexo Único do Protocolo NÃO EXISTE a descrição da mercadoria NCM para Tampo de Vidro ou Tampo para Pia Inox”.

Informa que impetrhou mandado de segurança e que a sentença proferida deixou claro o seguinte: “No caso em tela, a documentação carreada (fls. 52/79) noticia que a Impetrante, tem por objeto, dentre outros, a importação, exportação, comércio, indústria... Exploração de serviços de informática (...) fabricação de jóias, roupas e adornos, compra e venda, fabricação de móveis, acessórios de uso doméstico, para vendas ao consumidor final no comércio varejista. Não consta das atividades da companhia a produção e comercialização de bens destinados a construção civil. As notas acostadas aos autos bem como o panfleto publicitário, evidenciam, em

linhas de princípio, que as pias e móveis vendidos, ativos que, por exemplo, poderiam, em tese, integrar o ítem 39.2 do Anexo ao Protocolo supra referido (artigos como banheiras, pias, lavatórios, bidês, sanitários e seus assentos etc) são vendidos nas lojas e se destinam ao consumidor final e não à empreendedores da construção civil. O que afasta de plano a hipótese de cabimento da substituição tributária combatida. No Protocolo dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno. Não se destina ao comércio varejista...”.

Relativamente aos produtos “Assentos Automotivos para Crianças – Bebe Conforto, Booster para Auto e Cadeira para Auto”, afirma que comprovou que o NCM das mercadorias não está inserido no Protocolo ICMS 41/98, que trata de produtos automotivos, considerando que a Cláusula Primeira do Protocolo determina que: (i) os produtos estejam listados em seu Anexo Único, não se aplicando a Substituição Tributária a outros produtos que ali não constem; (ii) “os produtos devem ser oriundos da Indústria ou Comércio de Veículos Automotores, ou seja, os produtos devem ser oriundos da Fábrica ou da Concessionária”, o que não é o caso.

Concernente à infração 6 argumenta que “as diferenças apontadas pela fiscalização após análise detida do recorrente em sua documentação, são originárias de transferências para filiais, que inclusive tem recolhimento do ICMS quando aplicável”.

Aduz, ainda, que após levantamento, constatou que algumas Notas Fiscais de Saída não foram baixadas em seu estoque, motivo pelo qual foi apurada a diferença apontada pelo Fisco, entretanto, “pela grande quantidade de itens apontados pela fiscalização, e não tendo sido concedidos os prazos inerentes no Auto de Infração, deve este Egrégio Conselho conceder à Recorrente prazo suplementar para levantar os documentos fiscais que comprovem a regularidade fiscal do período fiscalizado, seja por mera juntada de documentos, seja por prova pericial”, caso não se decida pela nulidade do presente Auto de Infração.

Conclui que, “se eventualmente for constatada alguma diferença nas quantidades de entradas, estoque e saídas, insta frisar que o recorrente possui o direito de retificar suas informações via Sintegra, mediante autorização da Fiscalização”.

Entende que a fiscalização deveria ter-lhe concedido prazo para apresentação de documentos que comprovassem a inexistência das divergências e orientá-lo, em vez que cobrar o imposto.

Conclui que “restou devidamente caracterizado que o método de fiscalização eleito encontra divergência, pois cabalmente comprovado que os resultados expostos em seus cruzamentos de dados constituem mera presunção”.

Referentemente às infrações 7 e 8 salienta que a fiscalização ocorreu em sua loja e não em seu Centro de Distribuição, portanto, o próximo passo é a venda final ao consumidor, não havendo operação subsequente e muito menos aquisição a terceiro, o que permite deduzir que “o Estado da Bahia, tributa duas vezes o mesmo fato gerador – CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA – situação vedada por lei”.

Repete que as mercadorias foram transferidas do Centro de Distribuição para a Loja e qualquer que tenha sido o ICMS em substituição a ser recolhido, este foi realizado pelo Centro de Distribuição localizado na Cidade de Camaçari.

Transcreve voto do Conselho de Contribuintes da Paraíba sobre bis in idem e assegura que “os produtos apresentados nesta infração pelas planilhas encaminhadas ao contribuinte CONSTAM expressamente das planilhas das supostas omissões de entrada e saída”, sendo “latente” a ilegalidade, “seja pela inexistência de omissão de entrada ou saída, seja pela existência do bis in idem, cabendo a este Digníssimo Julgador, decidir pela improcedência da presente infração em favor do recorrente”.

Finalmente, pede a reforma da Decisão recorrida “anulando-se o lançamento das INFRAÇÕES 02, 03, 06, 07 e 08” e requer “que todas as intimações sejam encaminhadas ao presente subscritor, sob pena de nulidade de qualquer intimação”.

A PGE/PROFIS, por meio do Dr. José Augusto Martins Junior, opinou pelo Provimento Parcial do apelo recursal, nos seguintes termos:

Quanto à infração 2, aduz que “não há como emprestar guarida ao recorrente, tendo em vista que “a lógica matemática por si só já espanca a tese recursal, pois se autuado se credita com o crédito cheio e, logo após, na operação interna subsequente efetiva as saídas com base de cálculo reduzida (isenção parcial), por óbvio o Estado da Bahia suportou crédito a mais que o devido”.

Ressalta ainda que “a redução de base de cálculo, conforme jurisprudência pacífica do STF, é uma espécie de isenção parcial, encartando-se, assim, nos limites de restrição de crédito preconizados na Carta Magna”.

Concernente à infração 3, afirma que lhe parece-me evidente o desacerto da Decisão de piso, “em face do princípio basilar incrustado nas relações obrigacionais tributária do in dubio pro contribuinte”.

Acrescenta que, em seu entendimento, “Tampos de Vidro e para Pia Inox” não estão incluídos nos itens 49 e 69 do Anexo do Protocolo ICMS 104/09, acompanhando posicionamento já assentado do CONSEF, de que “a classificação de produtos no bojo do regime da substituição tributária (...) demanda aferição duma dupla identidade, ou seja, que o produto, além da NCM, possua uma descrição emoldurável à descrição do regime diferenciado”.

Diz que comunga com o recorrente, de que tais mercadorias não se encartam na categoria de materiais de construção, entendendo-se esse conceito como “materiais utilizados na construção de uma edificação”, não podendo haver, no caso concreto, “um elastecimento do conceito, salvo existente na descrição, de forma clara, esta continência, o que não é o caso da infração em testilha”.

Por fim, conclui que, seguindo a técnica da dupla identificação (pela perfeita coincidência entre a descrição da mercadoria e a respectiva classificação na NCM/SH) concorda com o argumento recursal.

Prosegue dizendo que concorda também que os “Assentos Automotivos Para Crianças”, por falta de descrição precisa dessas mercadorias, não estão inseridos no rol de produtos do Protocolo ICMS 41/08.

Relativamente às infrações 6, 7 e 8, opina pela sua manutenção, levando em consideração que o recorrente não apresentou impugnação inespecífica e, além disso, não carreou aos autos nenhuma prova que sustentasse a sua argumentação.

O Parecer foi chancelado pela Procuradora Assistente, Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos.

VOTO

O Recurso Voluntário foi apresentado, porque o autuado não se conformou com a Decisão de primeiro grau referente às infrações 2, 3, 6, 7 e 8 do presente lançamento de ofício.

Inicialmente, rejeito o pedido de perícia ou diligência para dilação do prazo para apresentação de provas, nos termos do artigo 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que o contribuinte não apresentou nenhum documento que pudesse minimamente demonstrar a necessidade de maiores análises. Por outro lado, considero que o processo administrativo fiscal encontra-se devidamente instruído, com todas as informações necessárias ao meu convencimento.

Preliminarmente, não há como ser acatado o pedido de nulidade da Decisão recorrida, sob a alegação de que a Junta de Julgamento Fiscal não teria se manifestado sobre “os anexos incompletos anexados pela fiscalização”, deixando de comprovar a ocorrência das saídas das mercadorias com a alíquota reduzida e do crédito indevido, porque o voto do relator foi bastante minucioso, abordando todas as questões suscitadas, como se verifica do excerto abaixo:

O autuado impugnou o lançamento reclamando que a fiscalização afirmou que as saídas das mercadorias

ocorreram com a alíquota reduzida, porém nas planilhas não existe qualquer comprovação de que isto tivesse ocorrido, pois nelas não há menção ao Sintegra e não foram apresentadas as Notas Fiscais, prova esta que a seu ver cabe ao ente público.

As planilhas encontram-se às fls. 32/46. Elas indicam as datas, os números das Notas Fiscais, os CFOPs, o código e a descrição da mercadoria, os valores das operações e das bases de cálculo, a alíquota aplicada, o crédito utilizado, a alíquota correta e o valor do crédito considerado indevido. A defesa alega que não foram apresentadas as Notas Fiscais. Ora, as Notas Fiscais encontram-se em poder da empresa. Como as planilhas indicam os números dos documentos, competia à defesa verificar, em relação a cada documento, se o fisco incorreu em erro material.

Outra alegação da defesa é de que não teria havido prejuízo para o Estado, porque, como não foi reduzida a base de cálculo (na aquisição das mercadorias), consequentemente houve recolhimento de imposto em valor superior ao devido, e, de outro lado, as saídas realizadas pela impugnante também ocorreram sem a redução de base de cálculo, com destaque nas respectivas Notas Fiscais, com a aplicação de alíquota no percentual de 17%.

Se isso de fato tivesse ocorrido, ou seja, se, não obstante as entradas das mercadorias no estabelecimento do autuado terem ocorrido sem redução da base de cálculo, com o consequente creditamento do imposto a mais, também as saídas das mercadorias do seu estabelecimento tivessem ocorrido sem redução da base de cálculo, com o consequente debitamento a mais, seria razoável admitir-se que realmente não houve prejuízo ao erário, pois o creditamento em excesso seria compensado com o debitamento também em excesso.

Mas, pelo que consta nos autos, não foi isso o que ocorreu. De acordo com o adendo feito na descrição da infração, “As saídas subsequentes dessas mercadorias ocorreram com redução da base de cálculo, sem que o contribuinte tenha estornado o crédito fiscal recebido a maior”.

Portanto, não é verdade que as saídas subsequentes das mercadorias do estabelecimento do autuado tivessem ocorrido “sem” redução da base de cálculo. A acusação fiscal imputa o contrário: as saídas ocorreram “com” redução da base de cálculo.

Sendo assim, o prejuízo ao erário é claro: o autuado, ao adquirir as mercadorias, se creditou do imposto sobre a base de cálculo “cheia”, e ao promover a saída subsequente das mercadorias reduziu a base de cálculo, sem que tivesse estornado o excesso do crédito.

O autuado alegou na defesa que as saídas também ocorreram sem a redução de base de cálculo. Mas apenas alegou. Não provou.

No mérito, em relação à infração 2, entendo descabida a alegação recursal de que “*recolheu ICMS em quantia superior à efetivamente devida, em razão da previsão de redução da base de cálculo de produtos de informática, tendo recolhido ICMS sobre o valor cheio*”, pois, conforme consignado na Decisão recorrida, com fundamento no inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, nas saídas de mercadorias com isenção ou não incidência: (i) não há direito a crédito para compensação com o que for devido nas operações subsequentes; (ii) deve ser anulado o crédito relativo às operações anteriores.

Tendo a redução de base de cálculo natureza jurídica de isenção parcial, o contribuinte teria que estornar o crédito fiscal proporcionalmente ao valor desonerado de tributação, em atendimento ao princípio da não cumulatividade do imposto, segundo o qual se compensa o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores.

Por sua vez, o artigo 11, § 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 estabelece a autonomia de cada estabelecimento do mesmo titular, regramento recepcionado no artigo 14, § 2º, da Lei nº 7.014/96. Registre-se que a exigência decorre da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, tendo em vista que o remetente dos produtos de informática não considerou, quando da operação de transferência, a redução da base de cálculo.

No tocante à alegação do recorrente, de que também deu saídas dos produtos de informática sem a redução de base de cálculo o que lhe conferiria o direito ao crédito integral nas entradas dos produtos, verifico que não restou comprovada. Ademais, ainda que o fosse, seria irrelevante, uma vez que a redução de base de cálculo nas saídas das mercadorias objeto deste lançamento é uma obrigação do contribuinte e não uma faculdade e, portanto, o crédito fiscal deveria ter sido reduzido proporcionalmente.

Ressalte-se que, em caso de erro no destaque do ICMS no documento fiscal, a legislação prevê que o contribuinte deve se creditar apenas da parcela legalmente prevista, o que não ocorreu no presente caso. Vejamos a legislação a respeito:

RICMS/97:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

I - se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;

RICMS/12:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Quanto aos Processos Administrativos Fiscais nºs 279463.0017/14-3 e 279463.0016/14-7, mencionados pelo recorrente, efetivamente a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal reconheceu a nulidade do julgamento de primeira instância por ter detectado a ocorrência de vícios nas decisões de piso, o que não se constatou nos presentes autos.

Mantida, portanto, a Decisão recorrida pela procedência da infração 2.

No tocante à infração 3, o recorrente se manifestou apenas sobre os produtos Tampo de Vidro, Tampo para Pia inox, Assentos Automotivos para Crianças – Bebê Conforto, *Booster* para Auto e Cadeira para Auto.

Sobre os itens Tampo de Vidro e Tampo para Pia inox o recorrente alegou que não são materiais de construção incluídos no Protocolo ICMS 104/09 e, em consequência, não estariam sujeitos ao regime de substituição tributária. Contudo, há de se ressaltar que a sujeição de tais mercadorias na substituição tributária decorre da sua inclusão no Anexo Único do Protocolo ICMS 104/09, respectivamente nos itens “49” (vidro – NCM/SH 70.05) e “69” (artefatos de higiene ou de toucador, e suas partes, de ferro ou aço – NCM/SH 73.24), ainda que os tampos de vidro sejam destinados a simples encaixe nas mesas comercializadas, conforme se manifestou a DITRI na Consulta nº 148.222/2011-2, reproduzida às fls. 191 e 192 dos autos. Tal posicionamento foi adotado nos Acórdãos CJF nºs 0349-11/14 e 0064-12/16.

O recorrente se referiu a um Mandado de Segurança impetrado, mas não colacionou aos autos cópias das peças processuais para que se identificasse a identidade das matérias nos âmbitos administrativo e judicial.

Quanto aos itens Assentos Automotivos para Crianças – Bebê Conforto, *Booster* para Auto e Cadeira para Auto, comungo do entendimento do órgão julgador de piso de que seria muito melhor se “*houvesse previsão clara, precisa e objetiva das mercadorias sujeitas a substituição tributária, em face dos princípios da segurança jurídica, da estrita legalidade e da tipicidade, para evitar incertezas na aplicação do direito, tanto para se afirmar a aplicação da substituição tributária, como para se negar a sua aplicação, como no presente caso, em que o sujeito passivo, o fisco e o órgão julgador ficam sem saber se de fato a mercadoria está ou não enquadrada no regime*”.

Não obstante isso, verifico que, até 31/05/08, o item 30 do inciso II do artigo 353 do RICMS/97 previa a substituição tributária em relação a peças e acessórios de veículos automotores que se enquadrassem nas posições da NCM taxativamente especificadas em seus subitens, nos quais eram listadas, uma a uma, as mercadorias consideradas objetivamente como peças e acessórios

para veículos automotores, não dando margem a dúvidas quanto ao que estava ou não sujeito ao regime de substituição tributária.

Posteriormente, todavia, a redação do dispositivo foi modificada, passando o texto a descrever simplesmente “peças, componentes e acessórios para uso em veículos automotores”, o mesmo critério adotado no RICMS/12, cujo Anexo 1 descreve “Peças, componentes, e acessórios para veículos automotores (exceto pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha)”. Sendo assim, há de se concluir que todos os componentes, acessórios e peças que possam ser utilizados em veículos automotores estão sujeitos à substituição tributária.

Mantida a Decisão recorrida, pela procedência parcial da infração 3, no valor de R\$6.857,22, após a exclusão do item “Caixas de Som”.

Quanto à infração 6 o contribuinte limitou-se a apresentar alegações genéricas (de que as diferenças são oriundas de transferências de outros estabelecimentos e que algumas notas fiscais de saídas não foram baixadas em seu estoque), sem disponibilizar nenhuma documentação que minimamente pudesse levar este Colegiado a se convencer da necessidade de baixar este processo administrativo fiscal em diligência (ou perícia), razão pela qual fica indeferido o pleito do recorrente.

Há de se salientar que a acusação foi apurada em razão da constatação de omissões de saídas de mercadorias da tributação normal em levantamento quantitativo de estoques, não havendo que se falar em presunção, como alegado na peça recursal.

De acordo com o voto exarado pelo Conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo no Acórdão CJF nº 0064-12/16, o levantamento quantitativo de estoques é um roteiro fiscal expresso por meio de uma “*equação na qual se verifica, em relação a uma determinada espécie de mercadoria, a igualdade ou diferença quantitativa existente entre o estoque inicial, somado às entradas no exercício e deduzido do estoque final, determinando as saídas reais no período (EI + Entradas – EF = SR), que, comparadas às quantidades de saídas ocorridas por meio de documentos fiscais no mesmo período, se comprova a existência de saídas de mercadorias sem ter sido oferecida à tributação, diante das seguintes possibilidades:*

1º) diferença de entrada sem documentos fiscais, na hipótese das saídas reais (SR) ter sido menor que as saídas com notas fiscais, o que decorre de entradas não contabilizadas, conforme previsto no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, presumindo-se a existência de receitas anteriores omissas utilizadas nas aquisições das mercadorias não registradas;

2º) diferença de saída sem documentos fiscais, na hipótese das saídas reais (SR) ter sido maior que as saídas com notas fiscais, o que se comprova a efetiva omissão de saídas sem notas fiscais;

3º) diferenças tanto de entradas quanto de saídas de espécies diversas de mercadorias, em razão da constatação simultânea das duas hipóteses anteriores, devendo se exigir o imposto sobre a omissão de maior expressão monetária, conforme ocorreu nas infrações, ora em análise.

4º) inexistência de diferenças”.

Em conclusão, constato que o recorrente não logrou êxito em apontar falhas ou inconsistências no levantamento fiscal, devendo, portanto, ser mantida a Decisão de primeiro grau, pela procedência da infração 6.

As infrações 7 e 8 foram resultantes de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, não se verificando a alegada duplicidade de tributação, na medida em que o valor do imposto exigido na infração 7 (por solidariedade) foi devidamente deduzido do montante de imposto cobrado na infração 8 (por antecipação tributária).

Ressalte-se que, em tais imputações, o ICMS foi lançado em razão de o autuado ter adquirido mercadorias sujeitas à substituição tributária sem que o fornecedor (não identificado) tivesse recolhido o tributo normal e o devido por antecipação tributária, razão pela qual restou

transferida, ao recorrente, tal obrigação.

Ademais, o contribuinte não apontou nenhum equívoco porventura existente no levantamento fiscal, devendo ser mantida, dessa forma, a Decisão recorrida, pela procedência de ambas as infrações.

Finalmente, saliento que não há nenhum óbice a que as intimações também sejam dirigidas ao procurador do recorrente no endereço constante do Recurso Voluntário, entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, ao teor do artigo 108 do RPAF/99.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a 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 298932.0004/14-7, lavrado contra NOVA CASA BAHIA S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$212.872,18**, acrescido das multas de 60% sobre R\$103.521,35 e 100% sobre R\$109.350,83, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$10.065,46**, prevista no inciso IX, do mesmo diploma legal, com os demais acréscimos moratórios, de acordo com a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologada a quantia já paga.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE- REPR. DA PGE/PROFIS