

A. I. Nº - 299314.0301/16-8
AUTUADO - WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAL DO NORDESTE LTDA.
AUTUANTE - SÉRGIO BORGES SILVA e CRIZANTO JOSÉ BICALHO
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 20/04/2017

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0064-03/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. INOBSERVÂNCIA DAS EXIGÊNCIAS REGULAMENTARES. MERCADORIA NÃO ENTROU NO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Ficou comprovado que o crédito fiscal escriturado não implicou em falta de recolhimento de ICMS. Convertido a exigência do imposto em multa de 60% do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Multa de 1%, calculada sobre o valor comercial das mercadorias que tenham entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/03/2016, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$1.023.955,94, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.02.10: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento, nos meses de janeiro, março a setembro, novembro de dezembro de 2013; janeiro, março a dezembro de 2014. Valor do débito: R\$590.034,81. Multa de 150%.

Em complemento, consta a informação de que o Contribuinte procede ao retorno de bem de ativo imobilizado de sua propriedade anteriormente remetido para uso fora do estabelecimento, acobertado por documento fiscal NF-e por ele mesmo emitido com o destaque do ICMS. Registra a entrada desses documentos fiscais utilizando indevidamente o crédito fiscal.

Infração 02 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2014. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$433.921,13.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 173 a 191, informando que, dentre outras atividades descritas em seu estatuto social (Doc. 01), dedica-se à fabricação, produção e comercialização de gases medicinais e industriais.

Ressalta que apesar da lisura observada em todas as operações realizadas no Estado da Bahia, em 28 de junho de 2016 foi surpreendido com a lavratura do presente auto de infração. Reproduz os itens da autuação fiscal e afirma que as infrações imputadas não subsistem, razão pela qual o presente lançamento deverá ser integralmente cancelado.

Quanto à infração 01, alega que o creditamento foi realizado com o escopo exclusivo de anular os efeitos do recolhimento do ICMS na saída dos bens do ativo imobilizado do estabelecimento autuado. Isto porque, conforme reconhecido pela própria Fiscalização, nas operações de remessa interna de bens do ativo permanente, não deve incidir o ICMS nos termos do inciso XXIII do art. 265 do RICMS-BA/2012.

Informa que em razão de equívocos incorridos, acabou por destacar e recolher ICMS nas saídas internas de bens pertencentes ao seu ativo, ao arrepio do que dispõe o RICMS-BA. Visando exclusivamente anular os efeitos do recebimento realizado de forma indevida e, observando o Princípio da Não-Cumulatividade, se creditou do ICMS recolhido indevidamente quando da entrada em devolução dos bens pertencentes ao seu ativo imobilizado.

Informa que em 12/12/2012 emitiu a Nota Fiscal de Saída nº 68753 para acobertar a transferência interna de mercadorias pertencentes ao seu ativo imobilizado, no valor de R\$49.520,00, com recolhimento do ICMS no montante de R\$8.418,10. Para anular os efeitos fiscais decorrentes do recolhimento indevido do imposto quando do retorno das referidas mercadorias, emitiu Nota Fiscal de Entrada nº 18800, no exato montante de R\$49.520,00, com destaque do ICMS no montante de R\$8.418,40.

Entende que restou comprovada a irregularidade do creditamento do ICMS com a emissão da Nota Fiscal de Entrada nº 18800, para o fim de anular os efeitos fiscais decorrentes do recolhimento indevido do imposto na Nota Fiscal de Saída nº 68753. Elabora quadro (fls. 180/181) para demonstrar a correlação entre as demais Notas Fiscais de entrada elencadas no Anexo 2 do Auto de Infração, com as correspondentes a Notas Fiscais de Saídas, demonstrando de forma inequívoca que os créditos fiscais glosados pela fiscalização foram aproveitados para anular os efeitos decorrentes de equivocados recolhimentos realizados.

Ressalta que, ainda que prospere a glosa de créditos, ainda assim a multa de ofício deveria ser cancelada face a sua manifesta exorbitância e efeitos confiscatórios. Sobre o tema, cita decisões do STF; comenta sobre o art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN e diz que no presente caso, a multa aplicada não respeitou os Princípios Constitucionais da Razoabilidade e da Proporcionalidade.

Cita ensinamentos da doutrina e afirma que no caso vertente, verifica-se que o valor da multa aplicada pela fiscalização equivale a 150% do valor do imposto exigido. Dessa forma, entende que a referida multa viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Neste sentido, cita decisão do STF, transcrevendo a ementa.

Quanto à infração 02, alega que a fiscalização não se atentou para o fato de que parte das notas fiscais de entrada não foi escriturada porque foram objeto de cancelamento pelos seus emitentes. Elabora quadro demonstrativo às fls. 185/187 relacionando as notas fiscais objeto da autuação com as Notas Fiscais de saída emitidas e canceladas pelos emitentes, conforme informações obtidas perante o portal eletrônico da SEFAZ/BAHIA.

Afirma que restou comprovada a parcial insubsistência do lançamento fiscal, tendo em vista a comprovação do cancelamento de diversas notas fiscais.

Também alega que apesar da comprovação de cancelamento de parte das notas fiscais relacionadas no Anexo 3 do Auto de Infração, a infração 02 deve ser totalmente cancelada, uma vez que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória foi calculada com base em percentual do valor da operação, o que não se pode admitir.

Cita do art. 115 do CTN e diz que o descumprimento de obrigações acessórias pode acarretar o não pagamento do tributo devido ou, ainda, ocasionar dificuldades para a Fiscalização apurar se o contribuinte, de fato, recolheu a obrigação principal na forma prevista na legislação que rege a matéria.

Afirma que em diversas ocasiões o mero descumprimento de uma obrigação acessória não acarreta qualquer prejuízo para o Fisco, na medida em que não ocasiona descumprimento da obrigação principal e, tampouco, gera dificuldades para a Fiscalização apurar o recolhimento do tributo pelo contribuinte na forma ditada pela legislação tributária.

Inexistindo qualquer dano ao erário, a multa pela infração cometida pelo contribuinte somente pode ser aplicada tendo por base um percentual sobre o valor da operação, sob pena de

demonstrar-se desproporcional à conduta realizada. Cita o posicionamento de doutrinadores e decisões do STJ, reconhecendo a insubsistência da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória com base em percentual da operação ou do tributo devido.

Por fim, o defensor requer seja reconhecida a insubsistência do presente auto de Infração. Também requer a juntada de documentos adicionais e a requisição de cópias de documentos e informações de quaisquer outros processos, bem como seja autorizada a realização de sustentação oral por um dos advogados.

Requer, por fim, que toda intimação seja encaminhada ao endereço da Impugnante, descrito no início da presente impugnação e que as intimações sejam publicadas, exclusivamente, em nome dos advogados, Pedro Luciano Marrey Jr., Inscrito Na OAB/RJ sob o nº 148.285, Roberto Quiroga Mosquera, Inscrito na OAB/RJ sob o nº 148.170, Alessandra Bittencourt De Gomensoro, Inscrita Na OAB/RJ sob o n.º 108.708 e Patricia Bressan Linhares, Inscrita na OAB/BA sob o n.º 21.278.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 705 a 415 dos autos. Preliminarmente destacam que o Contribuinte recebeu uma cópia idêntica ao PAF em questão, constando o Auto de Infração 299314.0301/16-8, com todos os elementos que descrevem detalhadamente as duas infrações evidenciadas na ação fiscal, inclusive através dos respectivos enquadramentos legais e multa aplicada, conforme se observa fls. 01 a 06 do PAF. Observam, também, que mesmo tendo sido entregues todos os demonstrativos ao Contribuinte, o mesmo poderia solicitar cópia adicional de parte ou de todo o PAF em tela.

Ressaltam que, das duas infrações que compõem o auto de infração em questão, todas as duas infrações (Infração 01 - 01.02.10 e Infração 02 - 16.01.01) foram objeto da impugnação. Às fls. 174 a 175, o Contribuinte faz um breve exposição da tempestividade de sua manifestação e dos fatos, incluindo transcrição dos textos das infrações do Auto de Infração em tela e declara que "... as supostas infrações imputadas pela D. Fiscalização Estadual não subsistem, razão pela qual o lançamento fiscal deverá ser integralmente cancelado ...".

Informam que, no curso da ação fiscal, identificou operações promovidas pelo Contribuinte nos exercícios de 2013 e 2014 em desacordo com o RICMS-BA/2012. O próprio Contribuinte não discorda que sua infração foi conhecida e autuada pelos autuantes e declara (fls. 176) que: "... conforme reconhecido pela própria Fiscalização, nas operações de remessa interna de bens do ativo permanente, não deve incidir o ICMS, nos termos do inciso XXIII do artigo 265 do RICMS-BA/2012 ...".

Dizem que o Contribuinte reconhece que emitiu documentos fiscais com destaque de ICMS nas operações de retorno dos bens de ativo imobilizado de sua propriedade, vez que, tais bens foram anteriormente remetidos para uso fora do estabelecimento, acobertados por documentos fiscais (NFe) pelo mesmo emitidos (Contribuinte proprietário) com indevido destaque de ICMS (pois, trata-se de operação isenta, conforme RICMS-BA/2012, art. 265, XXIII).

Dizem que o autuado reconhece o cometimento dos fatos previstos como infração, os quais foram devidamente autuados, porém, o mesmo descreve como procedeu e, assim, uma vez mais, constata que o próprio Contribuinte confessa que agiu ao arrepio da legislação, portanto, sem qualquer fundamentação legal para justificar suas práticas e, assim, inútil à sua defesa. Apresenta o entendimento de que a manifestação do Contribuinte não elide a infração e, portanto, em nada se presta a sua defesa.

Destacam que o autuado, à fl. 178 do PAF, na tentativa de defender o indefensável, vem apresentar suas razões com o título "Da regularidade do aproveitamento dos créditos de ICMS destacados na Nota Fiscal nº 68753". Para anular os efeitos fiscais decorrentes do recolhimento indevido do imposto quando do retorno das referidas mercadorias, o impugnante emitiu a Nota Fiscal de Entrada nº 18800 (Doc. 04), no exato montante de R\$49.520,00, com destaque de ICMS no montante de R\$8.418,40. ...". Afirmam que o Contribuinte não esclarece o motivo pelo qual continuou emitindo notas fiscais com destaque do ICMS nas saídas de ativo para uso fora do seu

estabelecimento e, também, emitindo notas fiscais com destaque do ICMS nas entradas em retorno destes citados ativos, cujos efeitos perduraram pelos exercícios fiscalizados de 2013 e 2014, como se pode verificar às fls. 13 a 19 do PAF, no DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO VALOR DO CRÉDITO FISCAL DE ICMS INDEVIDO. Entendem que a manifestação do Contribuinte em nada beneficia sua defesa, porém, resulta em confissão de que decidiu agir em completo desacordo com a legislação.

Também afirmam que o Contribuinte resolveu agir contrariando a legislação do ICMS, inclusive continuadamente, o que resultou na devida autuação, Infração 01, ricamente demonstrada, inclusive com a confissão do Contribuinte.

Dizem que o autuado (fls. 180 e 181), apresenta uma tabela, onde relaciona documentos fiscais de entrada e saída e os valores de suas respectivas base de cálculo (ou valor total da nota ou valor total dos produtos). No quadro seguinte, o impugnante faz a correlação entre as demais Notas Fiscais de entrada elencadas no Anexo 2 do auto de infração com as correspondentes Notas Fiscais de Saída. Afirmam que o autuado confessa que, mesmo conhecendo a legislação, resolveu adotar procedimento próprio, mesmo que ao arrepio do previsto no RICMS-BA/2012, para regularizar os seus continuados e particulares equívocos, decorrentes da emissão de notas fiscais com destaque do ICMS nas saídas de ativo para uso fora do seu estabelecimento e, também, emitindo notas fiscais com destaque do ICMS nas entradas em retorno destes citados ativos, cujos efeitos perduraram pelos exercícios fiscalizados de 2013 e 2014.

Transcrevem o inciso XXIII do artigo 265 do RICMS-BA/2012, e dizem que o autuado, mesmo reconhecendo saber do cometimento de atos contrários ao estabelecido no RICMS-BA/2012, resolveu unilateralmente, ao arrepio da legislação, anular os efeitos decorrentes de equivocados recolhimentos realizados, em afronta à legislação.

Art. 265. São isentas do ICMS:

(...)

XXIII - as remessas internas e os retornos, de bens integrados ao ativo permanente, bem como de moldes, matrizes, gabaritos, padrões, chapelonas, modelos e estampas (Conv. ICMS 70/90) ..."

Informa que no caso em tela, o RICMS-BA/2012 e o RPAF/99 deixam claro os procedimentos que deveriam ter sido adotados pelo Contribuinte. De acordo com o que prevê o art. 307 do RICMS-BA/2012, "O débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal". Lançado o débito do imposto em documento fiscal, somente há uma maneira de reaver o valor indevidamente destacado: por meio de procedimento de restituição do tributo, como previsto no art. 73 e seguintes, do RPAF/99.

Observa, ainda, que o inciso IX do art. 309 do RICMS-BA/2012 dispõe que constitui crédito fiscal do estabelecimento o valor dos estornos de débitos "no caso de imposto pago indevidamente em virtude de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação", não havendo nenhuma referência à hipótese de destaque indevido do ICMS no documento fiscal. RICMS-BA/2012.

"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:

(...)

IX - o valor dos estornos de débitos, inclusive no caso de imposto pago indevidamente em virtude de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação, mediante escrituração, no período de sua constatação, pelo valor nominal, no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos" do Registro de Apuração do ICMS, mencionando-se a origem do erro;"

Também cita o art. 76 do RICMS-BA/2012, e conclui que:

a) havendo recolhimento indevido do ICMS em face de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação, o contribuinte está autorizado a proceder ao estorno ou anulação do débito mediante emissão de documento fiscal que será

escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS no quadro “Crédito do Imposto – Estornos de Débitos”;

b) entretanto, se houver recolhimento indevido em decorrência de destaque do tributo em documento fiscal, só resta ao contribuinte requerer a restituição do imposto por meio de petição dirigida à autoridade competente acompanhada das provas de seu direito.

Vejamos a legislação mencionada acima:

RICMS-BA/2012:

"Art. 307. O débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.

Art. 308. A escrituração fiscal do estorno ou anulação de débito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de Débito”, consignando-se o respectivo valor no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos”.

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:

(...)

IX - o valor dos estornos de débitos, inclusive no caso de imposto pago indevidamente em virtude de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação, mediante escrituração, no período de sua constatação, pelo valor nominal, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS, mencionando-se a origem do erro;"

RPAF/99:

"Art. 73. Serão restituídas, no todo ou em parte, a quem provar haver assumido o encargo financeiro do tributo ou estiver expressamente autorizado por quem tiver suportado o ônus financeiro correspondente, as quantias pagas indevidamente relativas a tributo ou penalidade, observados os prazos de prescrição e decadência.

(...)

Art. 74. A restituição de tributo estadual, seus acréscimos ou multa, em razão de recolhimento a mais ou indevido, dependerá de petição dirigida à autoridade competente, nos termos do art. 10, através do órgão local, contendo, ainda: (...)"

Sendo assim, como os estornos de débito não decorreram de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação, o sujeito passivo deveria ter seguido as normas da legislação deste Estado para obter o resarcimento de quantias que foram indevidamente recolhidas ao Erário, consoante determina o art. 73 e seguintes,do RPAF/99, amparado pelo que dispõe o art. 33 da Lei nº 7.014/96:

“Art. 33. Serão restituídas, no todo ou em parte, as quantias relativas ao imposto, multas e demais acréscimos legais recolhidos indevidamente, consoante a forma estabelecida em regulamento, observados os prazos de prescrição e decadência.”

Observa-se, ainda, que compete ao Coordenador de Processos, no âmbito da DAT Metro, ao qual o Autuado é vinculado em face de sua jurisdição, nos termos do artigo 79 do RPAF/99, analisar pedido de restituição, quando solicitado pelo recorrente, a fim de verificar se houve, ou não, recolhimentos indevidos do imposto estadual. Vejamos o dispositivo mencionado:

“Art. 79. São competentes para apreciar o pedido de restituição:

I - em caso de devolução de ICMS, ITD, IPVA, Contribuição de Melhoria e Taxa na área do Poder Executivo:

a) no âmbito da DAT Metro, o titular da Coordenação de Processos; (...)"

Reproduz artigos da legislação pertinentes à matéria em debate e reafirma que o autuado pode ingressar com pedido de restituição do tributo eventualmente pago indevidamente, à autoridade fazendária competente mencionada no art. 79, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, comprovando que assumiu o encargo financeiro do tributo.

Quanto à multa aplicada, informa que os autuantes, no exercício de sua competência privativa, procederam ao exame dos documentos e livros fiscais do Autuado e, em rigorosa atenção a legislação em vigor, cumpriram o dever funcional de constituir o crédito tributário mediante o lançamento de ofício. Não compete aos Auditores Fiscais a discussão da legislação em vigor trazida ao presente PAF pelo Autuado. a manifestação do Contribuinte em nada o beneficia.

Sobre a infração 02, diz que o próprio autuado não pode negar desconhecimento da infração cometida, pois, de fato, o mesmo deu entrada no seu estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, inclusive, por algumas delas serem notas fiscais emitidas por unidades do próprio defendant.

Cita o art. 247, § 1º, inc. I e § 2º do RICMS/BA/2012, e quanto às notas fiscais canceladas, informa que após verificação, restou comprovado se tratar de documentos realmente cancelados. Por questão de justiça, os citados documentos cancelados foram retirados levantamento fiscal. São 103 (cento e três) notas fiscais eletrônicas - NFe reclamadas pelo Contribuinte do rol inicial composto de 1660 notas fiscais eletrônicas - NFe.

Quanto ao argumento defensivo de impossibilidade de instituição de multa com base no valor da operação, quando a obrigação acessória supostamente descumprida não acarretar qualquer dano ao Erário, e que a infração 2 deve ser integralmente cancelada, uma vez que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória foi calculada com base em percentual do valor da operação, ressalta que não é da competência dos Auditores Fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia o julgamento da multa aplicada em decorrência da legislação vigente. O cumprimento da obrigação acessória não é facultativa, posto que é obrigação e neste sentido, seu descumprimento conduz na direção de uma pena que deve guardar proporção com os valores envolvidos, mesmo que eventualmente não represente falta de pagamento de tributo.

Dizem que a falta de registro da entrada de mercadoria é forte indicativo de saída de mercadoria sem registro, o que representa prejuízo ao erário. Não é por outra razão que a sanção prevista não é tão desprezível, e tem seu dimensionamento ajustado ao possível prejuízo da Fazenda Pública resultante do cometimento de tais irregularidades. Informa que o próprio CONSEF, já tem manifestação neste sentido, conforme ACÓRDÃO CJF N° 0540-11/03.

Ressaltam que as infrações em matéria tributária independem da intenção do agente. A autuação sem aplicação de multas proporcionais seria mais um incentivo ao tratamento descuidado promovido pelo Autuado ao ter dado entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, do que uma penalização ao descumprimento comprovado desta reportada obrigação acessória, tão fragilmente contestada.

Dizem que a defesa do Contribuinte se apresentou parcialmente justa, pois, conseguiu elidir a autuação em relação à 103 (cento e três) notas fiscais eletrônicas - NFe reclamadas pelo Contribuinte do rol inicial composto de 1660 notas fiscais eletrônicas - NFe. Conclui que a autuação das infrações aqui tratadas devem ser mantidas na sua integralidade, exceto, quanto a autuação da Infração 02 já devidamente destacada e retificada na Informação Fiscal.

Por fim, ressaltam que, após verificar as fls. 01 a 167, restou comprovado que o Contribuinte recebeu cópia do auto e todos os demonstrativos, levantamentos, documentos, bem como de todos arquivos eletrônicos (Escrituração Fiscal Digital - EFD, os anexos correspondentes a cada infração autuada com todos os seus respectivos demonstrativos que integram este PAF, em meio digital, devidamente autenticados, conforme Recibo de Recepção de Arquivos Eletrônicos e mídia digital de fls. 164 e 165) integrantes do PAF do Auto de Infração de nº 299314.0301/16-8 em 05 de abril de 2016, tornando insustentável qualquer alegação de cerceamento de defesa. Pede que o presente Auto de Infração seja julgado integralmente procedente em relação à Infração 01 e procedente em parte em relação à Infração 02.

Intimado acerca da informação fiscal o defendant se manifestou às fls. 763 a 771, afirmado que, nas razões de impugnação, restou comprovado que o creditamento glosado pela Fiscalização, relativo às notas fiscais elencadas no Anexo 1, foi realizado com o escopo exclusivo de anular os efeitos fiscais de recolhimentos indevidos realizados pelo impugnante, quando da saída do seu estabelecimento de bens pertencentes ao seu ativo imobilizado.

Diz que foi reconhecido pela própria Fiscalização, nas operações de remessa interna de bens do ativo permanente não deve incidir ICMS, nos termos do inciso XXIII do artigo 265 do RICMS-

BA/2012. Afirma que em virtude dos equivocados recolhimentos realizados, a Impugnante, reputa-se, com o intuito exclusivo de anular os efeitos fiscais dos recolhimentos realizados de forma indevida, tomou crédito fiscal de ICMS na entrada (em devolução) dos referidos bens em seu estabelecimento.

Informou que nos anexos da Impugnação, a Impugnante apresentou vasta documentação correlacionando cada nota fiscal relacionada no Anexo 2 com as respectiva nota fiscais de saída, que comprovam o indevido recolhimento de ICMS nas remessas internas de bens do ativo imobilizado.

Ressalta que nas informações de fls. 705/715, o autuante, em momento algum, contestou a o argumento defensivo de que os credimentos glosados foram realizados para anular os efeitos fiscais do recolhimento do imposto em operações isentas, tendo se limitado a alegar que o procedimento adotado pela impugnante não estaria previsto no RICMS/BA.

Alega que apesar do erro formal cometido no procedimento de restituição dos valores recolhidos indevidamente, a verdade material dos fatos, à saciedade comprovado nas razões de defesa, é que os valores exigidos no item 1 do lançamento fiscal não são devidos, na medida em que tais creditamentos tão-somente fizeram retornar para os cofres do autuado valores relativos à recolhimentos realizados de forma indevida.

Entende que a manutenção do item 1 do lançamento fiscal, na forma requerida pelo autuante significa formalismo excessivo na medida em que irá compelir o defendant a recolher ICMS sobre operação isenta. Ou seja, pretende a. Fiscalização do Estado da Bahia compelir o Impugnante a recolher vultoso crédito fiscal em virtude de mero erro formal, ignorando a verdade material comprovada na impugnação de fls., o que se revela um absurdo.

Ressalta que, conforme reconhecido pela nossa melhor doutrina, deve o Julgador Administrativo buscar sempre a verdade material dos fatos, não se atendo a vícios formais para fundamentar exigências fiscais descabidas. Também cita a Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em inúmeros julgados, pacificou o entendimento de que a verdade material deve prevalecer sobre o mero erro formal.

Considerando a sua boa-fé e a comprovação de que os creditamentos glosados foram realizados com o escopo exclusivo de anular os efeitos fiscais decorrentes do recolhimento do imposto em operações isentas, inexistindo qualquer valor devido ao Estado da Bahia, entende que em obediência ao consagrado ao Princípio da Verdade Material, deve ser cancelado o item 1 do auto de infração.

Comenta sobre a multa aplicada neste item da autuação e diz que a referida multa deverá ser cancelada na medida em que foi fixada em montante equivalente a 150% (cento e cinquenta por cento) dos tributos exigidos da Impugnante, o que revela o seu inequívoco caráter abusivo e confiscatório.

Sobre o tema, cita o entendimento do STF, reafirmando que a mencionada multa possui inequívoco caráter confiscatório, eis que equivale a 150% (cento e cinquenta por cento) do crédito tributário exigido da Impugnante.

Em relação ao item 2 do lançamento fiscal, diz que a Fiscalização alega que devem ser canceladas as multas aplicadas sobre as notas fiscais que o impugnante comprovou o cancelamento. Em relação às demais notas fiscais, pugna pela manutenção da multa, refutando a alegação do contribuinte de impossibilidade de aplicação de multa, com base em percentual do valor da operação, nas hipóteses em que a obrigação tributária descumprida não acarretar dano ao erário.

Apresenta o entendimento de que se revela manifestamente incabível a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, calculada com base em percentual do valor da operação, quando a conduta praticada pelo contribuinte não ensejar qualquer dano ao erário.

Afirma que nos termos previstos no artigo 115 do Código Tributário Nacional, obrigação acessória representa qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou ato que não configure obrigação principal.

Como exemplos de obrigações acessórias cita a escrituração de livros e documentos fiscais, a transmissão da escrituração fiscal digital (EFD), a manutenção de livros controles de estoques, a emissão de notas fiscais, dentre outras.

Ressalta que diversas são as obrigações acessórias elencadas nas legislações tributárias da União, dos Estados e dos Municípios, sendo que o descumprimento destas pode acarretar o não pagamento do tributo devido ou, ainda, ocasionar dificuldades para a Fiscalização apurar se o contribuinte, de fato, recolheu a obrigação principal na forma prevista na legislação que rege a matéria.

Entende que em diversas ocasiões, o mero descumprimento de uma obrigação acessória não acarreta qualquer prejuízo para o Fisco, na medida em que não ocasiona o descumprimento da obrigação principal e, tampouco, gera dificuldades para a Fiscalização apurar o recolhimento do tributo pelo contribuinte na forma ditada pela legislação tributária.

Diz que é exatamente o que se verifica no presente caso, afirmado que a ausência de escrituração de Notas Fiscais de entrada não acarreta qualquer dano ao Estado, não caracterizando inadimplemento tributário ou mesmo impedimento ao Fisco Baiano para apurar a regularidade dos recolhimentos realizados pelo impugnante. Muito pelo contrário, se alguém tem prejuízo em razão da falta de escrituração das Notas Fiscais de entrada, é o próprio impugnante que deixa de utilizar os créditos fiscais de ICMS destacados nas referidas Notas Fiscais.

Afirma que em casos como o presente, inexistindo qualquer dano ao erário, a multa pela infração cometida pelo contribuinte somente pode ser aplicada utilizando-se de um valor fixo, por infração cometida, não se admitindo que a mesma seja aplicada tendo por base um percentual sobre o valor da operação, sob pena de demonstrar-se desproporcional à conduta realizada.

Diz que alguns renomados doutrinadores defendem, ainda, que, na hipótese do descumprimento da obrigação tributária não acarretar dano ao erário, como se verifica no presente caso, a penalidade deve ser totalmente relevada, tendo em vista a complexidade das legislações tributárias e o grande número de obrigações acessórias previstas em lei, especialmente em se tratando de ICMS.

Também alega que em consonância com o seu entendimento, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA já teve a oportunidade de reconhecer a insubsistência da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória com base em percentual do valor da operação ou do tributo devido, quando a inobservância da legislação estadual não acarretar dano ao erário.

Conclui que ao contrário do que pretendeu fazer crer o autuante, deverá ser integralmente cancelada a multa objeto do item 2 do lançamento fiscal e não somente a multa aplicada sobre as notas fiscais comprovadamente canceladas.

Por tudo o quanto exposto, afirma que não merecem prosperar as alegações da Fiscalização constantes das informações de fls. 705/715, razão pela qual, o defendant reitera o pedido de cancelamento integral do presente auto de infração, determinando-se o arquivamento do feito sem quaisquer ônus para as partes.

Em nova informação fiscal prestada às fls. 774 a 775, os autuantes destacam que o Contribuinte recebeu uma cópia idêntica ao PAF em questão, com todos os elementos que descrevem detalhadamente as duas infrações evidenciadas na ação fiscal, inclusive através dos respectivos enquadramentos legais e multa aplicada, conforme se observa fls. 01 a 06 do PAF. Observam também, que mesmo tendo sido entregues todos os demonstrativos ao Contribuinte, o mesmo poderia solicitar cópia adicional de parte ou de todo o PAF em tela.

Reproduzem parte das alegações defensivas e dizem que em relação à Infração 01, sem apresentar qualquer novidade, fato, documento ou argumento que não tenha sido verificado e considerado, como observado na manifestação às fls. 764 a 767 deste PAF, o Contribuinte aproveita a oportunidade para pedir que "... considerando a manifesta boa-fé da Impugnante ... deve ser cancelado o item 1 do auto de infração." (fl. 766).

Reiteram os argumentos apresentados na Informação Fiscal original de fls. 705 a 759, que exauriu toda contestação defensiva do Contribuinte e que, ao final, confirma a procedência integral da Infração 01.

Quanto à infração 02, dizem que o defendante não apresentou qualquer novidade, fato, documento ou argumento que não tenha sido verificado e considerado, como se observa em sua manifestação às fls. 767 a 771 deste PAF. Ressaltam que o Contribuinte aproveita a oportunidade para concordar com a Informação Fiscal de fls. 705 a 759, declarando que em "... relação ao item 2 do lançamento fiscal, alega a Fiscalização que devem ser canceladas as multas aplicadas sobre as notas fiscais que a Impugnante comprovou o cancelamento ...".

Porém, se insurge uma vez mais, de igual modo, tal como na sua peça defensiva original de fls. 173 a 702, contra a autuação remanescente.

Também reiteram os argumentos apresentados na Informação Fiscal original de fls. 705 à 759, que exauriu toda contestação defensiva do Contribuinte e que, ao final, confirma a procedência parcial da Infração 02.

Informam que apenas na autuação decorrente da Infração 02, a defesa se apresentou parcialmente justa, pois, conseguiu elidir a autuação em relação à 103 (cento e três) notas fiscais eletrônicas - NFe reclamadas pelo Contribuinte do rol inicial composto de 1660 notas fiscais eletrônicas - NFe. Conforme já dito, o pedido do Contribuinte é improcedente, vez que, restou demonstrado que a autuação das infrações aqui tratadas devem ser mantidas na sua integralidade, exceto, quanto a autuação da Infração 02, já devidamente destacada e retificada na Informação Fiscal de fls. 705 a 759 deste PAF.

Conclui que em relação à peça defensiva original de fls. 173 a 702, bem como na sua manifestação do autuado de fls. 763 a 772, nenhuma alegação apresentada deixou de ser atentamente verificada. Do mesmo modo, não houve qualquer fato, documento ou argumento que não tenha sido verificado e considerado, como observado na Informação Fiscal original (fls. 705 a 759 deste PAF). Diz que o Contribuinte, em sua defesa, produziu todas as provas que entendeu necessárias e suficientes para alcançar suas pretensões de bem defender-se, relativamente às autuações de que trata o presente PAF, pois, ao mesmo não foi estabelecido qualquer obstáculo, garantindo seu amplo direito de defesa.

Com relação à manifestação acostada a este PAF às fls. 763 a 772, reafirmam a manutenção integral da Informação Fiscal original (fls. 705 a 759 deste PAF) e pedem que o presente Auto de Infração seja julgado integralmente procedente em relação à Infração 01 e seja julgado procedente em parte em relação à Infração 02.

VOTO

O primeiro item do presente Auto de Infração, trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento, nos meses de janeiro, março a setembro, novembro de dezembro de 2013; janeiro, março a dezembro de 2014, constando a informação de que o Contribuinte procede ao retorno de bem de ativo imobilizado de sua propriedade, anteriormente remetido para uso fora do estabelecimento, acobertado por documento fiscal NF-e por ele mesmo emitido com o destaque do ICMS. Registra a entrada desses documentos fiscais utilizando indevidamente o crédito fiscal.

O defendante alegou que o creditamento foi realizado com o escopo exclusivo de anular os efeitos do recolhimento do ICMS na saída dos bens do ativo imobilizado do estabelecimento

autuado. Isto porque, nas operações de remessa interna de bens do ativo permanente, não deve incidir o ICMS nos termos do inciso XXIII do art. 265 do RICMS-BA/2012.

Informou que em razão de equívocos incorridos, acabou por destacar e recolher ICMS nas saídas internas de bens pertencentes ao seu ativo, ao arrepro do que dispõe o RICMS-BA. Visando exclusivamente anular os efeitos do recebimento realizado de forma indevida e, observando o Princípio da Não-Cumulatividade, se creditou do ICMS recolhido indevidamente quando da entrada em devolução dos bens pertencentes ao seu ativo imobilizado.

Na informação fiscal, os autuantes dizem que identificaram operações promovidas pelo Contribuinte nos exercícios de 2013 e 2014 em desacordo com o RICMS-BA/2012, e o próprio Contribuinte não discordou, reconhecendo que houve equívoco no procedimento que realizou. Entretanto, resolveu unilateralmente, ao arrepro da legislação, anular os efeitos decorrentes de equivocados recolhimentos realizados, em afronta à legislação.

Conforme estabelece o art. 29 da Lei 7.014/96, “é assegurado ao sujeito passivo o direito a creditar-se do imposto anteriormente cobrando em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento”.

Por outro lado, conforme art. 309, Inciso IX do RICMS-BA/2012 “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, o valor dos estornos de débitos, inclusive no caso de imposto pago indevidamente em virtude de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação, mediante escrituração, no período de sua constatação, pelo valor nominal, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS, mencionando-se a origem do erro;”

Observo que o equívoco alegado pelo deficiente não se enquadra nas hipóteses previstas na legislação para efetuar lançamento dos créditos fiscais na forma adotada, haja vista que nos casos de tributos recolhidos indevidamente devem ser objeto de restituição de indébito, conforme prevê o art. 73 do RPAF/BA, *in verbis*:

Art. 73.

Serão restituídas, no todo ou em parte, a quem provar haver assumido o encargo financeiro do tributo ou estiver expressamente autorizado por quem tiver suportado o ônus financeiro correspondente, as quantias pagas indevidamente relativas a tributo ou penalidade, observados os prazos de prescrição e decadência.

Vale salientar que em relação ao direito de escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, obedecendo os limites ou condições para utilização de créditos fiscais.

Quanto ao estorno ou anulação de débito, a legislação prevê que escrituração fiscal deve ser efetuada mediante a emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de Débito”, consignando-se o respectivo valor no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos” (art. 308 do RICMS-BA/2012). Neste caso, o documento fiscal emitido deve fazer referência à Nota Fiscal cujo imposto foi calculado de forma incorreta e implicou recolhimento indevido.

Em relação ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, em especial o art. art. 309 do RICMS-BA/2012 e arts. 28 a 31 da Lei 7.014/96, e o levantamento fiscal foi efetuado observando os limites ou condições para utilização de créditos fiscais, estabelecidos na legislação, anteriormente mencionados.

Pelos elementos constantes nos autos, as informações fiscais e os documentos apresentados pelo defensor, chego à conclusão de que o autuado se equivocou no procedimento de restituição dos valores recolhidos indevidamente e os autuantes informam que o defensor (fls. 180 e 181), apresenta uma tabela, onde relaciona documentos fiscais de entrada e saída e os valores de suas respectivas base de cálculo (ou valor total da nota ou valor total dos produtos).

No quadro seguinte, faz a correlação entre as demais Notas Fiscais de entrada elencadas no Anexo 2 do auto de infração com as correspondentes Notas Fiscais de Saída. Os autuantes afirmam que o defensor, para regularizar os seus equívocos, decorrentes da emissão de notas fiscais com destaque do ICMS nas saídas de ativo para uso fora do seu estabelecimento, também emitiu notas fiscais com destaque do ICMS nas entradas em retorno destes citados ativos, cujos efeitos perduraram pelos exercícios fiscalizados de 2013 e 2014.

Entendo que a simples escrituração do crédito fiscal que a empresa não tinha direito configura utilização indevida, mesmo que possua direito à restituição de indébito. Na situação presente, ficou comprovado que houve utilização do crédito fiscal no período fiscalizado, ou seja, a empresa apropriou na sua conta corrente fiscal, créditos de ICMS não permitidos pela legislação do imposto, mas se debitou indevidamente em valor igual ao que foi exigido, em relação a cada documento fiscal, durante todo o período fiscalizado.

Neste caso, não seria razoável exigir o recolhimento do ICMS e que o contribuinte requeresse restituição do indébito no mesmo valor. Por isso, entendo que deve ser afastada a exigência do imposto, mas deve ser mantida a aplicação da multa prevista no art. 42, VII, "a" da Lei 7.014/96, conforme quadro abaixo e concluo pela subsistência parcial deste item do presente lançamento.

MÊS DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR EXIGIDO	MULTA	MULTA VALOR R\$
31/01/2013	09/02/2013	17.328,10	60%	10.396,86
31/03/2013	09/04/2013	5.247,90	60%	3.148,74
30/04/2013	09/05/2013	14.506,10	60%	8.703,66
31/05/2013	09/06/2013	6.385,20	60%	3.831,12
30/06/2013	09/07/2013	8.957,30	60%	5.374,38
31/07/2013	09/08/2013	23.3030	60%	13.983,18
31/08/2013	09/09/2013	188.702,21	60%	113.221,33
30/09/2013	09/10/2013	11.099,30	60%	6.659,58
30/11/2013	09/12/2013	12.488,20	60%	7.492,92
31/12/2013	09/01/2014	8.136,20	60%	4.881,72
31/01/2014	09/02/2014	20.192,60	60%	12.115,56
31/03/2014	09/04/2014	3944,80	60%	21.566,88
30/04/2014	09/05/2014	22.093,20	60%	13.255,92
31/05/2014	09/06/2014	12.396,40	60%	7.437,84
30/06/2014	09/07/2014	26.317,70	60%	15.790,62
31/07/2014	09/08/2014	24.828,50	60%	14.897,10
31/08/2014	09/09/2014	66.332,30	60%	39.799,38
30/09/2014	09/10/2014	34.999,60	60%	20.999,76
31/10/2014	09/11/2014	35.305,60	60%	21.183,36
30/11/2014	09/12/2014	12.149,90	60%	7.289,94
31/12/2014	09/01/2015	3.318,40	60%	1.991,04
TOTAL		-	-	354.020,89

Infração 02: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2014. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$433.921,13.

O defensor alegou que a fiscalização não se atentou para o fato de que parte das notas fiscais de entrada não foi escriturada porque foi objeto de cancelamento pelos seus emitentes. Elabora quadro demonstrativo às fls. 185/187 relacionando as notas fiscais objeto da autuação com as Notas Fiscais de saída emitidas e canceladas pelos emitentes, conforme informações obtidas perante o portal eletrônico da SEFAZ/BAHIA. Disse que restou comprovada a parcial insubsistência do lançamento fiscal, tendo em vista a comprovação do cancelamento de diversas notas fiscais.

Quanto às notas fiscais canceladas, os autuantes informaram que após verificação, restou comprovado se tratar de documentos realmente cancelados. Por questão de justiça, os citados documentos cancelados foram retirados levantamento fiscal, conforme demonstrativo às fls. 716 a 759. São 103 (cento e três) notas fiscais eletrônicas - NFe reclamadas pelo Contribuinte do rol inicial composto de 1660 notas fiscais eletrônicas - NFe.

O defensor também alegou que apesar da comprovação de cancelamento de parte das notas fiscais relacionadas no Anexo 3 do Auto de Infração, a infração 02 deve ser totalmente cancelada, uma vez que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória foi calculada com base em percentual do valor da operação, o que não se pode admitir.

Na manifestação apresentada após a informação fiscal, o defensor alegou que a ausência de escrituração de Notas Fiscais de entrada não acarreta qualquer dano ao Estado, não caracterizando inadimplemento tributário ou mesmo impedimento ao Fisco Baiano para apurar a regularidade dos recolhimentos realizados pelo impugnante. Muito pelo contrário, se alguém tem prejuízo em razão da falta de escrituração das Notas Fiscais de entrada, é o próprio impugnante que deixa de utilizar os créditos fiscais de ICMS destacados nas referidas Notas Fiscais.

Não acato a alegação defensiva, considerando que a falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais, por isso é aplicado multa conforme estabelece o art. 42, incisos IX e XI, da Lei 7.014/96, haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle; a multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

Na falta de escrituração das notas fiscais, mesmo que tenha sido efetuado o recolhimento do imposto, ainda assim, é devida a multa pelo descumprimento da obrigação acessória. Portanto, conclui-se que o descumprimento da obrigação principal não é consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, e o fato da não escrituração de notas fiscais não constitui circunstância agravante ou atenuante, relativamente à falta de recolhimento do imposto.

Vale salientar que somente por meio da aplicação de um roteiro específico de auditoria fiscal, a exemplo do levantamento de estoques, é que se pode avaliar se a falta de registro das entradas de mercadorias não destinadas à comercialização não teria causado qualquer prejuízo ao erário estadual. O roteiro aplicado na presente ação fiscal destinou a apurar, apenas, o efetivo registro na escrita fiscal de operações realizadas pelo contribuinte.

Mantida parcialmente a exigência fiscal, no valor de R\$225.086,06, conforme quadro abaixo, considerando a revisão efetuada pelos autuantes (demonstrativo às fls. 716 a 759), para excluir as notas fiscais comprovadamente canceladas.

MÊS DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	BASE DE CÁLCULO	MULTA %	VALOR DO DÉBITO R\$
31/01/2013	09/02/2013	1.416.665,54	1%	14.166,66
28/02/2013	09/03/2013	1.687.395,02	1%	16.873,95
31/03/2013	09/04/2013	264.990,45	1%	2.649,90
30/04/2013	09/05/2013	565.564,23	1%	5.655,64
31/05/2013	09/06/2013	276.258,99	1%	2.762,59
30/06/2013	09/07/2013	333.229,36	1%	3.332,29
31/07/2013	09/08/2013	305.344,44	1%	3.053,44
31/08/2013	09/09/2013	1.098.439,20	1%	10.984,39
30/09/2013	09/10/2013	904.842,97	1%	9.048,43
31/10/2013	09/11/2013	511.544,63	1%	5.115,45
30/11/2013	09/12/2013	308.794,94	1%	3.087,95
31/12/2013	09/01/2014	728.317,36	1%	7.283,17
31/01/2014	09/02/2014	1.78.224,34	1%	17.082,24
28/02/2014	09/03/2014	1.719.220,49	1%	17.192,20
31/03/2014	09/04/2014	1.763.234,14	1%	17.632,34
30/04/2014	09/05/2014	636.318,81	1%	6.363,19
31/05/2014	09/06/2014	1.007.887,28	1%	10.078,87
30/06/2014	09/07/2014	830.934,94	1%	8.309,35
31/07/2004	09/08/2004	689.316,14	1%	6.893,16
31/08/2014	09/09/2014	828.532,17	1%	8.285,32
30/09/2014	09/10/2014	937.935,83	1%	9.379,36
31/10/2014	09/11/2014	2.005.258,37	1%	20.052,58
30/11/2014	09/12/2014	956.916,94	1%	9.569,17
31/12/2014	09/01/2015	1.023.439,68	1%	10.234,40
TOTAL		-	-	225.086,03

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299314.0301/16-8, lavrado contra **WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor total de **R\$579.106,92**, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, e inciso IX, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2017

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA