

A. I. Nº - 269200.0007/17-0
AUTUADO - ATACADÃO RECÔNCAVO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.
AUTUANTE - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 21/12/2017

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0228-03/17

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. O sujeito passivo não elide a acusação veiculada nas Infrações 01 e 02. Exigências subsistentes. Não acatada a preliminar de mérito. Não operada a decadência, uma vez caracterizado o vício de natureza formal que anulou o Auto de Infração anterior anulado através do Acórdão CJF nº 0017/12-15. Aplicável a autorização para renovação do ato, prevista no art. 173, inciso II, do CTN. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 30.03.2017, exige crédito tributário no valor de R\$235.926,08, acrescido da multa de 60%, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 07.04.03 - deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas nas operações de saídas de mercadorias para contribuintes não inscritos, inaptos, suspensos, baixados ou cancelados no CAD-ICMS/BA, nas operações em que utilizou o benefício fiscal do Decreto 7799/00, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, no valor de R\$163.969,00. Consta na descrição dos fatos que a autuação é decorrente de auditoria fiscal referente aos exercícios de 2008 e 2009 e constitui-se em renovação de ação fiscal anterior, que culminou na lavratura do Auto de Infração 206911.0004/12-2 declarado nulo pela primeira instância e confirmada pela segunda, Acórdãos JJF 0200-05/14 e CJF 0017-12/15. Acrescenta que a presente autuação levou em conta os mesmos demonstrativos de débitos acostados ao anterior purgados dos vícios apontados na decisão do CONSEF, considerando que tais demonstrativos não chegaram a ser analisados no mérito, visto que o auto de Infração foi declarado Nulo por vício de formalidade.

Infração 02 - 07.04.03 - deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes de saídas de mercadorias para contribuintes não inscritos, inaptos, suspensos, baixados ou cancelados no CAD-ICMS/BA, nas operações em que utilizou o benefício fiscal do Decreto 7799/00, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009, no valor de R\$71.956,99.

O Autuado ingressa com defesa fls.368/388. Repete a acusação fiscal. Diz apresentar sua impugnação contra a exigência consubstanciada no auto de infração, pelas razões de fato e de direito a seguir expostas.

Esclarece que a autuação é decorrente do cancelamento do Auto de Infração nº 206911.0004/12-2 declarado Nulo, em primeira instância pela 5^a JJF (Acórdão 0020-05/14) com decisão confirmada em segunda instância administrativa pela 2^a CJF (Acórdão 0017-12/15), por vício material de nulidade. Reproduz os Acórdãos das referidas decisões.

Diz que em que pese tal fato, foi surpreendida, novamente, pela lavratura de cinco novos Autos de Infração, por meio dos quais, imputando-se a prática das mesmas infrações indicadas no primeiro lançamento, são exigidos valores supostamente devidos a título de ICMS e multa punitiva.

Entende que caso pudesse ocorrer um novo lançamento, este deveria ter sido realizado dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que não se trata de vício formal, mas sim, de vício material, portanto, inaplicável o disposto no artigo 173, II, do CTN. Entretanto, afirma que demonstrará que as exigências são insubstinentes, razão pela qual se socorre da presente impugnação, visando o cancelamento do auto de infração.

Explica que o presente Auto de Infração lavrado em 30/3/2017, decorreu da renovação do procedimento fiscal que originou o Auto de Infração n. 206911.0004/12-2, lavrado em 09/11/2012, pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia para a exigência de ICMS e multa punitiva.

Informa que no primeiro auto de infração, houve um único lançamento em que foi imputada a ocorrência de 7 (sete) infrações distintas, apuradas em diferentes roteiros de fiscalização, conforme disposto no Voto Vencedor, proferido no Acórdão CJF nº 0017-12/15.

Afirma que o que levou à anulação daquele Auto de Infração nº 206911.0004/12-2, decorreu do fato do lançamento ter se dado de forma ilícita – *“metodologia de apuração em desconformidade com a lei. Agrupamento de diversas imputações em um único item. Repercussão na base de cálculo do ICMS apurado por substituição tributária, contaminando a exigência fiscal que compõe o item 2 do lançamento de ofício”* (Ementa. Acórdão CJF nº 0017-12/15) - e, por isso, maculada *ab initio* de vício de nulidade.

Diz que são anuláveis os lançamentos que apresentem vícios nos pressupostos (vício formal), os quais integram o procedimento preparatório do lançamento, e, nulos aqueles que apresentam vícios nos requisitos (vício material), os quais decorrem da norma jurídica tributária.

Comenta que sobre esse aspecto, o Auditor Fiscal Raimundo Parente de Albuquerque Júnior, no seu Trabalho Acadêmico sobre Nulidades no Lançamento Tributário, explica muito bem a distinção entre vício formal e vício material. São elas: (1) o vício formal gera a nulidade relativa do ato de lançamento, ao passo que o vício material gera nulidade absoluta do ato de lançamento; (2) o vício formal manifesta-se na determinação dos pressupostos (subjetivo e procedural) do ato de lançamento, enquanto que o vício material se manifesta na determinação dos requisitos (enunciação do fato jurídico, identificação do sujeito passivo e determinação do tributo devido) do ato de lançamento; (3) o vício formal é sanável, razão pela qual é passível de preclusão caso não seja arguido pelo interessado na primeira oportunidade, ao passo que o vício material é insanável, razão pela qual pode ser suscitado a qualquer momento, inclusive de ofício pelo próprio julgador administrativo.

Afirma ser inconteste que o vício que maculou o lançamento convalidado no AI 206911.0004/12-2 é puramente material, cabe, nesse momento, diferenciar os vícios formais dos materiais, bem como trazer as decorrências lógicas de lançamentos cancelados por esses vícios.

Explica que os vícios formais, ao contrário dos materiais, são aqueles que não interferem na constituição do crédito tributário ou no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede o lançamento ou a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para a garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. É o caso da mera falta de assinatura do fiscal autuante, por exemplo.

Comenta que sem esses elementos formais, eventual auto de infração restaria viciado, por desrespeito a uma determinada exigência prevista em lei, mas, por não terem cunho material a impedir a prática do ato de lançamento ou a plena compreensão ou caracterização da infração, permite-se a renovação do ato em novo prazo de cinco anos, conforme artigo 173, II, do CTN. Já, o vício material diz respeito ao conteúdo do lançamento (motivo da autuação fiscal e seus valores monetários, diante do fato, das provas e do direito aplicável ao fato base de cálculo, desconhecimento da natureza do fato). Ou seja, tem por fundamento aspectos de mérito do lançamento que implica na falta de certeza e liquidez. Nesse sentido reproduz jurisprudência do

Tribunal de Justiça do Distrito Federal, Acórdão nº. 648841, 20080110092779APC. Posição também adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, *Recurso Especial N° 1.479.421 - DF (2014/0202757-0)*.

Argumenta que o lançamento tributário anterior foi declarado nulo por vício material, e não formal. Diz que o vício decorreu de nulidade absoluta na determinação de requisitos do ato de lançamento, em especial, os requisitos da enunciação do fato jurídico e da determinação da matéria tributável, no presente caso, o vício que macula a exigência recai sobre a própria constituição do crédito, contaminando irremediavelmente o próprio lançamento.

Conclui ter havido vício substancial, não meramente formal, sob a ótica de que a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, constituem-se em elementos fundamentais do lançamento. Sem esta delimitação precisa, não se poderia admitir a existência da obrigação tributária em concreto. Diz que o levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e seriam preparatórios à formalização do lançamento, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração e consequente notificação ao sujeito passivo. Neste momento, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Informa que para corroborar o entendimento de que o lançamento anterior foi julgado nulo por vício material, e não formal, no dia 25/11/2016, o contribuinte foi intimado a apresentar a exibição de livros e documentos fiscais para a determinação do novo lançamento. Ocorre que, conforme já decidido pelo CARF, “...sob pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem efetivamente necessárias para o novo lançamento, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas sim, de estrutura ou da essência do ato praticado...” (CARF. Rec 13502.001202/2007-44; Ac. 9202-002.731.)

Nesse contexto, diz que o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo, acarretando a conclusão de que, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência.

Informa que a decadência é a perda do direito de constituir o crédito tributário, pelo decurso do prazo, sendo causa de extinção da obrigação tributária, conforme preceitua o artigo 156, V, do CTN. Nesse sentido, concretizada a decadência, falecerá ao Fisco autorização legal para exigir o crédito tributário.

Afirma que nos tributos sujeitos a modalidade do lançamento por homologação, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário está disposto no § 4º do artigo 150 do CTN, conforme jurisprudência pacífica do STJ que transcreve.

Comenta que no caso em tela, a ciência acerca do auto de infração lavrado somente se verificou em 17/4/2017, formalizando a exigência de crédito tributário relativo ao período de 2008 e 2009, ou seja, após o decurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN. Completa ser evidente que em face da regra do inciso I já houve sem dúvida a decadência, pois os fatos ocorreram nos exercícios de 2008 a 2009, e este Auto foi lavrado em 2017.

Analizando a situação em face do inciso II, afirma que de acordo com o entendimento do Fisco, o Auto lavrado em 2012 foi declarado Nulo em virtude de vício formal, o que dá ensejo à aplicação da regra inserta no inciso II do artigo 173 do CTN. Entretanto, conforme se demonstrará adiante, esta capitulação é insubstancial, uma vez que a declaração de nulidade do auto ocorreu por vício material. Discorre sobre os requisitos formais do auto de infração encontram-se previsto no artigo 39 do Decreto n. 7.629/1999, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal. Repete que de acordo com a ementa do Acórdão n. 0017-12/15, proferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, o cancelamento do Auto de Infração n. 206911.0004/12-2 ocorreu via declaração de

nulidade do auto de infração pela apuração do crédito tributário mediante a utilização de “*Metodologia de apuração em desconformidade com a lei.*”.

Afirma que nos termos do artigo 142 do CTN, de fato, a determinação da matéria tributável e fixação do montante devido pelo contribuinte constituem requisitos intrínsecos do lançamento, uma vez que têm por finalidade tornar líquido o crédito tributário constituído no que se refere ao *quantum debeatur*. Sendo assim, não se pode cogitar a aplicação do art. 173 do CTN, que prevê espécie de interrupção do prazo decadencial para os casos de anulação do lançamento por vício formal. Sobre o tema cita o art. 149, VIII do CTN. Afirma que a integralidade do crédito tributário lançado encontra-se atingida pela decadência, nos termos do art. 173, I, do CTN, de modo que se mostra imperativa a exoneração de tais valores exigidos no Auto de Infração.

Observa que também não poderia haver o lançamento, pois o ato de revisão perpetrado pela Autoridade Administrativa não se enquadra em qualquer das hipóteses legais para tanto.

Argumenta que no âmbito do Direito Tributário, as espécies de lançamento previstas no Código Tributário Nacional é que determinam, de início, quando um fato jurídico é originariamente constituído ou quando ele é fruto de revisão. Sem ignorar que o sujeito passivo pode, nos limites legais, rever seus próprios atos, no que tange a constituição originária ou a revisão do fato pela Administração Pública, a distinção fica bastante clara nas hipóteses previstas para o lançamento de ofício, no artigo 149 daquele diploma legal. No inciso I do referido artigo, a Lei Complementar prevê a hipótese de constituição de fato jurídico, originariamente de ofício, pela Administração Pública, *quando a lei assim o determine (i.e. IPTU)*.

Comenta que se desprezando o inciso VI do artigo 149 do Código Tributário Nacional, que dispõe exclusivamente sobre o motivo para imputação de penalidade, os incisos II, III, IV, V e VII do mesmo artigo tratam de situações que podem ensejar lançamento de ofício. É bem verdade que o lançamento de ofício pela autoridade administrativa ou a auto-denúncia pelo sujeito passivo pode ser feita em razão de absoluta ausência de prévia constituição de fato jurídico e de apuração a que o sujeito passivo estava obrigado. Nesse caso não há que se falar de revisão, já que não há fato jurídico a ser revisto.

De outra parte, afirma que quanto se tratando de lançamento de ofício, originário ou não, a Administração Pública só pode revê-lo para constituir nova obrigação nas hipóteses prescritas nos incisos VIII e IX do artigo 149 do Código Tributário Nacional ou quando se tratar de lançamento por ela anteriormente efetuado, anulado por vício formal (que, como já robustamente demonstrado, não é o caso dos presentes autos), desde que em qualquer caso observado o prazo decadencial, nos termos previstos pelo Parágrafo único do citado art. 149. Sobre o tema cita as palavras do Professor José Souto Maior Borges.

Nessa empreitada, o sistema só permite duas modalidades de revisão em função do tratamento conferido à norma revisada, quando (i) deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; ou (ii) quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Assevera que no presente caso não se trata nem de complementação, vez que não há qualquer fato novo, que não fosse do conhecimento da fiscalização desde o lançamento anterior (AI nº206911.0004/12-2), tampouco se trata de um lançamento inteiramente novo, pois o novo lançamento é idêntico ao cancelado.

Assinala que se verifica no presente caso, é que este novo lançamento não se enquadra na hipótese do inciso VIII, nem na hipótese de revisão prevista no inciso IX, ambos do artigo 149 do Código Tributário Nacional, pelo que não poderia a Autoridade Autuante efetuar novo lançamento, nem mesmo no prazo decadencial, devendo ser inteiramente cancelado o auto de infração ora combatido.

Requer se dignem a conhecer e dar provimento à Impugnação para declarar a nulidade do lançamento refutado, em face das preliminares arguidas, inclusive no que concerne à decadência.

Caso não seja esse o entendimento destes Julgadores de 1^a instância, requer seja acolhida a Impugnação, determinando-se o integral cancelamento do auto de Infração, pelas razões de mérito expostas, inclusive no que tange à multa.

Ademais, requer que as intimações ocorridas nos autos sejam efetuadas em nome da Impugnante, no endereço constante do Auto de Infração, sob pena de nulidade. Alternativamente, requer que as intimações sejam efetuadas em nome dos Advogados Daniel Vila Nova de Araújo Barbosa (OAB/BA nº 46.830), com endereço eletrônico escritoriosouza.jurídico@gmail.com, e Ione Jaqueline Nascimento Freitas (OAB/BA nº 49.087), com endereço eletrônico escritoriosouza.jurídico1@gmail.com, com endereço à Avenida Tancredo Neves, Edf. Salvador Trade Center, Torre Norte, 21º andar, Sl. 2111, CEP 41.820-020, Salvador - BA, bem como através do Diário Oficial Eletrônico.

Protesta, por fim, pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente a posterior juntada de documentos.

O Autuante em informação fiscal fls. 445/455, afirma que os trabalhos de fiscalização compreenderam o período de 01/01/2008 a 31/03/2009, tendo sido apuradas as irregularidades que reproduz. Sintetiza os argumentos defensivos.

Verifica que a autuada não entra em nenhum momento, na análise das infrações que lhe são imputadas, limitando-se a defender a tese de que o presente lançamento foi efetivado após decorrido o prazo decadencial do direito de constituição do crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Tenta afastar, assim, a aplicação do disposto no art. 173, inciso II, do CTN, dispositivo que amparou a lavratura do auto de infração em debate, e que preceitua que o prazo decadencial de cinco anos para constituição do crédito tributário inicia-se da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

A justificativa para tanto estaria no motivo da anulação do auto de infração n. 206911.0004/12-2, do qual a presente autuação é derivada. Seria ela de natureza material, e não formal, o que impossibilitaria a aplicação do art. 173, II, do CTN.

Contesta a tese levantada pela Autuada por não encontrar respaldo nos fatos abarcador nesta autuação, conforme se demonstrará a seguir.

Diz que em primeiro lugar há que destacar o motivo final para a anulação do anterior auto de infração pela 2^a CJF. Explica que no julgado está claro que o motivo foi que o procedimento fiscal, tal qual realizado, gerou insegurança, cerceou o direito de defesa e do contraditório pelo contribuinte, além de prejudicar a busca pela verdade material. Assinala que os próprios conselheiros basearam sua decisão em termos processuais, no que concerne ao pleno exercício do direito de defesa do autuado, tipicamente vício de natureza processual/procedimental, e mais, que houve prejuízo à busca da verdade material, que nada mais é que o mérito das infrações que lhe foram imputadas. Acrescenta que a análise que se faz necessária, portanto, é quanto à natureza do vício que maculou o lançamento pretérito, se processual/formal ou se de mérito/material.

Neste sentido, frisa que fica claro que a decisão pela nulidade não atingiu o mérito das imputações, mesmo porque a forma como se deu o procedimento fiscal, como já asseverado na decisão, prejudicou/impediu que se chegasse a sua abordagem pela Autuada.

Explica que cerceamento de defesa tem natureza tipicamente formal, de procedimento, processual. Nada tem a ver como o mérito, a matéria tributável. Esta não chegou a ser analisada em nenhum momento, posto que o julgamento na esfera administrativa extinguiu a autuação antes que fosse atingida sua discussão.

Não houve, desta forma, qualquer decisão quanto às imputações formalizadas no pretérito levantamento fiscal; não se analisou a pertinência da matéria tributável, muito menos se alcançou a apuração do *quantum debeatur*, derivados da apuração da base de cálculo e da apuração do imposto devido.

Assevera que o julgamento definitivo ocorrido na esfera administrativa não abrangeu o mérito das infrações a legislação, no que concerne a existência do fato imponível e seus elementos subjetivo e valorativo. Ademais, pode-se afirmar, diga-se de passagem, que o trabalho do autuante primitivo, de tão perfeccionista, acabou por confundir o Autuado e o órgão julgador com tantos detalhes que prejudicou o entendimento do seu trabalho como um todo.

Pergunta como se pode indagar de ser a nulidade decretada em função de suposto erro material, se em nenhum momento o órgão julgador debruçou-se sobre a matéria tributável, uma vez que extinguiu a autuação em momento anterior, ainda nas preliminares. Como afirmar que o vício detectado atingiu a matéria sem atingir o mérito de cada imputação, sem que fosse analisada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, bem como se a matéria tributável efetivamente ocorreu, muito menos se o cálculo do montante do tributo devido foi ou não o correto, ou mesmo se a infração detectada pelo autuante primeiro teve por responsável a autuada ou não. Ou seja, como afirmar que o vício que inquinou o anterior auto de infração foi material se a matéria (art. 142, do CTN) não foi discutida pelo órgão julgador em nenhum momento.

Acrescenta que o levantamento fiscal que culminou no presente auto de infração está baseado inteiramente nos demonstrativos de débito do auto de infração anterior, elaborados pelo autuante originalmente, de modo que os valores que este apurou são exatamente os mesmos que estão presentes no atual lançamento. A única diferença está na alteração no modo como as infrações inicialmente apontadas foram lançadas, que tinham sido reunidas em uma única infração resultando na anulação do auto de infração anterior e que no presente foram discriminadas uma a uma, individualmente.

Entende que desta forma, não há qualquer dificuldade para a compreensão das imputações, o que afasta qualquer alegação de cerceamento do direito de defesa, que, como exposto, foi a causa para a anulação da primeira autuação.

Assinala que conceber-se o vício de forma tão somente quanto um erro superficial e sanável foge a qualquer entendimento lógico/sistemático da legislação tributária insculpida no debatido art. 173, II. Pergunta se o vício de forma referido neste dispositivo fosse da maneira como coloca a defesa, perderia sentido a própria norma por ele trazida, já que, sendo facilmente sanável, por que seria o lançamento declarado nulo. Por que simplesmente não mandar saná-lo.

Explica que o erro formal não pode resultar circunscrito a tão apertada interpretação, sob pena de fazer letra morta a legislação pertinente. O erro de forma só pode ser entendido, nestas circunstâncias, como tendo tal magnitude que não possa ser resolvido por simples saneamento, mas que exige uma total renovação do procedimento, ou seja, de um novo lançamento, este sim, com efeito saneador, após se afastar dos graves vícios que inquinaram o levantamento anterior. Com este viés, o vício material não pode abranger a forma como foi exposto o levantamento fiscal, o procedimento tomado equivocadamente pelo autuante para se chegar a um resultado final que acabou por inviabilizar o entendimento de quem o manuseasse, sendo forçoso admitir-se a existência de óbice ao exercício do amplo direito de defesa do autuado.

Alega que o vício que atingiu a alma do anterior lançamento é anterior à matéria tributável, impedindo que esta fosse analisada tanto pela Autuada quanto pelos julgadores do CONSEF. Foi erro procedural, concernente à forma em que foram apresentados o resultado final do lançamento, uma vez que os débitos foram reunidos indevidamente em uma só infração, quando representavam sete fatos geradores independentes entre si.

Assim, diz que não há que se falar em nulidade por vício material, mas formal, sendo totalmente pertinente a renovação da ação fiscal anterior, tendo por base a incidência do dispositivo contido

no art. 173, II, do CTN. Este dispositivo preceitua que o prazo decadencial para constituição do crédito pelo agente público inicia-se do primeiro dia contado da decisão definitiva que anulou, por vício formal, lançamento anteriormente efetuado. Tendo a decisão definitiva na esfera administrativa sido propalada em 19 de janeiro de 2014, o prazo para o novo lançamento só terminaria em 18 de janeiro de 2019, muito depois da data do atual lançamento, que ocorreu no dia 30 de março de 2017. Logo, fica afastada a alegação de decadência do presente lançamento, como pleiteado pela Autuada.

Frisa tratar-se de renovação da autuação, e não sua revisão. Esta, nos termos do art. 149, do CTN, não tem qualquer aplicação no presente caso, não tendo qualquer influência para a lavratura do presente auto de infração.

Desta forma, não tendo sustentação os argumentos de defesa apresentados, merece o presente lançamento ser julgado totalmente procedente.

VOTO VENCIDO

No presente lançamento está sendo exigido crédito tributário em razão de duas infrações à legislação tributária, devidamente relatadas na inicial. O Auto de Infração lavrado em 30/3/2017, trata de autuação decorrente de auditoria fiscal referente aos exercícios de 2008 e 2009 e se constitui em renovação de ação fiscal anterior, que culminou na lavratura do Auto de Infração 206911.0004/12-2 lavrado em 09/11/2012, declarado nulo pela Primeira Instância e confirmada pela Segunda, Acórdãos JJF 0200-05/14 e CJF 0017-12/15.

O Autuado nas razões defensivas, arguiu que a anulação do Auto de Infração nº 206911.0004/12-2, decorreu do fato de o lançamento ter se dado contaminado por vício material. Apresentou entendimento que a nulidade ali apontada teve por fundamento aspectos materiais que implicaram falta de certeza e liquidez do lançamento. Nesse contexto, disse que o presente lançamento deve ser analisado como um novo lançamento e não como um lançamento substitutivo, acarretando a conclusão de que, no momento em que foi lançado, o crédito tributário a que se referia já se encontrava extinto pela decadência.

Por sua vez, o Autuante em sede de informação fiscal, afirmou que na Decisão sobre o Auto de infração anterior, não há que se falar em nulidade por vício material, mas sim, vício formal, sendo totalmente pertinente a renovação da ação fiscal anterior, tendo por base a incidência do dispositivo contido no art. 173, II, do CTN. Frisou tratar-se de renovação da autuação e não de revisão fiscal. Esta, nos termos do art. 149, do CTN, não tem qualquer aplicação no presente caso, não tendo qualquer influência para a lavratura do presente auto de infração.

Analizando os elementos constantes do PAF, especialmente o teor da impugnação e da informação fiscal, verifica-se que o deslinde da questão, consiste em se determinar o fundamento que anulou o auto de infração 206911.0004/12-2, dando origem a exigência fiscal, ora em análise, se refere-se a vício de forma ou de substância.

No caso de vícios de forma, o auto de infração é declarado nulo, por desrespeito a uma exigência prevista em lei, mas, por não terem cunho material a impedir a prática do ato de lançamento ou a plena compreensão ou caracterização da infração, permite-se a renovação do ato em novo prazo de cinco anos, conforme artigo 173, II, do CTN. São aqueles que não interferem na constituição do crédito tributário ou no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede o lançamento ou a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para a garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material.

Por outro lado, o vício material diz respeito ao conteúdo do lançamento (motivo da autuação fiscal e seus valores monetários, diante do fato, das provas e do direito aplicável ao fato, apuração da base de cálculo, desconhecimento da natureza do fato). Ou seja, tem por fundamento aspectos de mérito do lançamento que implica na falta de certeza e liquidez.

Assim, o desate da questão passa pelo alcance a ser dado a norma contida no artigo 173, inciso II do Código Tributário Nacional, cujo texto vai abaixo reproduzido:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

...

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal (grifo acrescido), o lançamento anteriormente efetuado.

No âmbito do processo administrativo tributário, o processo possui a peculiaridade de ter por objeto um procedimento administrativo, traduzido pelo lançamento de ofício, mediante a lavratura da peça processual denominada “auto de infração”.

Neste caso, faz-se necessário que o operador do direito empreste um significado à expressão constante do art. 173, II do CTN que não represente uma mera transposição de conceitos desenvolvidos pela doutrina processual civil, mas que se apresente adequado a dar conta da tarefa de compreensão da vontade do legislador do CTN, no contexto de um ordenamento jurídico muito diferente do atual, e cujo sistema de garantias individuais se revelava incipiente.

Assim, a fim de se delimitar o alcance a ser dado à expressão “vício formal”, constante da norma citada, há certa concordância, por parte dos autores, no sentido de que a expressão “formal” foi tomada, pelo legislador, em oposição ao verbete “material”, estabelecendo uma relação de forma e conteúdo, conforme ensina Marcos Bernardes de Mello, em seu livro “Teoria do Fato Jurídico: Plano da Validade”, cujo teor reproduzo abaixo.

“A distinção entre norma de direito material (também dito direito substancial) e a norma de direito formal, reside na natureza da atribuição que delas decorre. As normas de direito material definem, atribuem direitos subjetivos [...]. As normas de direito formal, diferentemente, não geram direito subjetivo, ou transindividuais, mas estabelecem, criam e regulam os instrumentos para que os direitos materiais (= substanciais) sejam exercidos.” (apud Figueiredo, Marina. Lançamento Tributário, Revisão e Seus Efeitos. São Paulo, Editora Noeses, 2014, p. 220).

Essa distinção semântica tem base no Direito Civil, onde a classificação doutrinária consagrou os conceitos de norma substantiva e norma adjetiva para se referir à regra que fixa direitos (primeiro caso) e à regra que fixa conduta com vistas a obter ou resguardar direitos (segundo caso).

Pois bem, com amparo na doutrina retrocitada, é possível afirmar que, para descortinar a natureza do vício decretado, há de se perquirir acerca da fundamentação da decisão que nulificou o lançamento anterior. Se a norma violada traduzir-se como uma regra regente da obrigação tributária, haveremos de concluir que se caracterizou um vício de natureza material, enquanto que haverá vício formal se a norma violada dispuser sobre a atividade dos sujeitos ativos e passivos.

Assim, o desate da questão passa pelo exame da decisão contida no Acórdão CJF 0017-12/15, bem como, na compreensão da sua fundamentação, se por vício formal ou por vício material. Pois bem, examinando o acórdão citado e a fundamentação do dispositivo, é possível constatar, a referência, concretamente, aos vícios presentes na peça inaugural do lançamento, conforme trecho abaixo transcrito.

“Não tenho dúvidas de que, o procedimento fiscal, tal como foi realizado, gerou insegurança, cerceou o exercício do direito de defesa e do contraditório pelo contribuinte, além de prejudicar a busca da verdade material. Decerto, o contribuinte teve dificuldades em apresentar suas razões defensivas, exatamente por não existir, na presente autuação, os elementos que garantissem a certeza e a segurança do quantum lançado, por infração supostamente cometida.”

... Este Conselho tem firmado o entendimento de que para se determinar a base de cálculo é indispensável que se demonstre nitidamente a mesma, o que há de ser feito de forma compreensiva, apontando o critério ou método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação. (grifos nossos)

Conforme se pode depreender, o vício consistiu na errônea quantificação da base de cálculo, fato que malfere o art. 142 do CTN, tornando incerta, consequentemente, a dívida tributária, em seu montante integral.

Levando a termo o raciocínio proposto, a conclusão a que chegamos é, portanto, de que a norma violada foi aquela prevista no Código Tributário Nacional, cuja natureza regula a apuração dos elementos do crédito tributário, dentre os quais está a obrigação da mesma natureza.

Caracteriza-se, portanto, como um erro que guarda relação com o conteúdo (matéria) do ato de lançamento, pois o quantum do crédito tributário revelou-se indeterminado.

Assim, entendo que o lançamento anterior foi anulado por vício de natureza material, o que não se enquadra na autorização para renovação do ato, prevista no art. 173, inciso II do CTN. Em consequência, sendo de natureza material o vício que maculou o Auto de Infração anterior, há de se concluir que é aplicável, ao caso concreto, a regra do artigo 173, inciso I, do CTN, e não seu inciso II, contando-se o prazo decadencial “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Sendo assim, é forçoso concluir que o Acórdão CJF 0017-12/15 não produziu qualquer efeito no sentido de protrair o prazo legal originário para feitura do lançamento, devendo-se contá-lo, ignorando-se a data do julgamento referido.

Diante do exposto, entendo que o fisco não mais poderia efetuar o lançamento, em 2017, relativo a fatos ocorridos ao longo dos exercícios de 2008 e 2009, declaro o auto de infração improcedente, pois as infrações encontram-se fulminadas pela decadência.

Ressalto que este entendimento tem prevalecido neste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0082-11/16, JJF nº 0177-02/14, CJF nº 0017/12-15.

Ante ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Em que pese o abalizado voto proferido, peço vênia à nobre relatora para adotar posicionamento divergente àquele manifestado em seu voto, especificamente naquilo que se reporta à natureza do vício que motivou a nulidade do lançamento prolatado no voto vencedor do Acórdão CJF N° 0017-12/15.

Discordo do entendimento esposado no voto de que o lançamento anterior ao presente Auto de Infração fora anulado por vício de natureza material.

Restou patente na decisão anulada que o fulcro da motivação originária para a decisão pela nulidade foi exclusivamente pelo fato de o Autuante, na lavratura do Auto de Infração, ter aglutinado sete distintas irregularidades em uma única infração, cujo *quantum debeatur* resultou da consolidação dos débitos apurados em cada uma dessas irregularidades.

Por esse motivo é que a ilustre Conselheira Relatora do voto vencedor, assim se expressa, “*Não tenho dúvidas de que, o procedimento fiscal, tal como foi realizado, gerou insegurança, cerceou o exercício do direito de defesa e do contraditório pelo contribuinte, além de prejudicar a busca da verdade material. Decerto, o contribuinte teve dificuldades em apresentar suas razões defensivas, exatamente por não existir, na presente autuação, os elementos que garantissem a certeza e a segurança do quantum lançado, por infração supostamente cometida.*” Ou seja, o cometimento das infrações aglutinadas individualizadamente, sequer, fora examinado.

Do mesmo modo, quando a relatora do voto vencedor destaca que “Este Conselho tem firmado o entendimento de que para se determinar a base de cálculo é indispensável que se demonstre nitidamente a mesma, o que há de ser feito de forma compreensiva, apontando o critério ou método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação.”, se refere ao fato de que o método adotado pelo Autuante de consolidar a exigência da Infração 01, totalizando os valores apurados das sete irregularidades distintas, resultou no dimensionamento da base de cálculo demonstrado de forma não compreensível para o Autuado, dificultando assim a elaboração de suas razões de defesa.

Assim, deve ser ressaltado que o erro material é aquele que atinge um dos elementos de constituição do crédito tributário, ou seja, sua materialidade, elementos esses expressamente previstos no art. 142, do CTN, *in verbis*:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Logo, a partir do artigo supracitado podemos identificar como elementos de constituição do crédito, portanto elementos materiais: *i) fato gerador; ii) matéria tributável; iii) montante do tributo devido; iv) sujeito passivo; e v) penalidade cabível*. Assim, o auto de infração que for anulado por vício em um dos cinco elementos de constituição do crédito tributário possui vício material, portanto, em sua essência nunca existiu.

Dessa forma, ausente um dos elementos de constituição do crédito, não existe crédito exigível enquanto não presente todos os cinco requisitos do art. 142, do CTN. Por essa razão o prazo decadencial continuará a correr até seu exaurimento ou até a constituição do crédito, que terá eficácia se exigido no prazo de cinco anos contados não da nova constituição do crédito, mas do seu lançamento.

Entretanto, no presente caso não foi isto o que ocorreu, eis que, apesar de aglutinados todos os itens da Infração 01 do Auto de Infração lavrado anteriormente, tiveram todos os cinco elementos de constituição, devidamente expresso individualizadamente, mediante demonstrativos que explicitam detalhadamente a origem dos valores apurados e do respectivo enquadramento legal da infração e da correspondente sanção. Portanto, não há que falar em vício de natureza material.

Convém salientar que, eventuais incursões analíticas, segmentadas e parciais acerca dos elementos constitutivos do lançamento, como fizera o relator da decisão de piso, não devem se configurar como fundamento para transmutar a metodologia adotada pelo Autuante aglutinando as sete infrações em uma consolidada, ou seja, mera formalidade que eventualmente possa ter dificultado o exercício da ampla defesa pelo Impugnante, e perfeitamente sanável.

Tanto é assim que próprio Conselheiro Relator, em seu voto, embora vencido, expressou, depois de examinar as ponderações do Relator da decisão de piso, que a Câmara somente não poderia julgar o mérito da autuação, para não incorrer em supressão de instância. Ou seja, restou revelado que, mesmo com o ajuntamento das infrações, a acusação fiscal de cada um dos itens segmentados, fora devidamente apreendida pelo sujeito passivo.

Considerando ainda que a matéria em debate já fora objeto de análise por parte da 1^a Junta de Julgamento Fiscal em processo análogo ao presente, permito-me subsidiar as conclusões a que chegarei tomando por base os mesmos fundamentos constantes do voto proferido naquela assentada, com os quais me alinho.

Cabe, neste sentido, reproduzir o teor do voto da lavra do ilustre Relator, José Bizerra Lima Irmão, no Acórdão JJF N 0044-01/16, *in verbis*:

“VOTO

Este Auto de Infração acusa a manutenção de saldo credor, não estornado, decorrente de crédito indevido de ICMS.

No entanto, apesar de no campo “Infração” constar apenas um cometimento, acusando “manutenção de saldo credor, não estornado, decorrente de crédito indevido de ICMS”, consta no campo “Descrição dos Fatos” que foram apuradas 10 infrações. Ou seja, não houve apenas uma infração, como consta no campo “Infração”, e sim 10 infrações, todas elas aglutinadas num só lançamento, sob o código 01.05.26 do sistema SEAI.

Antes de adentrar o mérito das imputações contestadas, o autuado suscitou a nulidade do lançamento, aduzindo nesse sentido uma série de considerações, alegando a existência de inúmeras inconsistências, conforme assinala pontualmente. Aponta vários meses em que os valores consolidados (na “infração única”) não coincidem com os valores apurados nas planilhas parciais. Reclama da falta de segurança no tocante à delimitação das bases de cálculo, bem como no tocante às suas naturezas. Alega que ficou impedido de exercer seu direito de defesa, uma vez que, para tanto, não lhe cabe fazer ilações ou mesmo valer-se de expedientes imaginativos a fim de decifrar informações cuja indicação precisa incumbiria ao fisco, e pede que seja reconhecida e decretada a nulidade do lançamento.

Na sustentação oral, a representante do autuado insistiu na nulidade do lançamento, alegando a existência de divergências entre os dados mensais das infrações isoladamente consideradas e os dados consolidados na infração globalizada. Reclama da falta de segurança no tocante à delimitação da base de cálculo, implicando cerceamento de defesa.

É evidente neste caso o cerceamento de defesa. E além de cercear a defesa, o lançamento, na forma como foi efetuado, também dificulta a apreciação dos fatos pelo órgão julgador, especialmente quanto à depuração dos valores monetários, haja vista que foram misturados indevidamente num só lançamento valores referentes a situações distintas, a fatos heterogêneos. Tanto assim que, embora o autuado tenha declarado concordar em parte com alguns tópicos, torna-se difícil identificar os valores de cada situação no demonstrativo fiscal consolidado, já que os valores das 10 infrações foram compiladas em um demonstrativo global.

Os Autos de Infração são lavrados tomando por referência o sistema de emissão de Auto de Infração (SEAI). O referido sistema contém centenas de descrições, contemplando praticamente todas as hipóteses possíveis e imagináveis de infrações. Cada tipo de cometimento infracional tem sua descrição específica, com indicação do enquadramento legal do fato imputado e da multa aplicável.

Quando no encerramento da fiscalização a autoridade fiscal detecta a ocorrência de várias infrações, deve lavrar o Auto de Infração destacando cada ocorrência em um item distinto. Se, por exemplo, a autoridade fiscal apura falta de pagamento do imposto relativamente a cinco fatos, o Auto de Infração conterá 5 itens, cada um relativo a um tipo de fato. No caso de crédito fiscal, se a autoridade fiscal encontra, por exemplo, crédito fiscal indevido em virtude de utilização ou em duplicidade, crédito fiscal utilizado em valor superior ao destacado no documento, crédito fiscal relativo a documento inidôneo, crédito fiscal relativo a documento não apresentado pelo contribuinte, e assim por diante, não pode simplesmente lançar tudo num só item sob a rubrica genérica de “crédito fiscal indevido”.

É assim que agem todos os fiscais, sem exceção. Estou neste Conselho desde 1997. Nunca vi um Auto de Infração lavrado na forma do presente Auto, acusando 10 infrações distintas como se constituíssem uma só infração

O art. 39 do RPAF prevê que a descrição da infração (inciso III) deve se fazer acompanhar do demonstrativo “em relação a cada fato” (inciso IV) e da indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, “relativamente a cada situação” (inciso V).

No presente caso, foram fundidas num só item 10 infrações distintas:

1. escrituração de crédito fiscal efetuado a mais – CIAP.
2. crédito a mais – óleo diesel;

3. crédito a mais – frete aéreo;
4. crédito indevido – uso e consumo;
5. crédito indevido – ativo imobilizado;
6. crédito indevido – óleo lubrificante e graxa;
7. estorno de crédito sobre baixa de estoque;
8. crédito de imposto não destacado em Nota Fiscal ou destacado indevidamente;
9. escrituração de crédito fiscal indevido nas operações de industrialização de ouro por encomenda;
10. escrituração de crédito de ICMS em duplicidade.

Fatos heterogêneos devem ser objeto de itens distintos no Auto de Infração, não só para facilitar a defesa do sujeito passivo, como também para que quem tiver de analisá-los, inclusive o julgador, saiba qual o fato, qual a imputação, qual o enquadramento da infração, qual a multa aplicável a cada caso.

Em princípio, o presente lançamento seria nulo, porque, ao misturar, num só item, 10 infrações distintas, houve uma afronta ao princípio do devido procedimento legal, haja vista os vícios formais (vícios procedimentais) assinalados, implicando evidente cerceamento de defesa.

No entanto, tendo em vista que o contribuinte reconheceu e pagou parte dos valores lançados, valendo-se dos benefícios da Lei nº 12.903/13, acato os valores reconhecidos e pagos: foi reconhecido um total de multas de R\$ 2.125.185,83, e, com a redução propiciada pela Lei nº 12.903/13, foi paga a quantia de R\$ 212.518,58. Quanto aos demais valores, a repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já pagos, com os benefícios da Lei nº 12.903/13, conforme fls. 1069/1070 e demonstrativo abaixo:

Assim, comungo com a tese articulada pelo Relator da 1^a JJF, ao julgar o feito de idêntico fulcro ao que ora encontra-se em lide.

Entendo também que irregularidades distintas, mesmo que apuradas através do mesmo roteiro de auditoria, devem ser objeto de itens distintos no Auto de Infração, não só para facilitar a perfeita compreensão, sem quaisquer óbices, por todas as partes envolvidas no processo, precipuamente para coibir ofensa ao pleno exercício da ampla defesa pelo Autuado.

Nestes termos, resta claro que, no presente caso, a nulidade emerge de vício procedural, assaz distinto de vício material, que por sua natureza intrínseca e essencial à gênese do fato imponível, macula um dos cinco elementos constitutivos do Lançamento Tributário. Ou seja, o vício de forma, resultante da metodologia adotada pelo Autuante ao aglutinar as sete infrações, afrontou ao princípio do devido procedimento legal, implicando evidente cerceamento de defesa, haja vista que a configuração do lançamento, por si só, não teve o condão de repercutir no cerne do lançamento.

Por isso, concluo que, caracterizada a motivação central e lastreadora da decisão da 2^º CJF que manteve a nulidade exarada pela 5^a JJF, como sendo a multicitada metodologia adotada pelo Autuante, trata-se de anulação por vício formal. O que, tão-somente, anula a eficácia do Auto de Infração, mas não sua validade ou existência.

Logo, não é por outra razão, que o CTN prevê novo prazo de cinco anos para dar eficácia ao fato ainda válido/existente, contados do ato que anula a eficácia do auto, através da elaboração de novo auto de infração eficaz à cobrança do crédito.

Nesse sentido, entendo que, no presente caso, deve ser renovado o ato, tendo em vista a aplicação do inciso II, do art. 173, do CTN.

No mérito, verifico que o autuado é acusado nas Infrações 01 e 02 da falta de retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas a contribuintes não inscritos, inaptos, suspensos, baixados e cancelados no CAD-ICMS-BA, nas operações de saída em que o Defendente erroneamente utilizou-se do benefício do Dec. 7799/00, conforme demonstrativos constantes da mídia CD, acostada à fl. 357, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Sendo exigido o valor total de R\$235.926,08, acrescido da multa de 60%, sendo R\$163.969,09, na Infração 01 e R\$71.956,69, na Infração 02.

Consta na Descrição dos Fatos que "... fica afastado, desta forma, o transcurso do prazo decadencial para o lançamento de ofício, dado que se aplica ao fato o art. 173, II, do Código Tributário Nacional. Acrescente-se, ainda, que a presente autuação levou em conta os mesmos demonstrativos de débitos acostados ao anterior Auto de Infração, da lavra do Auditor Fiscal Jaldo Vaz Cotrim, já mencionado. Porém, estes foram ajustados, de forma a afastar os vícios que os maculavam, e que foram apontados pelos órgãos de julgamento na esfera administrativa como causadores da nulidade decretada. Isto porque, em princípio, estes mesmos demonstrativos não chegaram a ser analisados no mérito pelo CONSEF, devido ao Auto de Infração não passar pelo crivo da higidez formal. Desta forma, em princípio, não há nada que obste a utilização dos levantamentos fiscais originalmente executados pelo citado auditor como prova da presente autuação, considerando-se que foram afastados os motivos determinantes da autuação anterior."

Ao compulsar os autos, constato que o Autuado optou não se manifestar em suas razões de defesa em relação ao mérito da autuação, haja vista que concentrou sua impugnação com o objetivo de tentar demonstrar que o Auto de Infração anterior foi anulado pela 2ª CJF, por vício material. E que por isso, estaria fulminado pela decadência.

Nesta mesma linha, o Auditor Fiscal designado a proceder à Informação fiscal se ateve exclusivamente a questão de natureza prejudicial ao mérito, sem também abordar o fulcro das duas infrações imputadas ao sujeito passivo.

Depois de examinar o teor da acusação fiscal e os respectivos demonstrativos de débitos das Infrações 01 e 02, constantes do CD, fl. 357, constato que a exigência fiscal objeto desses dois itens da autuação encontram-se devidamente lastreada em planilhas de apuração que discriminam pormenorizadamente a origem dos valores exigidos.

Quanto à multa aplicada, verifico que a tipificação constante na alínea "e", do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, se afigura em consonância a irregularidade cometida pelo sujeito passivo.

Nestes termos, concluo pela subsistência das Infrações 01 e 02.

Voto pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269200.0007/17-0**, lavrado contra **ATACADÃO RECÔNCAVO COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$235.926,08**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea "e", do inciso II, do art. 42, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2017.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO / VOTO VENCEDOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA / VOTO VENCIDO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR