

A. I. Nº - 232884.0004/17-6
AUTUADO - NORSÁ REFRIGERANTES S/A
AUTUANTE - EDUARDO TADEU SANTANA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 08.10.2018

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0140-02/18

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DE PRAZO. PROGRAMA DESENVOLVE. Afastada a arguição de nulidade. Refeitos os cálculos, conforme alegações defensivas, resultou no aumento do valor a ser exigido. Recomendado lançamento do crédito tributário remanescente em nova ação fiscal. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 30/01/2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$376.611,50, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 - 03.08.04 – Recolheu a menor ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve. No período de janeiro a março de 2012.

Constata-se, que tempestivamente, a Autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 38 a 56, quando apresentou o arrazoadado de defesa relatado a seguir.

A defesa inicia a peça defensiva discorrendo sobre a sua tempestividade, sua forma de apresentação, e a declaração de que as cópias reprográficas anexadas são legítimas e fazem a mesma prova que as originais.

Ao tratar do título “*Dos fatos que ensejaram a autuação:*” reproduz a acusação fiscal e observa que “*(...) o lançamento, além de nulo, diante da incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização e cerceamento do direito de defesa pela ausência da documentação pertinente as infrações e, no mérito, totalmente improcedente, conforme se verá pelas razões jurídicas que passa a expor.*”

Discorrendo acerca do tópico “*Das nulidades do lançamento fiscal: Incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal:*” reproduziu o art.196 do CTN que afirma “*a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.*”.

E em seguida leciona que a legislação aplicável é o Decreto nº 7.629/99 que, em seu art. 28, § 1º, que reproduziu, especifica que a fiscalização dispõe do prazo de 90 dias, contados da ciência do contribuinte do termo de início de fiscalização, para a execução do procedimento de fiscalização, podendo este ser prorrogado por igual prazo, autorizado pelo órgão fazendário competente.

Acrescenta que a norma reguladora do processo administrativo indica que a intimação, de todos e quaisquer atos praticados pelo agente fiscalizador, deve ser feita, preferencialmente, na pessoa do contribuinte e que o parágrafo único do art. 196 do CTN e art. 28 do Decreto nº 7.629/99, também reproduzido, exige que os termos de fiscalização serão lavrados em livro fiscal do contribuinte e apresentados ao processo administrativo.

Aduz, todavia, que o Auditor Fiscal não cumpriu as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, vez que segundo descrito no Auto de

Infração, a fiscalização tem origem na Ordem de Serviço nº 500008/17, sem, contudo, apresentá-la a Impugnante, quando da ciência do lançamento fiscal, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação. Bem como, diz que inviabiliza a constatação se o Auditor Fiscal, descrito como Autuante, estava designado para promover a atividade fiscalizatória e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado. Asseverando que as referidas situações geram a nulidade do lançamento fiscal, consoante o art. 18 do RPAF, por ofensa ao art. 2º, § 1º também do RPAF, reproduzido juntamente com excertos de decisões administrativas dos Estados de Pernambuco e Ceará.

Adverte que não tendo o Autuante apresentando a Ordem de Serviço descrita no lançamento fiscal, eximiu-se de comprovar que adotou todos os procedimentos legais para validade da ação fiscal e diante desse fato, entende poder-se presumir que o lançamento fiscal foi realizado fora dos contornos legais para conclusão da fiscalização consignada na Ordem de Serviço, maculando, desta forma, o lançamento de ofício, já que é a ordem de serviço válida que legitima a lavratura do Auto de Infração.

Concluiu ser forçosa a declaração de nulidade do lançamento fiscal por ausência dos elementos essenciais e necessários à sua validade jurídica, decorrente da incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização, omissões que traduzem afronta a legislação vigente e, por sua vez, em NULIDADE do procedimento fiscal.

Tratando do tópico *“Preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação.”* reproduz o art. 2º do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), destacando o que entende por seus princípios, como segue: *“na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.”* E assevera que os referidos princípios estão sendo violados por que afirma que um dos requisitos para liquidez do auto de infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através da apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos que a comprove.

Pondera que ao não proceder da forma que mencionou acima, o Autuante afrontou os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, tudo em total afronta ao art. 39, VI, do RPAF, que reproduziu.

Explica que o Autuante, no corpo do auto de infração, discorre que a comprovação da exigência tem por base um demonstrativo fiscal, mas que embora mencione, não apresenta os documentos fiscais referentes aos valores indicados, como também não logrou por comprovar a sua constatação, bem como os dados dispostos na planilha apresentada.

Acrescenta que, se antecipando a alegação da dispensa da apresentação por se tratar de documento fiscal pertencente e de posse da Impugnante, é forçoso que a apresentação dos documentos que respaldam a infração é uma obrigatoriedade disposta em lei e não uma faculdade da fiscalização. Assim, a planilha apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração.

Ensina que estando ausente à documentação fiscal mencionada no Auto, fica prejudicada a verificação dos valores apresentados pela fiscalização, situação que macula o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal, ressaltando que o §1º do art. 39 do RPAF, só excepciona as exigências meramente formais.

Salienta que o lançamento incorre em nulidade por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que a ausência dos documentos fiscais mencionados pelo Autuante não é passível de convalidação, simplesmente porque não supríveis ou presumíveis.

Lembra que o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE) já se pronunciou nessa diretriz, em caso análogo, no sentido de que a apresentação dos documentos

(planilha, escrita fiscal) em mídia digital, não dispensa a fiscalização de entregá-los também em via impressa, evitando-se, desta forma, quaisquer erros e equívocos nos valores apresentados, o que não foi observado pelo Autuante, posto que não apresentou as planilhas impressas em sua totalidade.

Frisa que, mesmo que tenha apresentado a chave de acesso, o que não é o caso dos autos, o Autuante não estaria desobrigado de apresentar os documentos fiscais. Ou seja, deve a fiscalização apresentar todos os documentos utilizados pelo Fisco para confecção da planilha ou demonstrativo de crédito tributário.

Pontua que a premissa de que o lançamento seria válido apenas com a apresentação do demonstrativo, sem anexar todos os documentos utilizados no levantamento fiscal, não é suficiente para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário, pois a liquidez, certeza e segurança jurídica só se perfazem com o levantamento de todos os dados necessários para respaldar a pretensão fiscal.

Aduz que essa falha demonstra que o levantamento apresentado pela fiscalização não é suficiente, porque a liquidez e certeza só se comprovam mediante a demonstração de todos os dados que compõe o valor exigido, uma vez que o ato administrativo, para ter validade e exigibilidade, deve estar revestido dos seguintes elementos: agente, objeto, forma, motivo e o fim.

Afirma que o raciocínio matemático aplicado não confirma o resultado apontado e que por isso não atende ao teor do art. 142 do CTN, segundo o qual a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados.

Diz que a norma exige que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, límpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correta e claramente tipificá-lo. E qualquer ambiguidade o invalida.

Afirma que o art. 18, II, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99, que reproduziu, dispõe que são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa e que desobedeçam a dispositivos expressos em lei, o que, pelo visto, é exatamente o caso presente. Reproduz excertos de decisões deste CONSEF, ACÓRDÃO JJF Nº 2027/00 e CJF Nº 0384-12/02.

Assevera impor-se a declaração de nulidade do Auto de Infração, primeiro porque desobedeceu a dispositivos expressos em lei; e, segundo, porque essa insegurança repercute no amplo direito de defesa da Impugnante.

Salienta não se tratar de meras incorreções ou omissões formais e sim de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal, porque retira da Impugnante o seu direito de defesa.

Sobre o título e subtítulo “Dos fundamentos de mérito:” e “Improcedênciado valor exigido na Infração 01:” e acerca da acusação de haver recolhido “a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE”, no período de janeiro, fevereiro e março de 2012, diz que a Impugnante, por meio da Resolução nº 78/2010, foi habilitada pelo Conselho Deliberativo do DESENVOLVE (conforme reproduziu excerto) a usufruir do incentivo fiscal.

Acrescenta que através da Instrução Normativa nº 27/2009, com redação dada pela Instrução Normativa nº 50/2010, o Estado dispõe sobre a apuração do saldo devedor mensal do ICMS a recolher passível de incentivo pelo DESENVOLVE.

“1 - Para cálculo da parcela do saldo devedor do ICMS a recolher passível de incentivo pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, o contribuinte deverá efetuar ajustes sobre o saldo devedor do ICMS encontrado no final de cada período de apuração, expurgando os valores referentes às operações e prestações não vinculadas aos investimentos constantes do projeto aprovado pelo conselho

deliberativo do programa.”

Portanto, o saldo devedor do ICMS passível do incentivo é aquele relativo às operações próprias, é o que exatamente dispõe o art. 3º do Decreto nº 8.205/2002, que regulamenta o DESENVOLVE, que reproduz.

Diz que da forma que explicitou, apenas o débito gerado em função das operações próprias deve ser considerado para fins de aplicação dos benefícios previstos no Desenvolve. E ainda, que as operações realizadas com mercadorias produzidas por terceiros (revenda), que não refletem incremento na capacidade produtiva da Impugnante, não podem ser alcançados pela dilação de prazo ali prevista, visto que tal procedimento estaria desvirtuando a finalidade do Programa. Alega, entretanto, que esta regra não foi observada pela fiscalização.

Explica que o Fisco considerou como incentivado produtos não incentivados (decorrente de revenda de produto produzido por terceiro) no cálculo do ICMS, quando a norma determina que se proceda a sua exclusão. Assim agindo, concluiu que a Impugnante recolheu ICMS a menor, sob a alegação de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa.

Esclarece que o Autuante deixou de excluir os créditos de produtos não incentivados derivados dos seguintes CFOP's:

ENTRADAS			
MÊS	CFOP	Descrição correspondente	VL NÃO INCENT. INCLUÍDO
DEZ	1.409	Transf. para comer em operação com merc sujeita ao regime de subs trib	560.793,27
DEZ	1.410	Dev de venda de prod do estab em oper com prod suj ao regime de subst trib	771.069,67
DEZ	1.910	Entrada de bonificação, doação ou brinde	68.568,92
DEZ	1.918	Devolução de mercadoria remetida em consignação mercantil ou industrial	24.535,75
DEZ	1.949	Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada	127.142,78
DEZ	2.152	Transferência para comercialização	1.536,91
DEZ	2.352	Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial	71.753,12
DEZ	2.409	Transf. para comer em operação com merc sujeita ao regime de subs trib	262.375,51
DEZ	2.410	Dev de venda de prod do estab em oper com prod suj ao regime de subst trib	0,88
DEZ	2.910	Entrada de bonificação, doação ou brinde	0,02
DEZ	2.949	Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado	1.574,93
		TOTAL	1.889.351,76

Assevera que tendo o Autuante incluído como incentivado operações realizadas com produtos não incentivados, presumiu que houve erro de base no cálculo do benefício realizado pela Impugnante, ou seja, terminou por encontrar valores superiores e concluir que houve recolhimento a menor do ICMS. Por isso defende que os valores apresentados pelo Autuante são ilíquidos e incertos, fato que por si só leva a improcedência da ação fiscal.

Ao discorrer sobre o título **“Da exorbitância da multa aplicada:”** aduz que mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade com relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal.

Entende que *“duas as razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.”*

Quanto ao primeiro ponto diz que, longe de haver fraude ou dolo, o procedimento do contribuinte foi perpetrado com amparo na mais lúdima boa-fé e completamente amparado pela

legislação de regência atual e vigente, não se podendo exigir comportamento contrário da Impugnante, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência.

Quanto a segunda questão, diz perceber-se que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal. Discorre sobre os princípios citados, apontando doutrina e jurisprudência.

Requer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

A partir do título “*Do in dúvida pro contribuinte:*” aponta que deve ser levado em consideração o benefício da dúvida e cita o art. 112, do CTN que diz ser claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte, e pede que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em combate.

Ao final, sob o título “*Dos pedidos:*” resume o pleito da seguinte forma:

“Ante o exposto, requer a Impugnante o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal.

Sucessivamente, a Impugnante pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (art. 112 do CTN).

Protesta a Impugnante pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.”

O Autuante apresenta a sua informação fiscal às fls. 91 a 104, diz que procedeu fiscalização vertical para cumprimento da OS nº 500008/17, tendo examinado as operações realizadas pela Autuada passíveis do incentivo fiscal DESENVOLVE, exclusivamente no período de janeiro a março de 2012.

Afirma haver apurado o descumprimento dos procedimentos definidos na Instrução Normativa Nº 27/09, de 03/06/2009, na Nº 50/10, de 26/10/2010, na Nº 047/2011, de 25/09/2011, e Nº 28/2012, de 13/06/12 (fls. 15 a 21), e em decorrência, exigiu o Crédito Tributário de R\$376.611,50, mais acréscimos moratórios e multa.

Ao discorrer sobre o título “PRELIMINAR DE NULIDADE:” afirma que dos itens que compõem a arguição de nulidade defensiva, nenhum se enquadra nas previsões expressas no Artigo 18º do RPAF, e faz as seguintes indagações e afirmações, que reproduzo em sua íntegra:

“O que comentar sobre o porquê da ação fiscal ter sido concluída em interstício menor que 90 (noventa) dias (sic!) ?

Em seguida, o fato de ter sido intimada via DT-e - Domicílio Tributário eletrônico (fls. 07), do qual deu ciência em 04/01/2017 ?

Então, o que dizer sobre a ciência no “Termo de Início de Fiscalização”, fls. 08, conforme comprovado no PAF, em 04/01/2017 ?

Quanto à “preterição do direito de defesa” (fls. 44 a 48), são descabidos os comentários uma vez que as peças processuais por si só deixam claras as acusações, conforme demonstrativos de fls. 09 a 13, entregues mediante recibo, e mídia contendo os referidos demonstrativos em meio eletrônico, conforme documento de folhas 34/35 do PAF.”

Em relação ao título “*DAS RAZÕES DA DEFESA:*” diz que às fls. 48 a 50 a Autuada disserta sobre tudo que já é sabido e afirma que quem não observou a Legislação que rege a matéria referenciada no início desta Informação Fiscal, foi ela própria.

Ao tratar do argumento defensivo que diz constar das fls. 50 e 52, esclarece que a Autuada pleiteia a exclusão da base de cálculo de produtos, na entrada, que entende não integrarem o

incentivo fiscal DESENVOLVE, por entender tratar-se de operações de revenda, mas explica que comprova-se que sua alegação é parcialmente procedente, conforme diz ter corrigido o cálculo com relação a alguns dos seguintes CFOP's, conforme passo a relatar:

CFOP 1.409 – Transferência para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

Diz haver comprovado que as alegações defensivas da Autuada procedem em parte, porque há mercadorias cujas saídas foram beneficiadas pelo incentivo fiscal DESENVOLVE, de forma que excluiu da apuração estas mercadorias adquiridas para revenda, elaborando novo DEMONSTRATIVO DE DEBITO DO ICMS – DESENVOLVE.

CFOP 1.410 – Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária.

Diz que neste caso, a princípio não é devida a pretensão da Autuada, porque o CFOP 1.410 alcança as saídas que foram beneficiadas com o incentivo fiscal DESENVOLVE (CFOP 5.401), como sua própria descrição diz indicar ao se referir a DEVOLUÇÃO DE VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO.

Explica que analisar cada operação identificou algumas mercadorias que a Autuada adquiriu com antecipação parcial do ICMS, por se tratar de mercadorias tributadas normalmente, e concluiu que a Impugnante fez uma miscelânea no CFOP 1.410.

Diz ter feito os devidos ajustes no DEMONSTRATIVO DE DEBITO DO ICMS – DESENVOLVE, com relação as mercadorias cuja saída se deu com benefício do Incentivo fiscal DESENVOLVE e Mercadorias com saídas tributadas sem utilização do Incentivo Fiscal DESENVOLVE.

CFOP 1.910 – Entrada de bonificação, doação ou brinde.

Diz que sob este código observou ter ocorrido o mesmo fato que atingiu o CFOP 1.910. Explica que foi retificado no DEMONSTRATIVO DE DEBITO DO ICMS – DESENVOLVE.

CFOP 1.918 – Devolução de mercadoria remetida em consignação mercantil ou industrial.

Assevera haver verificado que ocorreu da mesma forma como nos casos dos CFOPs 1.410 e 1.910, explicitando que este CFOP aglomerou devoluções de mercadorias cujas saídas foram objeto de tributação normal e amparadas pelo benefício da Substituição Tributária, as quais ocorreram com saídas tributadas sem utilização do Incentivo Fiscal DESENVOLVE, desse modo afirma que Ajustou o DEMONSTRATIVO DE DEBITO DO ICMS – DESENVOLVE.

CFOP 1.949 – Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada.

Entende que com este código também se repete o ocorrido com os CFOPs 1.410, 1.910 e 1.918. Tendo ajustado o demonstrativo de fls. 9 a 11.

CFOP 2.152 – Transferência para comercialização.

Esclarece que procede em parte a alegação defensiva quanto ao mês de fevereiro de 2012, e que foi registrada sob CFOP 2.152 mercadoria destinada a uso como matéria-prima {CONC. SP (16.000 LU) e CONC. AQ. FRESH LIMA(4.000 LU)}. Logo, retificado demonstrativo de fls. 10, excluindo somente quanto às mercadorias não beneficiadas pelo DESENVOLVE.

CFOP 2.352 – Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial

Afirma que com relação aos fretes a alegação defensiva também procede em parte. Isto porque diz haver comprovado o registro de fretes sobre aquisições de insumos e ou matérias-primas utilizadas no processo de produção dos refrigerantes, estes se tratando de produtos incentivados. Por isso explica que manteve os créditos fiscais referentes às operações com matérias-primas e material de embalagem, excluindo as de revenda cujas saídas não foram beneficiadas pelo incentivo fiscal.

CFOP 2.409 – Transferência para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

Diz que ocorreu com as operações objeto deste código o mesmo ocorrido com o CFOP 1.409, pois qui a Autuada também registrou mercadorias que promoveu com saídas beneficiadas pelo incentivo fiscal DESENVOLVE. Afirma haver Ajustado os valores nos respectivos demonstrativos (fls, 09 a 11).

CFOP 2.410 – Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária.

Assim como no CFOP 1.410, identificou aqui a mesma ocorrência. Registro de mercadorias tributadas normalmente nas saídas, não beneficiadas com o incentivo fiscal DESENVOLVE, em CFOP específico para devolução de vendas de produção do estabelecimento, ao alcance do incentivo fiscal, realizando no DEMONSTRATIVO DE DEBITO DO ICMS – DESENVOLVE.

CFOP 2.949 – Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada.

Diz que ocorreu aqui a repetição dos mesmos fatos anteriores. E que adotou o mesmo procedimento adotado de ajuste dos valores que não integram a base de cálculo do incentivo fiscal DESENVOLVE.

Resumindo suas considerações no tópico “DOS AJUSTES E RETIFICAÇÕES:” diz que as alegações defensivas são procedentes em parte, e que foram acatados os argumentos defensivos exclusivamente quanto às mercadorias que a Autuada adquire ou recebe em transferência para revenda. Ou seja, mercadorias que não são produzidas no seu estabelecimento ou filial e cujas saídas, em ambos, integrariam a base de cálculo do incentivo fiscal. Explica que as sucessivas saídas de refrigerantes dos estabelecimentos da Autuada no Estado da Bahia são beneficiadas pelo incentivo fiscal DESENVOLVE.

Complementa que as entradas em transferências dessas mercadorias (refrigerantes da franquía) devem ter seu crédito fiscal integrando a base de cálculo do ICMS DESENVOLVE. Ou seja, mesmo critério na entrada e na saída.

Acrescenta que a Autuada promove as saídas de refrigerantes sob o CFOP 5.401, o que está correto e de acordo com Legislação Tributária, integrando a base de cálculo do ICMS DESENVOLVE, independente de terem sido envasados no seu estabelecimento ou no da sua Filial e que foram também ajustadas às saídas sob CFOP 5.409, 5.910, 5.917, 5.949, e 6.408, referente às mercadorias que não integram a base de cálculo do DESENVOLVE.

Tratando de forma apartada as ocorrências e informação fiscal acerca dos meses de janeiro, fevereiro e março, apresenta as seguintes considerações que reproduzo em sua íntegra, abstraindo apenas as plotagens das planilhas que constam da informação fiscal original.

1) “Mês de janeiro de 2012:

CFOP 1.152: A Autuada classificou, incorretamente, neste CFOP as operações transferência de mercadorias cujas saídas foram beneficiadas pelo incentivo fiscal e matéria-prima. Retificamos nos demonstrativo de fls. 09.

CFOP 1.409: Somente as mercadorias abaixo deram saída sem compor a base de cálculo do ICMS DESENVOLVE. As demais, deram saída sob CFOP 5.401, integrando a base de cálculo do incentivo fiscal.

CFOP 1.410: Todas as mercadorias, conforme demonstrativo **Doc.03.1 – NFs_Entradas.xlsx**, elaborado e apresentado pela Autuada (fls. 85), deram saída sob CFOP 5.401 e/ou 5.152, com débito do ICMS integrando a base de cálculo para apuração do ICMS DESENVOLVE.

CFOP 1.910: Abaixo uma amostra das exclusões da base de cálculo do ICMS DESENVOLVE, nas entradas, devido às saídas não integrarem a apuração do imposto dilatado.

Por conseguinte, excluimos do **CFOP 5.910** as mesmas mercadorias cuja base de cálculo integrou a apuração do ICMS DESENVOLVE, conforme demonstrativo **Norsa_Desenvolve_2012_Ajuste.xlsx** (anexo).

CFOP 1.918: Somente as mercadorias abaixo foram objeto de exclusão uma vez que as demais tiveram suas sucessivas saídas integrando a base de cálculo do ICMS DESENVOLVE.

Também mantendo a uniformidade da apuração, excluimos essas mesmas mercadorias do **CFOP 5.917**, que anteriormente integraram a base de cálculo do ICMS DESENVOLVE, conforme demonstrativo **Norsa_Desenvolve_2012_Ajuste.xlsx** (anexo).

CFOP 1.949: Foram excluídas da base de cálculo do ICMS DESENVOLVE as mercadorias cujas saídas não integraram o débito na apuração do incentivo fiscal (amostra abaixo, extraída do demonstrativo **Doc.03.1 –**

NFs_Entradas.xlsx).

Excluídos, também, do **CFOP 5.949** as mercadorias objeto de revenda, que não devem integrar a base de cálculo do ICMS DESENVOLVE.

CFOP 2.152: Foi incluído pela Autuada, incorretamente, neste CFOP as operações transferência de material de embalagem e concentrado. Retificamos nos demonstrativo de fls. 09.

CFOP 2.352: Conforme se comprova no demonstrativo **Doc.03.1 – NFs_Entradas.xlsx**, fls. 85 (mídia), o frete creditado pela Autuada se refere às aquisições de insumos, cujo crédito fiscal ela utilizou sob CFOP 2101, ou transferências recebidas para comercialização. Assim, excluímos o valor de R\$ 8.597,59, referente às transferências para comercialização.

CFOP 2.409: Todas as mercadorias cujas entradas, janeiro de 2012, foram sob o CFOP 2.409 deram saída sob CFOP 5401, compondo a base de cálculo do ICMS DESENVOLVE. Assim, não há que se excluir valor neste CFOP, neste mês de janeiro/12.

Mantendo mesmo critério, incluímos no **CFOP 5.409** as mercadorias cujas entradas foi utilizado o crédito fiscal decorrente na apuração da base de cálculo do DESENVOLVE, em função sucessivas saídas sob CFOP 5.401 (vide demonstrativo **Norsa_Desenvolve_2012_Ajuste.xlsx**).

CFOP 2.949: Excluímos do demonstrativo de fls. 9 o valor referente à mercadoria sob CFOP 2.949, no mês de janeiro de 2012.

2) Mês de fevereiro de 2012:

CFOP 1.409: Excluídas as mercadorias abaixo da base de cálculo do incentivo fiscal.

CFOP 1.152: A Autuada classificou, incorretamente, neste CFOP as operações transferência de mercadorias cujas saídas foram beneficiadas pelo incentivo fiscal e matéria-prima. Retificamos nos demonstrativo de fls. 09.

CFOP 1.409: Excluídas as entradas da mercadoria AMC PET 330 C/G (CX12), cujas saídas foram sob CFOP 5.403. Adotamos mesmo critério para as saída sob **CFOP 5.409**.

CFOP 1.410: Foram excluídas as devoluções de mercadorias cujas saídas não foram incluídas na base de cálculo para apuração do ICMS DESENVOLVE. No caso específico, o suco DVALLE MAIS UVA 200ML C3, conforme demonstrativo **Doc.03.1 – NFs_Entradas.xlsx** (fls. 85).

CFOP 1.910: Da mesma forma que com o CFOP 1.410, excluímos as mercadorias cujas mercadorias integraram a base de cálculo da apuração do ICMS DESENVOLVE nas saídas. Abaixo amostragem:

Adotamos mesmo procedimentos para as saídas sob **CFOP 5.910**, excluindo somente as operações não amparadas pelo benefício fiscal do DESENVOLVE.

CFOP 1.918: Excluídas as Notas Fiscais cujas mercadorias, na saída, integraram a base de cálculo do ICMS DESENVOLVE, conforme demonstrativo **Doc.03.1 – NFs_Entradas.xlsx** (fls. 85).

No mesmo sentido, excluídas do **CFOP 5.917**, adotando mesmo critério.

CFOP 1.949: Identificadas as operações com mercadorias cujas saídas não foram beneficiadas com o Incentivo Fiscal DESENVOLVE, excluímos da base de cálculo nas entradas da apuração do imposto dilatado. Abaixo pequena amostragem.

Adotando mesmo critério, excluímos dos CFOP 5.949 somente mercadorias não beneficiadas pelo incentivo fiscal.

CFOP 2.152: Reconhecida parte da alegação defensiva. Isto porque foi classificado como CFOP 2.152 mercadoria utilizada como matéria-prima (vide abaixo). Excluídas as Notas Fiscais de mercadorias destinadas à revenda.

CFOP 2.352: Retificado o valor da base de cálculo de apuração do ICMS DESENVOLVE, referente ao frete de mercadorias destinadas à comercialização (amostragem abaixo - **Doc.03.1 – NFs_Entradas.xlsx**).

CFOP 2.409: Excluídas Notas Fiscais de mercadorias cujas saídas não foram beneficiadas pelo incentivo fiscal DESENVOLVE.

CFOP 2.910: Devidamente retificado.

CFOP 6.408: Retificado nas saídas o valor de R\$ 10.138,80, referente às saídas interestaduais de KAPOCHOCOLATE200MLC18.

3) Mês de março de 2012:

CFOP 1.209: A Autuada inclui Notas Fiscais de mercadorias cujas saídas integraram a base de cálculo do DESENVOLVE. Realizado ajuste no demonstrativo de fls. 11.

CFOP 1.409: Excluídas as mercadorias abaixo da base de cálculo do incentivo fiscal.

Adotado mesmo procedimento em relação às saídas sob CFOP 5.409.

CFOP 1.410: Foram excluídas as devoluções de mercadorias cujas saídas não foram incluídas na base de cálculo para apuração do ICMS DESENVOLVE, conforme demonstrativo **Doc.03.1 – NFs_Entradas.xlsx** (fls. 85).

CFOP 1.910: Procedimento recorrente dos demais meses anteriores. Excluídas as mercadorias cujas mercadorias integraram a base de cálculo da apuração do ICMS DESENVOLVE nas saídas (amostragem abaixo):

Idêntico procedimento adotado quanto ao **CFOP 5.910**, nas operações de saídas. Excluídas da base de cálculo do ICMS DESENVOLVE, conforme **Norsa_Desenvolve_2012_Ajuste.xlsx**.

CFOP 1.918: Excluídas as Notas Fiscais cujas mercadorias, conforme demonstrativo **Doc.03.1 – NFs_Entradas.xlsx** (fls. 85).

Mesmo procedimento quanto às saídas sob **CFOP 5.917**. Excluídas as mercadorias adquiridas que não integram a base de cálculo do ICMS DESENVOLVE.

CFOP 1.949: Excluídas as operações com mercadorias cujas saídas não foram beneficiadas com o Incentivo Fiscal DESENVOLVE.

Da mesma forma, foram excluídas as mercadorias não amparadas pelo incentivo fiscal DESENVOLVE do **CFOP 5.949**.

CFOP 2.152: Retificado o valor tendo em vista o registro de material de embalagem sob o CFOP 2.152.

CFOP 2.352: Retificado o valor da base de cálculo de apuração do ICMS DESENVOLVE, referente ao frete de mercadorias destinadas à comercialização (**Doc.03.1 – NFs_Entradas.xlsx**).

CFOP 2.409: Excluídas Notas Fiscais de mercadorias cujas saídas não foram beneficiadas pelo incentivo fiscal DESENVOLVE.

CFOP 2.410: Não identificamos mercadoria que não tenha incluída na base de cálculo da apuração do ICMS DESENVOLVE nas saídas. Trata-se de devolução de mercadoria produzida pelo estabelecimento.

CFOP 2.949: Excluímos somente o crédito fiscal referente à mercadoria BURN 260ML C6. A Autuada registrou a mercadoria POLICLORETO DE ALUMINIO com produto intermediário.

Após as devidas retificações e ajustes o demonstrativo de débito da Infração 01 – 03.08.04 passou a ser o seguinte:”

Ao final apresentou o seguinte resumo onde demonstra o resultado final do levantamento fiscal após a efetivação das alterações propostas pela defesa.

Infração 01 – 03.08.04

Data Ocorr	Data Vcto	Base de Cálculo	Aliq.%	Multa (%)	Valor em R\$
31/01/2012	09/02/2012	1.365.868,12	17	60	232.197,58
29/02/2012	09/03/2012	755.203,35	17	60	128.384,57
31/03/2012	09/04/2012	635.060,14	17	60	107.960,22
TOTAL					468.542,37

Observa que os ajustes e retificações alegados pela Autuada onera o montante do Crédito Tributário de R\$376.611,50 para R\$468.542,37. E acrescenta que tudo está conforme Demonstrativo de débito do ICMS – DESENVOLVE, Doc. 03.1 – NFs_Entradas_v1.xlsx e Norsa_Desenvolve_2012_Ajustes.xlsx, anexos a esta Informação Fiscal e em mídia.

Em sua conclusão, afirma:

“Ad argumentandum, utilizamos como base de dados para os ajustes e retificações o demonstrativo constante do arquivo eletrônico Doc.03.1 – NFs_Entradas.xlsx, elaborado e apresentado pela Autuada (fls. 85).

Foram acolhidas as alegações defensivas quanto às mercadorias que a Autuada adquire e/ou dá entrada no estabelecimento para revenda e não integram a base do incentivo fiscal DESENVOLVE nas saídas.

Também foram ajustadas as saídas nos CFOPs 5.409, 5.910, 5.917, 5.949, e 6.408, referente às mercadorias objeto de exclusão da base de cálculo nas entradas, mantendo o mesmo e correto critério previsto nas Instruções Normativas N° 27/09, de 03/06/2009, na N° 50/10, de 26/10/2010, na N° 047/2011, de 25/09/2011, e N° 28/2012, de 13/06/12 (fls. 15 a 21).

Uma vez devidamente retificados os demonstrativos de fls. 09 a 11, requer o Autuante a procedência do Auto de Infração n° 232884.0004/17-6, no valor de R\$ 376.611,50, e determinação do CONSEF para lavratura do Auto de Infração complementar.”

A Impugnante volta a se pronunciar às fls. 128 a 130, e tratando do tópico “Dos fatos que ensejaram a autuação:” diz que o Autuante por ocasião de sua informação fiscal confirmou que

deixou de considerar no cálculo do incentivo Desenvolve, as operações não incentivadas proveniente de operações com os produtos de revenda, conforme reproduziu a informação.

Contudo, pontua que em sua revisão, o Autuante afirmou que deixou de considerar os ajustes pleiteados com relação as operações de devolução, pois entendeu que as aquisições ocorreram com antecipação parcial do imposto (CFOP 1410) ou que cuja saída foram objeto de tributação normal e com substituição tributária (CFOP 1918).

Diz que o primeiro ponto a que se insurge é o fato de que o Autuante confirmou que se trata de operações de devolução de produtos não incentivados (revenda). E que o segundo, tratando-se de devolução há de ser considerado o imposto destacado na nota fiscal (entrada / saída), para que a finalidade da operação seja atingida, ou seja, anular a operação de venda e de mercadoria remetida em consignação (CFOPs 1410 e 1918).

Frisa que o raciocínio que esboçou deve ser considerado, principalmente pelo fato de que as operações foram realizadas com produtos não incentivado pelo Desenvolve, o que denota a improcedência da acusação fiscal diante da desconsideração das devoluções no cálculo do incentivo.

Considera que permanecendo com a inclusão como incentivada operações realizadas com produtos não incentivados, o Autuante continua por presumir que houve erro de base no cálculo do benefício realizado pela Manifestante, ou seja, terminou por encontrar valores superiores e concluir que houve recolhimento a menor do ICMS.

Remata que, diante desse fato, e diante da confirmação de que deixou de considerar as operações com produtos não incentivados (revenda), é certo afirmar que o lançamento fiscal foi realizado fora dos contornos legais para conclusão da fiscalização, uma vez que os valores apresentados pelo Autuante são comprovadamente ilíquidos e incertos, fato que por si só leva a improcedência da ação fiscal. Por isso afirma não haver qualquer dúvida de que a infração não procede. Requer a improcedência da autuação.

Relato também que às fls. 116 a 121 constam uma peça defensiva estranha ao feito, pois refere-se ao Auto de Infração n.º 232884.0005/17-2 que diverge ao atual inclusive quanto a matéria.

É o relatório.

VOTO

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

O Auto de Infração versa sobre recolhimento a menos do ICMS devido pela apuração mensal tendo em vistas erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve.

Preliminarmente avalio a arguição de nulidade que se deu sob a alegação de que há incerteza no lançamento em tela quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização e também que ocorreu cerceamento do direito de defesa pela ausência da documentação pertinente as infrações.

Verifiquei que o início da ação fiscal ocorreu em 04/01/2017 conforme “TERMO PARA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS E/OU PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES” que consta às fls. 07, que atende ao inciso III do art. 26 do RPAF como elemento caracterizador do início da ação fiscal.

Observo dos autos que o encerramento da ação fiscal se deu com a lavratura do presente Auto de Infração, que ocorreu em 30/01/2017, portanto 26(vinte e seis) dias contados da data de início da ação fiscal.

Depreende-se que o RPAF determina que o procedimento de fiscalização deve ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente, se for o caso, conforme o disposto no §1º do art. 28 do referido códex normativo.

Conforme minudentemente explicitado acima, portanto não há falar em incerteza no lançamento em tela quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização, posto que este atendeu com sobras o espaço temporal admitido pelo regulamento próprio, que estabelece 90 (noventa) dias enquanto que a ação fiscal em tela se exauriu em apenas 26 (vinte e seis) dias. Portanto, a cognição pela Impugnante quanto cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização ou acerca da existência de prorrogação, é perfeitamente alcançável pela legislação, prescindindo assim do exame da ordem de serviço que é um documento restrito da administração tributária, e por isso mesmo é abstraída do Contribuinte.

Tratando do segundo tópico de arguição de nulidade que se refere cerceamento do direito de defesa pela ausência da documentação pertinente as infrações, vejo que também não procede, posto que foram elaborados pelo Autuante todos os demonstrativos que denotam a memória do cálculo e que estes foram disponibilizados à Impugnante conforme está devidamente comprovado no “Recibo de Arquivos Eletrônicos” que se encontra apensado aos autos às fls. 35 e onde se pode verificar a certificação de sua entrega ao contribuinte conforme comprova a assinatura confirmando o recebimento pelo Sr. Edvaldo Ventura.

De modo que vejo que foi assegurado a ampla defesa e o contraditório, pois os dados apresentados nas planilhas permitiam ser facilmente confrontados com os elementos contábeis e fiscais de posse da Impugnante. Sendo assim, cai por terra mais esse argumento pela nulidade do feito que teria espeque na suposta preterição do direito de defesa, que por todo o exposto não se configurou.

Tratando do terceiro argumento, ainda sobre o tema de nulidade, afirmo que não vislumbro dos autos o descumprimento de exigências formais, e ressalto que não se encontra respaldo na legislação quanto à afirmativa da defesa de que a apresentação da Ordem de Serviço estaria entre as formalidades a serem adimplidas pelo Autuante, tão pouco tem serventia para a defesa os acórdãos do Estado de Ceará apontados como subsídio a este argumento, seja por tratar-se de decisão com esteio em legislação diversa que não obriga ao Estado da Bahia, seja por se referir a jurisprudência administrativa que da mesma forma não impõe supedâneo a este órgão judicante.

Examinando a assertiva de que o raciocínio matemático aplicado pelo Autuante em seu levantamento fiscal não confirmaria o resultado apontado, e que por isso não atenderia ao teor do art. 142 do CTN, afianço que examinando as planilhas de cálculo objeto da autuação não verifiquei a ocorrência de inconsistências de cunho matemático, e por isso concluo que esse argumento defensivo não tem respaldo, pois sequer aponta a alegada inconsistência.

Em relação ao argumento de que o Autuante teria considerado em seus cálculos para apuração do ICMS em função do Programa Desenvolve, produtos não incentivados como se incentivados fossem, verifico que o Autuante refez os referidos cálculos procedendo às exclusões suscitadas pela defesa deixando apenas de aquiescer em relação aos CÓDIGOS FISCAIS DE OPERAÇÕES E DE PRESTAÇÕES - CFOPs Nºs 1.410 e 1.918, tendo a defesa apresentado resistência apenas quanto a orientação proposta pelo Autuante quanto aos referidos CFOPs, os quais para facilitar a análise reproduzo a decodificação constante do Conv. ICMS S/N de 1970, a seguir:

1.410-Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária.

Classificam-se neste código as devoluções de produtos industrializados ou produzidos pelo próprio estabelecimento, cujas saídas tenham sido classificadas como "Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária".

1.918 - Devolução de mercadoria remetida em consignação mercantil ou industrial.

Classificam-se neste código as entradas por devolução de mercadorias remetidas anteriormente a título de consignação mercantil ou industrial.

Quanto ao CFOP 1.410 verifico que consta da Instrução Normativa SAT nº 27 de 02/06/2009, no conteúdo do subitem 2.2.13 do item “2.2. *Os créditos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (CNVP) são os decorrentes das seguintes operações:*” (grifei), a seguinte ressalva: “2.2.13. *Entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária - 1.400 e 2.400, exceto as classificadas nos subitens 1.401, 2.401 (compra para industrialização ou produção rural em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária) e 1.408, 2.408 (transferência para industrialização ou produção rural em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária);*” que afastaria do computo como créditos vinculados ao projeto aprovado às aquisições sob o código CFOP 1.410, o que implicaria na exclusão dessas entradas do cálculo elaborado pelo Autuante.

Entretanto, conforme apontou o Autuante, no demonstrativo apresentado pela autuada Doc.03.1 – Nfs_Entradas.xlsx, (fls. 85), todas as mercadorias que deram entrada com o CFOP 1.410, tiveram suas saídas registradas sob os CFOPs 5.401 e/ou 5.152, com débito do ICMS integrando a base de cálculo para apuração do ICMS DESENVOLVE. É o que se observa também da Instrução Normativa SAT nº 27 de 02/06/2009, quanto à interpretação do item “2.1. *Os débitos fiscais não vinculados ao projeto aprovado (DNVP) são os decorrentes das seguintes operações:*” combinado com a exceção que traz em seu subitem “2.1.18. *Saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária - 5.400 e 6.400, exceto as classificadas nos subitens 5.401, 5.402, 5.408, 5.414, 6.401, 6.402, 6.408 e 6.414 em relação aos débitos fiscais vinculados à operação própria;*” Grifei.

Sendo assim, se os débitos das saídas destas mercadorias fazem parte do incentivo, em contra partida os créditos devem ser computados para redução do mesmo benefício decorrente do DESENVOLVE. Desta forma concordo com o Autuante quanto à manutenção nos cálculos a título de crédito para fins de apuração da parcela incentivada do programa desenvolve, no que diz respeito ao CFOP 1.410, e observo entretanto que foram excluídas apenas aquelas mercadorias que não foram computadas por ocasião das suas saídas para fins do referido incentivo fiscal.

Quanto à celeuma em torno da discordância do Autuante em não excluir de seus cálculos as parcelas de crédito fiscal decorrentes de entradas de mercadorias sob o código CFOP 1.918, verifiquei que ocorreu quanto a este código o mesmo que já discutido no tópico anterior, e sendo assim, que exclusivamente as mercadorias “CEM COPOS PL 300ML” e “GAS CARBONICO (CO2)” foram objeto de exclusão uma vez que as demais tiveram suas sucessivas saídas integrando a base de cálculo do ICMS DESENVOLVE.

Destarte, verificado os argumentos de parte a parte, formo convicção de que o levantamento fiscal, após as correções propostas pela defesa e aquiescidas pelo Autuante, uma vez que refez seu levantamento fiscal, conforme novas planilhas apresentadas às fls. 105 a 115, pela procedência do levantamento fiscal objeto do lançamento em tela.

De referência aos argumentos em relação a multa aplicada, que a questiona por pretensa exorbitância ou desproporcionalidade, cabe registrar que a referida exação decorre de previsão legal e que nesse diapasão torna-se intocável por esse órgão judicante que tem limites vinculantes estabelecidos na legislação tributária estadual, *ex vi* do art. 158 do RPAF que restringe a competência deste órgão a apenas emissão de juízo de valor perante às multas decorrente de obrigações acessórias.

Tendo os novos cálculos elaborados pelo Autuante, por ocasião da sua informação fiscal em atendimento aos argumentos propostos pela defesa, apresentado um valor superior de ICMS ao que foi lançado pelo fisco, recomendo que seja realizada nova ação fiscal para apurar o crédito tributário remanescente, conforme solicitou o Autuante.

Assim sendo, voto pela procedência do presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232884.0004/17-6**, lavrado contra empresa **NORSA REFRIGERANTES S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o

pagamento do imposto no valor de **R\$376.611,50**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 13014/96 e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 28 de agosto de 2018

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

EDNA MAURA PRATA DE ARAÚJO - JULGADOR