

A.I. N° - 232857.0051/22-3
AUTUADO - ARMAZÉM MATEUS S.A.
AUTUANTE - JOSÉ LUCIANO MATURINO DE SOUZA
ORIGEM - DAT NORTE / IFMT NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 16/12/2022

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0227-03/22 -VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO. Comprovada nos autos a sua condição de Descredenciado, o Autuado não apresenta qualquer elemento fático capaz de elidir a legitimidade da autuação fiscal. Preliminares de nulidade não acolhidas. Indeferido pedido de diligência. Infração caracterizada. Auto de Infração. **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 11/02/2022, para exigir o ICMS no valor de R\$ 76.392,14, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da Infração 01 - 054.005.008 no Trânsito de Mercadorias. Falta de recolhimento do ICMS referente a antecipação tributária parcial, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte que não preencha os requisitos previstos na legislação fiscal. Consoante cópia da Nota Fiscal de N°s 164.025 acostadas à fl. 08 e Termo de Apreensão n° 1294831123/22-9, acostado às fls. 05 e 06.

O Autuado apresenta peça defensiva, através de advogados, fls. 21 a 56, observando inicialmente a tempestividade da Impugnação e reproduzindo a acusação fiscal.

Em seguida destaca que o Auto de Infração padece de nulidade por ter sido lavrado com vistas à cobrança de crédito tributário manifestamente ilíquido e inexecutável, haja vista já ter sido extinto pelo pagamento desde 09.03.22, na forma do art. 156, I, do CTN.

Assinala que restará demonstrado que o lançamento ora impugnado foi realizado com erro de fato e de direito, bem como com preterição ao seu direito de defesa e sem a adequada investigação dos fatos.

Por isso sustenta a necessidade de (i) anulação do lançamento levado a termo pela Autoridade Fiscal e, por conseguinte, de (ii) extinção do crédito tributário correlato.

Esclarece que o Auto de Infração é manifestamente nulo, na medida em que a Autoridade Fiscal aplicou de modo equivocado o percentual de 2% correspondente ao FECEP e, assim incorreu em vícios ao apurar a base de cálculo do tributo devido sobre a operação atinente ao DANFE n° 164025, aplicando a alíquota de 2% completamente incompatível com a operação questionada.

Afirma que ao agir assim a fiscalização deixou de se desincumbir do seu ônus legal de investigar adequadamente os fatos e maculou o lançamento de nulidade na medida em que desatendeu a legislação de regência. Observa que o Auto de Infração apontou como base cálculo da operação relacionada como DANFE n° 164025 o valor de R\$ 397.213,92, sobre o qual aplicou uma alíquota equivocada de 27% e obteve um imposto de R\$ 76.392,14, o qual foi apontado como o crédito

tributário no lançamento. Destaca que o cálculo efetuado pelo Autuante carece de amparo na legislação tributária, sobretudo quanto à equivocada indicação do dispositivo legal que embasa a cobrança do FECEP (artigos 16, II e 16-A da Lei 7.014/96) e a majoração da alíquota aplicada na operação.

Frisa que os dispositivos no qual se baseou o Autuante para exigir o FECEP tratam da incidência do adicional de 2% do FECEP às operações que envolvam *“perfumes (extratos) e águas de colônia, inclusive deocolônia, exceto lavanda, seiva de alfazema, loções após-barba e desodorantes corporais simples ou antiperspirantes”*. Explica que no caso presente não envolve os referidos produtos, que esvazia o embasamento legal da cobrança e evidencia a falta de zelo da Autoridade Fiscal com a lavratura do Auto de Infração.

Menciona que a Portaria nº 160/2019, que alterou a aportaria nº 133/2002, prevê expressamente em seu art. 1º, inciso II, que o recolhimento adicional de 2%, incidente nas operações com produtos especificados no art. 16-A, da Lei 7.014/96, será destinado ao FECEP e se dará sobre a soma da base de cálculo das saídas dos produtos sujeitos ao adicional.

Menciona que, tendo em vista que as operações atinentes ao DANFE nº 164025 se referem a entrada de mercadorias no território da Bahia, por isso diz ser inaplicável o adicional de 2% ao FECEP, no caso concreto.

Afirma ser inequívoco que a operação em questão se deu na ocasião da entrada das mercadorias no Estado da Bahia e não na saída, sendo certo que somente nesta última hipótese poderia ser cogitada a aplicação do adicional de 2% destinada ao FECEP, nos termos da legislação estadual.

Assinala que competia a Autoridade Fiscal, após a adequada investigação dos fatos ter procedido ao cálculo do imposto devido considerando apenas a aplicação da alíquota de 25%, sem o adicional de 2% destinado ao FECEP, em conformidade com o disposto da Portaria nº 160/2019.

Informa que se tivesse sido aplicada a alíquota correta à base de cálculo da operação relacionada ao DANFE nº 164025, teria sido apurado um imposto a pagar no valor de R\$ 99.303,74, o qual após deduzido o ICMS pago na origem de R\$ 30.855,62, corresponderia ao montante de R\$ 68.447,87.

Pondera que a aplicação correta do benefício a que faz jus acarretaria uma redução significativa do imposto passível de cobrança, que passaria a ser de R\$ 68.447,87, não fosse o recolhimento do tributo tempestivamente realizado em 09.03.22, conforme cópia de documento que anexa à fl. 35.

Diz que para facilitar a compreensão do erro material no qual incorreu o Autuante colaciona aos autos, fl. 31, comparativo entre o cálculo que instruiu o Auto de Infração e o cálculo que elaborou evidenciando a verdadeira base de cálculo da operação segundo seu entendimento.

Arremata destacando que não merece prevalecer o lançamento fiscal, sendo mister o reconhecimento da sua nulidade e, por conseguinte, o cancelamento da autuação.

Esclarece que a nulidade do Auto de Infração ora impugnado também decorre da exigência de tributo já extinto pelo pagamento, na forma do art. 156, I, do CTN, tendo em vista o pagamento realizado em 09.03.22 contemplando o valor do ICMS devido sobre as operações relativas ao DANFE nº 164025 (R\$ 68.447,87).

Destaca que o art. 332, § 2º, do RICMS/BA, previu que o contribuinte que preencher os requisitos indicados poderá efetuar o recolhimento do “ICMS-Antecipação” até o dia 25 do mês subsequente à data da emissão do MDF-E, vinculado ao documento fiscal.

Frisa que sabendo disso, apresentou o pedido de autorização para proceder ao recolhimento do ICMS-Antecipação no prazo disposto no RICMS/BA, o qual foi deferido pela SEFAZ/BA por meio do Parecer nº 1333/22, fl. 142.

Neste sentido, pondera no que tange ao DANFE nº 164025, realizou o recolhimento do ICMS-Antecipação em 09.03.22, ou seja, dentro do prazo regulamentar em conjunto com o valor total do ICMS apurado no mês de fevereiro de 2022, o qual perfazia o montante de R\$ 167.133,37, conforme

atesta o comprovante de recolhimento ora acostado aos autos.

Assinala que, dentro do montante de R\$ 167.133,37, apurado para o mês de fevereiro de 2022, estava o valor de R\$ 68.447,86, correspondente ao valor devido a título de ICMS-Antecipação em relação ao DANFE nº 164025 após a aplicação da alíquota aplicável ao ICMS decorrente de operações com bebida alcoólica, com base na Portaria 160/2019.

Sustenta que o valor de R\$ 68.447,86, já foi devidamente recolhido aos cofres públicos em 09.03.22, extinguindo a obrigação tributária correspondente, na forma do art. 156, I, do CTN.

Menciona que para facilitar a compreensão e a conexão de todos os fundamentos expostos até o momento, colaciona aos autos (i) planilha de apuração do ICMS referente ao mês de fev/22; (ii) planilha de apuração do ICMS referente ao DANFE nº 164025, no valor de R\$ 68.447,86; e (iii) cópia do comprovante de recolhimento do ICMS devido sobre as operações praticadas no mês de fev/22, realizado em 09.03.22: Planilha de apuração do ICMS referente ao mês de fev/22, acostado à fl. 34, Planilha de apuração do ICMS referente às DANFE nº 164025 acostada à fl. 34. e Comprovante de recolhimento do ICMS referente ao mês de fev/22, acostado à fl. 35

Afirma que a análise dos documentos ora acostados aos autos demonstra, de forma inequívoca, a precariedade do trabalho fiscal e, por conseguinte, a necessidade de que seja declarada nula a autuação ora combatida, com o cancelamento integral do crédito tributário correlato por ausência de liquidez e exigibilidade.

Registra que, diante da higidez do comprovante de pagamento realizado, era dever da Autoridade Fiscal tê-los considerado no momento da apuração do imposto exigido, o que certamente culminaria com a conclusão da desnecessidade da lavratura ora combatida.

Registra o processo administrativo fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários e, para tanto, faz-se necessária a minuciosa análise de todas as provas e fatos atinentes ao fato gerador.

Depois citar lições da Doutrina Pátria sobre o tema, afirma que se trata de um dever da Administração Pública quanto à promoção de ofício das investigações necessárias à elucidação da verdade material para que, a partir dela, seja possível realizar uma investigação justa, daí porque a insistência para que haja o devido cotejo de informações, documentos e fatos informados administrativamente - do qual não se desincumbiu o Agente Fiscal.

Reafirma que se tivesse a Autoridade Fiscal analisado exaustivamente seus documentos fiscais e contábeis, teria concluído que o ICMS exigido por meio do Auto de Infração ora combatido já foi devidamente pago e, portanto, não é mais passível de cobrança, nos termos do art. 156, I, do CTN.

Afirma restar demonstrada a iliquidez e inexigibilidade do lançamento fiscal ora guerreado, que está maculado por vícios de nulidade insanáveis no tocante à (i) aplicação incorreta da alíquota de 27%, correspondente a cumulação indevida da alíquota do ICMS com o adicional de 2% aplicável ao FECEP a que faz jus; e à (ii) desconconsideração do valor pago a título de ICMS-Antecipação em relação ao DANFE nº 164025, nos termos do art. 332, § 2º, do RICMS-BA/12.

Afirma que se tratando de vícios insanáveis que maculam a integralidade da exigência tributária levada a efeito pela Autoridade Fiscal, a declaração de nulidade do Auto de Infração é medida de rigor, com o consequente cancelamento do crédito tributário correlato.

Caso assim não se entenda, pugna, em atenção ao princípio da eventualidade, que sejam os autos baixados em diligência para o fim de que, reapurando-se a base de cálculo do ICMS referente ao DANFE nº 164025 em conformidade com a Portaria 160/2019, mediante a exclusão do adicional de 2% ao FECEP, sejam identificados e devidamente considerados os pagamentos efetuados para a referida operação, no valor de R\$ 68.447,86, abatendo-se os valores recolhidos do montante exigido no presente feito.

Pondera que ante os vícios de iliquidez e incerteza indicados nos tópicos anteriores, é inequívoca

a nulidade do Auto de Infração ora combatido, haja vista ter sido lavrado com erro de direito e estar embasado em fundamentação legal que não corresponde à verdade dos fatos.

Registra que o Auto de Infração ora impugnado, a Autoridade Fiscal embasou a cobrança na suposta ausência de pagamento do "ICMS Antecipação" devido em razão da entrada de mercadorias provenientes de outras unidades da federação que estavam acobertadas pelo DANFE nº 1640125.

Registra que, conforme restou demonstrado, efetuou o pagamento do "ICMS Antecipação" devido sobre as DANFE nº 164025 de forma integral, motivo pelo qual, ao argumentar que o imposto deixou de ser pago, a Autoridade Fiscal incorreu em manifesto erro de fato e de direito.

Por essa razão, destaca que a conclusão é no sentido de que o lançamento ora impugnado está equivocado e maculado por vícios insanáveis de nulidade, seja no que diz respeito à incorreta descrição dos fatos, seja no que diz respeito à incorreta indicação dos dispositivos supostamente violados, tendo em vista que o pagamento do tributo foi realizado e os dispositivos apontados pela Autoridade Fiscal não guardam relação com a hipótese fática verdadeiramente vivenciada pelas partes.

Cita que no caso concreto, considerando que o "ICMS Antecipação" devido sobre o DANFE nº 164025 está extinto pelo pagamento, o que se verifica é que, quando muito, a Autoridade Fiscal poderia se limitar à exigência de multa caso constataste, em relação à referida DANFE, o descumprimento de alguma obrigação acessória. Mas não foi esse o fundamento do lançamento ora combatido.

Dessa forma, sustenta que tendo em vista os insanáveis erros de fato e de direito que maculam a exigência fiscal, de rigor seja declarada a nulidade do Auto de Infração.

Prossegue frisando que não obstante os vícios de nulidade já apontados acima, o Auto de Infração ora impugnado também é nulo por ter sido lavrado à revelia das garantias do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, tendo em vista que a Autoridade Fiscal deixou de se desincumbir do seu ônus legal de (i) investigar adequadamente e exaustivamente os fatos atinentes à autuação e de (ii) indicar precisamente a infração supostamente cometida, tendo se limitado à indicação de dispositivos genéricos que admitem diversas interpretações a depender da hipótese tributária sob a qual são analisados.

Afirma que a Autoridade Fiscal deixou de demonstrar de forma clara e assertiva com base em quais fundamentos entendeu que o ICMS não teria sido recolhido sobre as operações relacionadas ao DANFE nº 164025, o que comprometeu sobremaneira a compreensão da IMPUGNANTE quanto à motivação da cobrança realizada, sobretudo considerando que, conforme demonstrado, houve o pagamento integral do ICMS incidente sobre a operação autuada e, portanto, a extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, I, do CTN.

Assinala que, caso a Autoridade Fiscal tivesse se desincumbido do seu ônus legal de investigar adequadamente os fatos, teria concluído que o ICMS devido sobre a operação de aquisição interestadual objeto do DANFE nº 164025 foi integralmente pago, o que esvaziaria a alegação de ausência de recolhimento do imposto consignada no Auto de Infração e, por conseguinte, evitaria o lançamento ora combatido.

Revela que além de não ter empenhado esforços para apurar adequadamente a origem e natureza do crédito tributário exigido, a Autoridade Fiscal também impediu que o fizesse, pois, negando vigência aos arts. 28, § 4º, 41 e 46 do Dec. nº 7.629/1999, deixou de instruir a autuação com documentos obrigatórios, tais como (i) cópia integral de todos termos lavrados no curso da ação fiscal; (ii) demonstrativos e levantamentos elaborados que sejam indispensáveis para o esclarecimento dos fatos; c (iii) provas documentais necessárias à comprovação da infração arguida. Conforme disciplinam os arts. 28, § 4º, 41 e 46 do RPAF-BA/99, cujo teor reproduz.

Diz que se depreende, que a legislação assegura ao contribuinte o conhecimento de todos os

elementos que integram o processo administrativo fiscal, iniciando-se pela ciência do lançamento e dos documentos que embasam a cobrança. Mesmo no caso de ser dada vista dos autos (dentro ou fora da repartição), faz-se necessária a entrega da cópia de todos os documentos em que se encontra fundada a exigência fiscal, conjuntamente com o Auto de Infração, o que não foi observado no caso em análise.

Afirma restar evidenciado que, por meio da disponibilização limitada de informações no Auto de Infração, foi obstada a identificação e composição do cálculo que deu origem ao lançamento ora combatido, de modo que foi obrigada a buscar informações complementares por conta própria e a realizar espontaneamente o cruzamento dos dados constantes em sua base interna para tentar chegar a uma conclusão lógica que viabilizasse o oferecimento da presente defesa.

Registra que o Auto de Infração ora impugnado também deixou dúvidas quanto à motivação do lançamento, sobretudo considerando que a cobrança está embasada em dispositivos genéricos que não cominam condutas suficientemente autônomas para que se extraia uma conclusão exata sobre qual procedimento tributário foi adotado pela Impugnante em desacordo com a legislação estadual - o que corrobora o reconhecimento da nulidade na hipótese ora discutida.

Para ilustrar o vício de nulidade acima mencionado, reproduz o teor dos dispositivos apontados no Auto de Infração.

Conforme depreende-se, além de não cominarem condutas específicas e de forma inequívoca, alguns dos dispositivos mencionados pela Autoridade Fiscal possuem vários incisos autônomos (vide arts. 32 e 40 da Lei nº 7.014/96), não delimitados no Auto de Infração. Por essa razão, a IMPUGNANTE não conseguiu inferir com clareza o enquadramento dado ao tema pela Autoridade Fiscal, o que comprometeu sobremaneira seu direito de defesa.

Chama atenção especial para o *caput* do art. 40, da Lei nº 7.014/96, o qual, embora tenha sido apontado pela Autoridade Fiscal como se pudesse ser interpretado de forma isolada, possui seis parágrafos distintos com previsão de infrações igualmente distintas. Assim, o que se evidencia é que, em sentido contrário ao que prevê a legislação, o lançamento tributário ora impugnado deixou de comprovar de forma clara a existência da infração imputada, comprometendo a higidez do lançamento levado a termo pela Autoridade Fiscal.

Registra que, como ato administrativo vinculado que é, o Auto de Infração deve obediência às determinações previstas em lei para a sua validade, dentre as quais se destaca a necessidade de demonstrar de forma inequívoca a violação à legislação tributária, a fim de permitir que o lançamento se revista de todos os elementos necessários para a verificação da ocorrência do fato tributável.

Observa que em casos análogos ao presente, este Egrégio Tribunal Administrativo já reconheceu a necessidade de ser declarado nulo o Auto de Infração lavrado com preterição ao direito de defesa, exatamente o que verifica no caso em análise. ACORDÃO JJF Nº 0271-04/10 ACÓRDÃO CJF Nº 0286-11/08 e ACÓRDÃO JJF Nº 0172-05/08 ICMS.

Assinala que da análise dos precedentes supramencionados resta demonstrado que o vício ora apontado constitui razão suficiente para que seja declarado nulo o Auto de Infração ora impugnado, tendo em vista que, ao impedir que identificasse com segurança a infração supostamente cometida, a Autoridade Fiscal violou o disposto nos arts. 5º, II, 37, caput, 150, I, da CF e arts. 9º, I, 97, I, e 142, do CTN.

Afirma que a inobservância dos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência pela Administração Pública, nos termos do art. 37, da CF, corrobora a necessidade de decretação de nulidade da autuação fiscal, na medida em que:

(i) O lançamento tributário deve respaldar-se exclusivamente na lei no que concerne à tipificação das exigências tributárias, à cominação de penalidades, e ao devido processo legal. Entretanto, como demonstrado, a autuação fiscal acabou por infringir a própria

legislação estadual, diante da insuficiência das informações inerentes à constituição do crédito tributário;

(ii) Não cabe à Fiscalização conferir tratamento tributário personalizado, especial, vantajoso (ou prejudicial) a certos contribuintes, em prejuízo de outros. Deve-se observar uma ordem natural e cronológica de atendimento no que concerne às orientações prestadas nos postos fiscais, às respostas às consultas formais, aos pedidos de concessão de regime especial, e no trâmite dos processos contencioso. Tampouco, pode-se deixar de declarar a nulidade de autos de infração instaurados ao mesmo contribuinte, em situações nas quais não se comprova a prática de ilícito tributário;

(iii) Constitui princípio alçado à dignidade constitucional, como um dos fundamentos basilares dos atos dos representantes das pessoas jurídicas de direito público, evidenciando-se que não basta o ato administrativo conter seus elementos naturais (competência, motivo, objeto, finalidade e forma),

para projetar seus efeitos jurídicos, tomando-se imprescindível o comportamento moral, ético, honesto, justo, pois a eficácia dos atos administrativos implica obrigatoriamente o integral conhecimento por parte dos administrados, para que possam acompanhar a execução dos interesses de toda a coletividade, evidenciando-se a plena transparência em absoluta consonância com o princípio da moralidade; e

(iv) A presteza e os resultados satisfatórios das atividades públicas representam a almejada finalidade da Administração Fazendária, em consonância com o preceito constitucional contido do art. 5º, LXXVIII, da CF, que dispõe que "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade e sua tramitação".

Arremata destacando que, em razão dos vícios apontados e à luz da legislação tributária aplicável à espécie, há de ser reconhecida a nulidade absoluta do lançamento tributário consubstanciado no Auto de Infração ora combatido, pois, tanto o seu teor como a sua instrução carece de descrição clara e precisa dos elementos de fato que teriam ensejado a autuação, cerceando seu direito de defesa e infringindo as garantias do contraditório, ampla defesa, devido processo legal administrativo, motivação e transparência, além dos outros princípios e garantias mencionados.

Ao cuidar do mérito advoga a improcedência da autuação, tendo em vista que, em sentido contrário ao que restou consignado na breve descrição dos fatos, encontra-se devidamente habilitada perante a SEFAZ/BA para usufruir do benefício de prorrogação do pagamento do "ICMS Antecipação" até o dia 25 do mês subsequente a operação.

Informa que foi justamente com lastro no referido benefício que, em 09.03.22, efetuou o pagamento do "ICMS Antecipação" devido sobre o DANFE.

Neste sentido, embora o Auto de Infração tenha mencionado que não atendeu os requisitos previstos na legislação tributária em vigor, é certo que a Autoridade Fiscal deixou de esclarecer e de comprovar em que medida teria incorrido em uma das hipóteses de descredenciamento do benefício anteriormente outorgado.

Menciona que, desde que realizou o protocolo do pedido de habilitação no referido benefício de prorrogação do pagamento do ICMS, vem cumprindo regularmente com as suas obrigações, motivo pelo qual desconhece a motivação do ato administrativo levado a termo pela Autoridade Fiscal sob o argumento de que estaria descredenciado e, portanto, supostamente impedido de usufruir do benefício em questão.

Frisa que, ainda que pudesse ser cogitado um suposto descredenciamento, não lhe foi dada a oportunidade de prestar esclarecimentos sobre o suposto descumprimento dos requisitos previstos pela legislação estadual, o que vai de encontro à própria regra que regulamenta o benefício, que prevê a necessidade de notificação prévia do contribuinte para ciência.

Acrescenta que mesmo se convalidando o suposto descumprimento de regra regulamentar, fato é que o valor devido a título de “ICMS Antecipação” em relação ao DANFE autuado foi devidamente recolhido em 09.03.22, o que não pode ser desconsiderado pela Autoridade Fiscal no lançamento ora combatido.

Assinala que mesmo prevalecendo o entendimento de que agiu em desconformidade com a legislação tributária estadual e que, por essa razão, não faz jus ao benefício de prorrogação do pagamento do ICMS na operação relativa ao DANFE é inequívoco que o pagamento do tributo em questão foi realizado de forma integral e deve ser abatido do valor exigido no lançamento ora combatido, sob pena de se promover o enriquecimento ilícito do Estado da Bahia mediante a cobrança de tributo já extinto pelo pagamento.

Destaca que, sem o abatimento dos valores já recolhidos a título de principal (R\$ 68.447,86), será duplamente onerada e o Fisco Estadual duplamente beneficiado, pois, não obstante o Fisco Estadual já tenha recebido os valores de ICMS a que fazia jus em relação a operação abarcada pelo DANFE nº 164025, será permitido o prosseguimento indevido da cobrança de débito já extinto pelo pagamento, na forma do art. 156, I, do CTN, ensejando o enriquecimento sem causa do Estado.

Pugna pelo cancelamento do Auto de Infração, tendo em vista a ausência de comprovação, por parte da Autoridade Fiscal, de que estava impedida de usufruir do benefício de prorrogação do pagamento do ICMS para a operação abarcada pelo DANFE.

Requer que, minimamente, sejam os autos baixados em diligência para que sejam abatidos do lançamento ora combatido os valores recolhidos a título de “ICMS Antecipação” para o DANFE nº 164025, no valor de R\$ 68.447,86, sob pena de se permitir o enriquecimento ilícito - e em duplicidade - do Estado da Bahia, consoante a jurisprudência sedimentada por CONSEF, citando o Acórdão JJF Nº 0381-06/20NF-VD.

Frisa que neste contexto, é de rigor que seja determinado o cancelamento integral da cobrança tributária levada a efeito pela Autoridade Fiscal ou, minimamente, o refazimento dos cálculos, consoante fundamentação supra.

Registra que, ainda que superados os fundamentos acima, o Auto de Infração ora combatido não merece prosperar em razão da natureza da exigência tributária levada a efeito pela Autoridade Fiscal, uma vez que o lançamento foi feito em desacordo com o entendimento firmado pelo STF no julgamento no RE nº 598.677, Tema 456 da Repercussão Geral, nos autos do qual foi fixada a seguinte tese: *“A antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito”*.

Neste contexto, de rigor seja determinado o cancelamento integral da cobrança tributária levada a efeito pela Autoridade Fiscal ou, minimamente, o refazimento dos cálculos, consoante fundamentação supra.

Assinala que, ainda sendo superados os fundamentos acima, o Auto de Infração ora combatido não merece prosperar em razão da natureza da exigência tributária levada a efeito pela Autoridade Fiscal, uma vez que o lançamento foi feito em desacordo com o entendimento firmado pelo STF no julgamento no RE nº 598.677, Tema 456 da Repercussão Geral, nos autos do qual foi fixada a seguinte tese: *“A antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito”*.

Esclarece que o Auto de Infração ora combatido indica *como “imposto a pagar” o valor histórico de R\$ 76.392,14, decorrente da suposta “falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária parcial, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte que não preencha os requisitos previstos na legislação fiscal”*.

Reafirma que o enquadramento legal do lançamento fiscal está no art. 332, III, “b” do RICMS/BA,

aprovado pelo Dec. nº 13.780/12, e nos arts. 12-A, 23, III, 32 e 40 da Lei Estadual nº 7.014/1996.

Menciona que por meio do art. 332, III, do Dec. nº 13.780/12 (RICMS/BA), foi instituída a necessidade de recolhimento do ICMS antes da entrada no território da Bahia de mercadorias provenientes de outra unidade da federação ou do exterior, comumente conhecido como "ICMS Antecipação", tendo em vista que o recolhimento do tributo precede a própria caracterização e ocorrência do fato gerador, que ainda é certo.

Revela que no julgamento do Tema 456 da Repercussão Geral (RE nº 598.677), o Ministro Relator Dias Toffoli explicou em seu Voto que, ao se antecipar o surgimento da obrigação tributária, o que ocorre é a antecipação, por ficção, da ocorrência do fato gerador da exação e apenas por lei isso é possível, já que o momento da ocorrência do fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência tributária.

Observa que no Tema 456 da Repercussão Geral, o STF analisou a possibilidade de, por meio de simples decreto, o Fisco gaúcho, a pretexto de fixar prazo de pagamento, exigir o recolhimento antecipado do ICMS na entrada de mercadorias provenientes de outras unidades da federação no território do Rio Grande do Sul - exatamente o que se observa no caso em análise, em que o Estado da Bahia, por meio do Dec. nº 13.780/12, busca alterar o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS - o que é atualmente vedado pelo ordenamento jurídico à luz da jurisprudência sedimentada pelo STF sobre a matéria.

Afirma ser inequívoca a aplicabilidade da tese fixada pelo STF ao caso concreto, haja vista a evidente similitude fática entre as situações discutidas, sobretudo porque, no âmbito do Estado da Bahia, a exigência do recolhimento do "ICMS Antecipação" se dá por meio de decreto, ato infralegal, a saber, Dec. nº 13.780/12.

Pondera que, nem que se alegue que a Lei nº 7.014/96 regulamentaria a matéria, uma vez que o referido ato normativo apenas tem por finalidade esclarecer os procedimentos de corno se dará a antecipação parcial do ICMS, sendo inequívoco que a regulamentação e previsão do referido instituto encontra-se disciplinada no Dec. nº 13.780/12. Logo, assevera que a citada lei estadual não é suficiente para embasar a cobrança antecipada do ICMS nos moldes pretendidos pela Autoridade Fiscal, o que corrobora a necessidade de aplicação do entendimento firmado pelo STF.

Assinala que mesmo sendo superados os fundamentos acima apresentados, é de rigor a aplicação ao caso concreto do entendimento firmado pelo STF no julgamento do Tema 456 da Repercussão Geral, ao qual está vinculado a Autoridade Fiscal, para o fim de que seja integralmente cancelado o Auto de Infração ora combatido.

Afirma que a autuação ainda deverá ser revista ante a ocorrência de excesso de exação. Observa que nos termos do art. 42, II, "d" da Lei Estadual nº 7.014/96, apontado pela Autoridade Fiscal como fundamento para a exação consubstanciada no Auto de Infração, será aplicada multa no percentual de 60% sobre o valor do imposto devido por antecipação que deixou de ser recolhido (ainda que de forma parcial) tempestivamente.

Reafirma que no caso concreto, conforme demonstrado, (i) faz jus não se aplicar o acréscimo de 2% destinado ao FECEP e (ii) houve o recolhimento do valor integral do "ICMS Antecipação" devido sobre a operação relativa ao DANFE nº 164025, no valor de R\$ 68.447,86.

Frisa que, tendo em vista que a Autoridade Fiscal procedeu à exigência da multa (i) sobre base de cálculo superior à efetivamente aplicável à operação, em decorrência da indevida majoração da alíquota aplicável (Portaria nº 160/2019) e (ii) deixando de considerar o valor do "ICMS Antecipação" recolhido, fica evidente o esvaziamento do fundamento legal que embasa a cobrança dessa exação, uma vez que não se enquadra no embasamento legal da multa aplicada.

Destaca, que a legislação tributária estadual prevê a aplicação de multa de 60% apenas quando não houver recolhimento do ICMS devido por antecipação (art. 42, II, "d" da Lei Estadual nº 7.014/96). Ocorre que, conforme inequivocamente comprovado, já efetuou o pagamento do "ICMS

Antecipação” devido sobre o DANFE nº 164025, de sorte que não há qualquer ausência de recolhimento de tributo passível de sofrer a incidência da multa apontada pela Autoridade Fiscal.

Esvaziado o fundamento da exação (“ausência de recolhimento de tributo”), de rigor seja determinado o cancelamento da multa ora combatida, tendo em vista que, por seguir a sorte do principal, a multa não pode subsistir diante da inexistência do fato jurídico sobre o qual lhe é permitido incidir.

Prossegue afirmando ser certo que a multa aplicada pela Autoridade Fiscal ainda deverá ser reduzida, tendo em vista que, nos termos em que foi lançada, está incidindo sobre tributo apurado em desconformidade com o que dispõe a Portaria nº 160/2019. Em síntese, com a adequada aplicação da alíquota de 25%, sem o percentual destinado ao FECEP e a consequente apuração do “ICMS Antecipação” no montante de R\$ 68.447,86, apenas seria possível admitir a aplicação da multa em questão sobre este valor remanescente, o que resultaria numa exação de R\$ 7.944,28, sob pena de ausência de fundamentação legal.

Remata assinalando restar evidenciada a necessidade de cancelamento integral da multa cominada ou, minimamente, da sua redução a patamar equivalente com o tributo apurado após a aplicação do benefício de redução de base de cálculo a que faz jus.

Assevera que a multa aplicada no bojo do presente feito está em desacordo com os arts. 5º, XXII, XXXVI, 60, § 4º, IV, e 150, IV, da CF e com a jurisprudência sedimentada pelo STF sobre a matéria, cuja observância é medida necessária a teor dos arts. 489, § 1º, VI, 926 e 927, do CPC, aplicáveis de forma subsidiária e supletiva aos processos administrativos (art. 15, do CPC).

Conforme mencionado anteriormente, a multa aplicada pela Autoridade Fiscal encontra lastro no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96 e corresponde à aplicação do percentual de 60% (sobre o valor do imposto devido por antecipação que deixou de ser recolhido (ainda que de forma parcial) tempestivamente.

Registra ser cediço, que é vedado aos entes de Direito Público Interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) utilizar o tributo com efeito de confisco. Trata-se do princípio do não-confisco que norteia o Direito Tributário e que deve obrigatoriamente vigorar em toda e qualquer obrigação de ordem tributária.

Assinala que a imposição de multa em patamar exorbitante, não respaldada pela demonstração da prática de qualquer conduta dolosa com o intuito de fraudar a arrecadação tributária, evidencia o caráter nitidamente confiscatório de tal penalidade, que é expressamente vedado pelo Texto Constitucional.

Observa que não se pode atualizar o débito fiscal cumulando indexador estadual com taxa de juros, sob pena de ultrapassar o índice fixado em Lei Federal (qual seja, a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC), conforme disposto nos arts. 22, VI, 24, II, e 30, II, da CF, em razão da competência legislativa concorrente acerca da possibilidade de instituir índices oficiais de atualização monetária.

Destaca que, em julgamento realizado em 30.08.19, o mesmo STF reafirmou tal posicionamento, desta vez em sede de Repercussão Geral (Tema nº 1.062), fixando que *“os estados membros e o Distrito Federal podem legislar sobre índices de correção monetária e taxas de juros de mora incidentes sobre seus créditos fiscais, limitando-se, porém, aos percentuais estabelecidos pela União para os mesmos fins”*.

Desse modo, resta claro que a correção monetária cumulada com juros extrapola o patamar da Taxa SELIC, que é o índice oficial fixado pela legislação federal, motivo pelo qual deve ser rechaçado, caso seja aplicado sobre o débito vinculado ao lançamento fiscal ora impugnado.

Protesta pela juntada pela juntada posterior de documentos, para o que requer a devida intimação. Requer ainda a suspensão da exigibilidade do débito ora exigido, com base no inciso III, do art.

151, e os artigos 205 e 206, do CTN.

Conclui pugnando pela nulidade da autuação e, caso assim não se entenda que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 170 e 171, inicialmente assinala que após consulta aos sistemas de informação da SEFAZ constatou o descredenciamento do contribuinte para o postergar o recolhimento do ICMS Antecipação Parcial para o dia 25º dia do mês subsequente, conforme o art. 323, § 2º, inciso I, do RICMS-BA/12, por ter iniciado suas atividades, em 05/10/2021, ou seja, menos de 6 meses de atividades. Acrescenta que o Autuado só veio solicitar habilitação ao benefício em 16/02/2022, portanto, após a lavratura do Auto de Infração e a data da Autorização e da ciência em 19/03/2022.

Informa que elaborou o demonstrativo de apuração do ICMS Antecipação Parcial - Nota Fiscal nº 164025, fl. 04, onde registrou todos os cálculos e alíquotas aplicadas. Destaca que acusou no Campo, “Descrição dos Fatos” no Auto de Infração, o engano pela inclusão do IPI, no cálculo do crédito destacado no DANFE.

Frisa que os produtos relacionados no documento fiscal possuem alíquota de 25%, como também estão incluídos no adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, conforme art. 16, inciso II, alínea “b” e art. 16-A, da Lei 7.014/96.

Afirma que as alegações apresentadas pelo Autuado, fls. 21 a 166, não são pertinentes.

Conclui ratificando a autuação e pugnando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

O Autuado suscitou nulidade do lançamento, por exigir crédito tributário ilíquido e inexequível, ter sido realizado com erro de fato e de direito, com preterição ao seu direito de defesa, sem a adequada e exaustiva investigação dos fatos, padecendo de indicação precisa da infração cometida, limitando-se a indicação genérica de dispositivos legais que admitem diversas interpretações. Em suma, essas foram as preliminares de nulidade apontadas pelo Impugnante.

Depois de examinar os elementos que compõem e integram o Auto de Infração, constato que não assiste razão ao Defendente em qualquer das alegações apontadas.

Verifico que, ao contrário do suscitado pela Defesa, não ocorrera preterição ao direito de defesa do Impugnante, haja vista que todos os elementos que fundamentam e lastreiam a acusação fiscal foram devidamente explicitados com clareza nos autos, cuja cópia foi devidamente entregue ao Defendente que apresentou Impugnação abordando com objetividade todos os aspectos, pontuando e aduzindo todos os argumentos que entendeu pertinentes.

O demonstrativo de débito acostado à fl. 04, Termo de Apreensão, fls. 05 e 06, bem como o enquadramento legal e a indicação da multa aplicada não deixam dúvida de que a autuação se afigura, devidamente lastreada na legislação de regência.

Em suma, não acolho as preliminares de nulidade suscitada pelo Impugnante por restar evidenciado os autos que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I, a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do Auto de Infração

O Autuado solicita diligência para que sejam abatidos do lançamento os valores recolhidos. Indefiro o pedido por entender que esse abatimento somente poderá ser realizado por ocasião da quitação do presente Auto de Infração.

No mérito a acusação fiscal trata da falta de recolhimento do ICMS referente à Antecipação Parcial, antes da entrada no território deste Estado, referente a aquisições interestaduais de mercadorias, com fito de comercialização, acobertadas pela Nota Fiscal de nº 164025 emitida em 04 /02/2022, acostadas às fls. 08, efetivadas por Contribuinte DESCREDENCIADO, fl. 39.

Em sede Defesa o Impugnante alegou a ausência de demonstração de sua condição de descredenciado e que se encontrava devidamente habilitado para usufruir do benefício de prorrogação do pagamento do ICMS Antecipação para o dia 25 do mês seguinte ao da operação.

O Descredenciamento é efetuado de ofício e independe de qualquer demonstração, haja vista que para fazer jus ao benefício o Contribuinte tem que preencher os requisitos indicados no § 2º, do art. 332, do RICMS-BA/12. Ao não os preencher, fica, automaticamente, descredenciado.

Compulsando os documentos constantes nos autos, verifico que, de fato, os produtos discriminados na Nota Fiscal objeto da autuação – bebidas alcoólicas, estão sujeitos ao recolhimento do imposto devido sob o regime da Antecipação Tributária Parcial, fl. 08.

Constato que, efetivamente, o Contribuinte encontrava-se na condição de DESCREDENCIADO, perante o Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, quando da realização da ação fiscal, desenvolvida no trânsito de mercadorias, que redundou na lavratura da presente autuação, por ter menos de seis meses de atividade, conforme consulta cadastral anexada pelo Autuante, fl. 07.

Uma vez DESCREDENCIADO e tratando-se de aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas ao regime de apuração supracitado, o Contribuinte, deveria ter efetuado o recolhimento do imposto quando da emissão do MDF-e, consoante estabelecido no inciso III do art. 332 c/c § 2º, do mesmo artigo, ambos dispostos no RICMS/BA-12, *in verbis*:

“Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

[...]

III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:

[...]

b) não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS;

[...]

§ 2º O contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia - CAD-ICMS, que preencha cumulativamente os requisitos indicados a seguir, poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas “a”, “b” e “c” e o item 2 da alínea “g” do inciso III do caput deste artigo, até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal, exceto em relação às operações de importação de combustíveis derivados de petróleo e as operações com açúcar, farinha de trigo, mistura de farinha de trigo, trigo em grãos, charque, jerked beef, enchidos (embutidos) e produtos comestíveis resultantes do abate de aves e gado bovino, bufalino, suíno, caprino e ovino:

I - possua estabelecimento em atividade no Estado da Bahia há mais de 06 meses e já tenha adquirido mercadoria de outra unidade da Federação;

II - não possua débito inscrito em Dívida Ativa, a menos que a sua exigibilidade esteja suspensa

III - esteja adimplente com o recolhimento do ICMS;

IV - esteja em dia com as obrigações acessórias e atenda regularmente as intimações fiscais.”

Convém frisar que consta à fl. 142, cópia do Parecer Final de pedido do Impugnante para dispensa do requisito exigido no art. 332, § 2º, I, e § 3º, deferido em 18/03/2022, carreada aos autos pelo próprio Impugnante, comprovação incontestada de que se encontrava descredenciado por ocasião do início da ação fiscal em 11/02/2022, data de lavratura do Termo de Apreensão, fls. 05 e 06.

O Autuado também aduziu em suas razões de Defesa que a alíquota de 2% é completamente incompatível com a operação questionada, incorrendo assim em equívoco ao apurar a base de cálculo do tributo devido sobre a operação atinente ao DANFE nº 164025.

Sustentou ainda o Impugnante que o dispositivo no qual se baseou o Autuante para exigir o FECEP – art. 16, inciso II, alínea “h” da Lei 7.014/96, trata da incidência do adicional de 2% do FECEP às operações que envolvam “*perfumes (extratos) e águas de colônia, inclusive deocolônia, exceto lavanda, seiva de alfavaca, loções após-barba e desodorantes corporais simples ou antiperspirantes*”.

Por importante, reproduzo o teor dos dispositivos atinentes à legislação de regência que lastreiam a acusação fiscal.

Lei nº 7.014/96:

“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

[...]

Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

I - 18% (dezoito por cento):

a) nas operações e prestações internas, em que o remetente ou prestador e o destinatário da mercadoria, bem ou serviço estejam situados neste Estado;

[...]

Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

[...]

II - 25% nas operações e prestações relativas a:

[...]

b) bebidas alcoólicas;

[...]

Art. 16-A. As alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 15,

com os produtos e serviços relacionados nos incisos II, IV, V e VII do art. 16, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.”

Como se depreende claramente da inteligência do aludido art. 12-A, a antecipação parcial, objeto da autuação, é apurada com a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo, deduzindo-se o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição. Procedimento esse, adotado na apuração da exigência fiscal, ora em lide.

Portanto, como a alíquota interna de bebidas alcoólicas afigura-se expressamente prevista na alínea “b”, do inciso II, do art. 16, como sendo de 25%, a qual deve ser adicionada de 2% (dois pontos percentuais), consoante comando do art. 16-A, resta indubitado que a alíquota interna na operação das mercadorias constantes da Nota Fiscal nº 164025, por se tratar de bebidas alcoólica é de 27%, ou seja, 25% + 2%.

Logo, a alegação defensiva de que se trata de alíquota incompatível não deve prosperar, eis que, ao contrário do que pretende fazer crer a tese defensiva, a alíquota aplicada na apuração da exação está respaldada na Lei 7.014/96.

Entendo também que não se sustenta alegação defensiva de que o dispositivo no qual se baseou o Autuante para exigir o FECEP – art. 16, inciso II, alínea “h” da Lei 7.014/96, pelo fato de constar no Demonstrativo de Apuração, fl. 04, “Itens – 25% + 2% - art. 16, inc. II, “h” e art. 16-A da Lei 7.014/96, tendo em vista que, por se tratar de bebida alcoólica, a alínea “b”, do inciso II, do aludido art. 16, expressa e individualizadamente, identifica as mercadorias discriminadas na Nota Fiscal nº 164025.

No que concerne às ponderações do Impugnante de que a Portaria nº 160/2019, que alterou a portaria nº 133/2002, lhe socorre em suas argumentações, observo que a referida portaria visa regradar, tão-somente, os procedimentos atinentes ao recolhimento e destinação da arrecadação do FECEP.

“PORTARIA Nº 160 DE 24 DE OUTUBRO DE 2019

(Publicada no Diário Oficial de 25/10/2019)

Altera a Portaria nº 133, de 07 de fevereiro de 2002, que dispõe sobre o recolhimento, em separado, do ICMS vinculado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza - FECEP.”

O Autuado também alegou a ilegitimidade da exigência da Antecipação do ICMS por ato infralegal - Tema 456 da Repercussão Geral - RE nº 598, firmado pelo STF.

Sobre essa matéria, destaco que falece competência a esse Órgão Julgador para se manifestar, consoante preconiza expressamente o inciso II, do art. 167, do RPAF-BA/99.

No que se refere ao pleito do Autuado para que seja abatido o valor dito como recolhido no dia 25 do mês subsequente, reafirmo que, no âmbito do presente Auto de Infração, não é possível atender essa solicitação. Destaco também que, no presente caso, se configura inaplicável a espontaneidade prevista no art. 95, do RPAF-BA/99, haja vista que, no momento da lavratura do Auto de Infração, o recolhimento não havia sido realizado como previsto na legislação de regência, tendo em vista a condição de Descredenciado do Autuado por ocasião da lavratura do Auto de Infração.

Entretanto, por ocasião da quitação do Auto de Infração poderá o Autuado em sua circunscrição fiscal requerer o abatimento pretendido que, mediante exame de suas comprovações será atendido, homologando-se o valor recolhido.

Em relação ao argumento do Autuado de que a multa aplicada é exorbitante e confiscatória, saliento que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é legalmente prevista para a irregularidade apurada, não cabendo a este órgão julgador a declaração de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, nos termos do inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Relativamente à aplicação de juros, correção monetária e taxa SELIC, não obstante as alegações defensivas, as mencionadas incidências sobre os débitos tributários recolhidos fora do prazo regulamentar estão expressamente previstas no art. 102, da Lei nº 3.965/81 - COTEB, valendo repetir que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual e da negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos dos incisos I e III, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Pelo exposto, afigura-se indubitavelmente configurada a irregularidade apurada e concluo pela subsistência da acusação fiscal.

Diante do exposto, Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE**, o Auto de Infração nº **232857.0051/22-3**, lavrado contra **ARMAZÉM MATEUS S.A.**, devendo ser intimado o Autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 76.392,14**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2022.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA