

A. I. Nº - 269358.0003/22-0
AUTUADO - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.
AUTUANTE - JOSÉ LUÍS SOUSA SANTOS
ORIGEM - DAT SUL / IFEP
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/12/2022

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0279-04/22-VD**

EMENTA: ICMS. 1. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS TIDAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. SAÍDAS PARA CONTRIBUINTE LOCALIZADOS NESTE ESTADO. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NORMAL. Infração subsistente. **b)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDAS PARA CONTRIBUINTE LOCALIZADOS NESTE ESTADO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A lei atribui ao remetente, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto nas operações de saídas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Item mantido. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. **a)** MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Item subsistente. **b)** MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. Infração mantida. Indeferido o pedido de realização de Perícia Diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, foi lavrado em 25/03/2022, para exigir ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$ 50.996,63, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

Infração 01 - 002.001.003 - *Deixou de recolher ICMS no valor de R\$ 26.978,83, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.*

O Estabelecimento, filial, atacadista de indústria, contribuinte substituto tributário para o produto cimento e diversos outros destinados à construção civil, promoveu a saída do produto CAL, código de item 8018798, NCM 25221000, omitindo-se da incidência do ICMS NORMAL, ao argumento de que nas operações de entrada correspondentes já tivera retido o imposto por antecipação, alegação esta indevida, uma vez que, em tais casos, deve promover a saída com tributação normal do ICMS, creditando-se do ICMS normal e do antecipado anteriormente cobrado, unificando a tributação do ICMS NORMAL e ST, nos termos definidos no Artigo 291 do RICMS em vigor na data da ocorrência dos fatos geradores."

Infração 02 - 006.001.001 - *Deixou de recolher ICMS no valor de R\$ 251,42, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.*

Infração 03 - 006.002.001 - *Deixou de recolher ICMS no valor de R\$ 301,23, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento*

Infração 04 - 007.002.003 - *"Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento,*

na qualidade de sujeito passivo por substituição, no valor de R\$ 17.164,31, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

O Estabelecimento, contribuinte substituto em operações de saída de cimento de diversos outros produtos da construção civil enquadrados na sistemática de substituição tributária do ICMS, praticou operações de saída de produtos enquadrados omitindo-se da retenção e recolhimento do ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA por duas razões objetivamente consideradas, isoladas ou conjuntamente:

1) Deu saídas ao produto enquadrado CAL, código produto ST 1000100, NCM 2522100, sem promover a retenção e recolhimento do imposto, diferente de outras tantas operações de saída do mesmo produto nas quais incidiu a tributação da ST devida, ao argumento de que para estes casos o ICMS-ST já foi retido na operação de entrada, quando a obrigação do substituto tributário é promover a retenção na saída de todos os produtos enquadrados que lida, devendo para fins de unificação da tributação na saída creditar-se do ICMS normal e o antecipado porventura cobrado operações de entrada, nos termos do Artigo 291 do RICMS/BA em vigor na data de ocorrência do fato gerador;

2) Deu saídas a produtos enquadrados na sistemática de substituição tributária sem a devida retenção do ICMS-ST, com destino a contribuintes inscritos ativos e/ou inativos na data do fato gerador, que declaram atividade econômica principal ou acessória de revenda de materiais de construção civil, fato que torna devida a incidência da substituição tributária e irregular a conduta adotada.

Infração 05 - 016.001.006 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de valor de R\$ 6.300,84.

O autuado, por seu representante legal, às fls. 177 a 197, inicialmente faz uma sinopse fática dizendo tratar-se de pessoa jurídica de direito privado, sendo uma das empresas componentes do Grupo Votorantim, conglomerado econômico nacional e com profundas raízes no Norte / Nordeste do nosso país. Nesse sentido, como é a praxe do Grupo, a Impugnante sempre diligenciou com afinco para bem cumprir suas obrigações perante o Poder Público, notadamente no tocante ao cumprimento de obrigações tributárias.

Se diz surpreendida quando tomou ciência do presente Auto de Infração lavrado por Autoridade da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, e transcreveu a redação das supostas infrações que totalizam o valor histórico de histórico de R\$ 50.996,63 (cinquenta mil novecentos e noventa e seis reais e sessenta e três centavos).

Entretanto, conforme restará demonstrado, a autuada não efetuou tais operações, é que se apresenta esta Impugnação, para que reste rechaçada qualquer dúvida a respeito da legalidade na conduta da empresa e ao final seja julgado improcedente *in totum* o presente auto, impedindo a efetivação da cobrança pretendida pelo Estado da Bahia.

Fala sobre a tempestividade da apresentação da defesa e em seguida diz que entre os vários direitos e garantias consagrados pela Constituição Federal de 1988, não por acaso conhecida como “Constituição Cidadã”, está o direito de petição ao Poder Público, o qual se compadria com o princípio do devido processo legal (*due process of law*), que se desdobra no direito à ampla defesa e contraditório.

Tais previsões estão no art. 5º, XXXIV, “a” e LV da CF/88, os quais são “cláusulas pétreas” (núcleo imutável da Constituição, não passível de alteração por intermédio de emendas constitucionais), nos termos do art. 60, §4º da mesma Carta Suprema, cujo teor transcreve.

Acrescenta que na presente esfera jurídico-tributária estadual, constitui-se meio idôneo para suspender a exigibilidade do crédito tributário a apresentação de impugnação administrativa, aplicando-se a regra do art. 151, III, do CTN.

Diante disso, requer a suspensão de exigibilidade do suposto “crédito tributário”, para todos os fins de direito, tudo nos termos do art. 206 do CTN, sob pena de vilipêndio aos arts. 5º, LV, e 146 da

Constituição Federal de 1988.

Ultrapassadas as preliminares, o que só se admite por respeito ao princípio da eventualidade e amor ao debate, informa que passará a tratar as infrações especificamente.

Se reporta à infração 01 dizendo que A autuação combatida versa, em síntese, a respeito da suposta prática de operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas.

Conforme entendimento do fisco na hipótese do sujeito passivo por substituição adquirir de terceiro produto da mesma espécie com imposto retido, para que se dê ao seu estoque e às suas operações tratamento fiscal uniforme, deveria utilizar crédito fiscal tanto o ICMS da operação própria como o imposto retido, obrigando-se a efetuar a retenção do imposto na operação interna subsequente.

Ocorre que, a impugnante não se apropriou de créditos de ICMS ST nas aquisições do produto CAL, tendo promovido saídas sem o destaque, podendo-se concluir que tal operação não causou prejuízo ao erário.

Assim, esta impugnante pede vênia ressaltar que a metodologia de cálculo do fisco não se mostrou acertada, uma vez que a contribuinte não apropriou o crédito de ICMS ST retido no valor de R\$ 35.861,19, frise-se, valor este superior ao tributo exigido no Auto.

Desse modo, salienta que sempre observou a legislação mais adequada para declarar e recolher o ICMS incidente sobre suas operações nos percentuais previstos e deixando de recolher, quando fazia jus.

Feitos os pertinentes esclarecimentos, destaca a defendente que o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é naturalmente do fisco.

Não se espera que o fisco alegue que o auto de infração lavrado em desfavor da defendente goza de presunção de validade, pois, como em algumas infrações o auditor se olvidou para as questões intransponíveis apontadas linhas acima, não pode e nem deve o contribuinte ser obrigado a produzir prova negativa, de difícil ou mesmo impossível produção, sendo mais do que suficiente demonstrar que a ocorrência do fato gerador não restou comprovada pelo fisco.

Dessa forma, há de se concluir que o processo de constituição do crédito não foi regular, o que coloca em cheque a presunção de validade do lançamento tributário.

Assim que, diferentemente do quanto apontado na autuação impugnada, não houve qualquer mercadoria comercializada sem o correspondente documento fiscal ou sem a respectiva escrituração, não havendo que se falar em omissão *in casu*.

Entende que o quanto afirmado deverá ser provado em diligência para realização de prova pericial, a qual demonstrará cabalmente a lisura dos procedimentos realizados pela Autuada e a inexistência de qualquer saldo de ICMS devido.

Aduz que a infração 02 relaciona-se a suposto não recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais.

Analisando-se tal infração, a impugnante identificou que se trata do recolhimento do ICMS DIFAL sobre 3 notas fiscais escrituradas em 11/2018 e 12/2019, em que o fisco alega recolhimento a menor.

Assevera que a empresa impugnante há anos está no mercado de produção de cimento e sua conduta sempre foi idônea e pautada na responsabilidade fiscal. Dessa forma, sempre que o contribuinte deixa de recolher determinado tributo, tal acontece com base em autorização legal expressa.

Assim é que a autoridade administrativa lavrou esta infração em razão da suposta diferença entre as alíquotas internas e interestaduais na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento “com base na presunção de que o sujeito passivo, deixou de recolher o ICMS.

Assevera que lavrar um Auto de Infração com base em uma conduta “presumida” soa um ato absurdo para a parte Impugnante.

Com efeito, a Constituição Federal, em seu art. 155, II, dispõe ser da competência dos Estados o imposto incidente sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”, o qual, como bem adverte Roque Antonio Carrazza, *“deve ter por hipótese de incidência a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete a circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade”*.

Noutras palavras, a lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadoria, ou seja, apenas as efetivas e comprovadas operações de transferência de titularidade de mercadorias podem ser validamente eleitas pelas legislações locais como fatos geradores do ICMS, não se admitindo presunção – de qualquer tipo, em função dos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributárias – que permitam o afastamento de tal premissa.

E também por este motivo, ressalta a importância da produção de prova pericial e material, de modo que uma decisão da Autoridade Administrativa, que considere suficiente para o seu convencimento apenas o Auto de Infração, ora produzido unilateralmente, se mostraria inadequada e contrária a toda e qualquer garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa. Pede a realização de perícia técnica para o esclarecimento destas alegações.

Destaca que a presente infração visa a cobrança de DIFAL do período de 2018 e 2019, cabendo destacar que a autuação neste ponto possui como lastro legal o Convênio CONFAZ nº 93/2015, criado pelos Estados como forma de regulamentar as alterações introduzidas na Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 87/95.

Destaca que o Supremo Tribunal Federal firmou no tema n.º 1.093 de Repercussão Geral que: *“A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional 87/15, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”*.

Ocorre que a Lei Complementar que regulamentou a cobrança do DIFAL estabelecendo as suas normas gerais somente foi publicada em 05/01/2022, qual seja a LC n.º 190, de modo que pode se concluir claramente que em 2018 e 2019, períodos dos fatos geradores sob cobrança, não havia Lei Complementar que amparasse e normatizasse esta cobrança, a qual, portanto, não possui sustentáculo legal.

Por essa razão, vem requerer o deferimento para a realização de perícia técnica, conforme será explicado no tópico seguinte.

Em relação a infração 03 diz que, em síntese diz respeito a diferenciais de saída de estoque dos produtos comercializados pela impugnante. Ao se analisar tal infração, o contribuinte identificou que se trata do recolhimento de ICMS DIFAL sobre 7 notas fiscais escrituradas em 11/2018, 04/2019, 07/2019 e 12/2019, em que o fisco alega recolhimento a menor, e conforme descrição do auditor, não houve a devida escrituração fiscal das operações de saída de mercadorias.

Pelos motivos externados na infração anterior pede o deferimento do pedido de perícia técnica com o objetivo de persecução da verdade real e averiguação se de fato ou não houve infringência da legislação tributária por parte da Impugnante.

Diz que a autuação foi realizada exclusivamente no quanto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado elaborada pelo nobre Auditor Fiscal, a qual pretensamente conclui que as operações ocorreram sem emissão de documentos *fiscais de* sem o devido registro.

Através de seus sistemas informáticos integrados, os estoques da empresa variam de acordo com a circulação jurídica dos produtos. Como muitos dos produtos utilizados na produção da Impugnante são originados de sua filial em Feira de Santana, é natural que ocorra divergência entre seus estoques físicos e contábeis, à medida que o primeiro varia de acordo com a efetiva entrada física de produtos em seu estabelecimento, enquanto o segundo sofre modificações

quando há emissão de nota fiscal, não importando se o produto fora efetivamente entregue ou não.

A Defendente nega veementemente a ocorrência de operações de saída de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais apontadas pelo nobre Auditor, as quais foram inevitavelmente oriundas de equívocos no processo de levantamento de notas fiscais realizados e alega que pode provar seus equívocos.

Na infração 04 assevera que a Impugnante foi autuada em razão da pretensa ausência de retenção e recolhimento de ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações internas subsequentes, em vendas para contribuintes deste Estado.

Primeiramente, esclarece que ocorreu um equívoco quando da apuração pelo Fisco Estadual. Este equívoco poderá ser constatado a partir da leitura da explicação seguinte.

Por ser o ICMS um tributo gerado a partir da circulação de mercadorias, a Constituição Federal autoriza o legislador, em concretização ao Princípio da Praticabilidade Tributária, a instituir a figura da responsabilidade tributária “para frente”, de modo a criar um fato gerador presumido relativo a situações ainda não ocorridas, antecipando-se, assim, o recolhimento do tributo devido por toda a cadeia para o início da operação.

Dessa forma, resta claro que o tributo já foi recolhido por antecipação (substituição tributária), e a sua exigência neste Auto de Infração, não merece prosperar. Afinal, a maior parte das aquisições da Impugnante provém da sua matriz industrial.

Como se infere, o ICMS-ST incidente na operação de circulação de itens adquiridos pela Defendente são devidos e recolhidos pelo primeiro “elo” da cadeia de circulação, ou seja, por aqueles que venderam as mercadorias à então Impugnante, e cobrar o pagamento novamente por esta seria incorrer em bitributação, contrariando normas de cunho constitucional.

Em casos como tais, além do Protocolo ICMS 11/85, também o RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, afasta a possibilidade de nova exigência do ICMS-ST, conforme se afere de seu art. 356, cujo teor transcreveu.

Como se observa, é a própria legislação local de regência que determina que, uma vez antecipado o ICMS devido, as operações internas subsequentes ficam desoneradas. Afinal, qualquer disposição diferente desta ocasionaria um pagamento além do que é devido, um ato de arbitrariedade por parte do Estado.

Isso ocorre porque, uma vez estabelecidas pelo Fisco, aquelas operações inexistem, não podem ser realizadas, e não poderá haver o recolhimento do tributo sem que o fato gerador – aqui a circulação de mercadorias – tenha efetivamente ocorrido. Dessa forma, deverá a Autoridade Fiscal analisar o cabimento desta autuação, posto que está comprovado materialmente que é indevida. Para tanto, e como matéria de defesa da ora Impugnante, reitera a necessidade de realização de prova pericial, a fim de esclarecer todos os eventuais equívocos.

Não merece prosperar, portanto, o entendimento da autoridade administrativa, que autuou a ora Impugnante por esta “infração”, alegando que é responsável pelo pagamento do ICMS supramencionado, quando na verdade, restou demonstrada a inadequação deste pagamento.

Não fossem suficientes tais argumentos, esta impugnante destaca que ao analisar as infrações tratadas na infração 04, verificou que se tratam das mesmas notas fiscais da infração 01.

Esta informação é de fundamental importância, uma vez que como já demonstrada no tópico da infração 01, as aquisições do produto foram realizadas antecipadamente via ICMS ST.

Dessa forma, há de concluir-se que esta defendente não se apropriou de créditos de ICMS ST nas aquisições do produto CAL, e mesmo promovendo as saídas sem o destaque do imposto não há que se falar em prejuízo ao erário.

Outro ponto que merece destaque, e que pode ser facilmente aferível mediante perícia ou diligência fiscal é que analisando os documentos fiscais emitidos com o CFOP 5102 (Venda de

mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) que totalizam 53 notas fiscais, foram identificados 7 clientes diferentes. Ao verificar o cartão CNPJ de cada cliente, identificou-se que 2 deles não possuem atividades de revenda de materiais de construção civil, ou seja, tais cobranças são indevidas.

Dessa forma ao analisar a infração contida na infração, há de concluir-se que o contribuinte não causou prejuízo à SEFAZ.

Por fim, em relação à infração 05 diz que o fisco disponibilizou uma relação com 28 notas, em que não teria identificado a escrituração pelo contribuinte. Contudo, a defendente verificou através das chaves de acesso que 26 das 28 notas foram escrituradas na EFD de 2020, 2021 e 2022, ou seja, tal cobrança é indevida.

Questiona como pode ser autuada a impugnante por estas supostas infrações, sem que seja analisado o seu livro de registros e entende ser imprescindível a realização de perícia técnica para o esclarecimento destas alegações, especialmente para as duas notas (NF-e 3 e 155).

Traz conceitos e doutrinas sobre o princípio da verdade material, transcrevendo lições *de* Hely Lopes Meirelles, Paulo Celso Bergstrom Bonilha, Ives Gandra Martins, Alberto Xavier e arremata que o bojo de um processo administrativo, não há espaço para a análise de livros fiscais. Trata-se de centenas e centenas de páginas com milhares de lançamentos contábeis, os quais somente uma perícia poderia atestar a idoneidade, conforme entendimento exposto na jurisprudência do TRF da 5ª Região, cuja Ementa copiou.

Pede o deferimento do pedido de perícia e acrescenta que está sendo aplicada multa em valores nitidamente confiscatórios, em afronta direta às garantias constitucionais do contribuinte, sendo que tal multa é tão elevada que assumem o caráter confiscatório, a não ser que se considere absolutamente normal a aplicação de multas que ultrapassem os parâmetros de uma economia cuja variação monetária anual não ultrapassa a casa de um único dígito.

Lembra que atualmente, já é reconhecida a ilegitimidade de multas absurdamente elevadas e as decisões do Poder Judiciário as tem reduzido, corrigindo esta distorção confiscatória imputadas pela Administração. Nesse sentido, o Colendo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL é absolutamente explícito em reconhecer a auto - aplicabilidade do princípio da vedação do confisco em se tratando de aplicação de multa moratória fiscal, citando o *RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 91.707 e 81.550, além de* lições do Ilustre Prof. RUI BARBOSA NOGUEIRA.

Portanto, nossa Carta Magna, em seus artigos 145, § 1º, e 150, IV, prescreve a vedação do confisco que, embora dirigidos literalmente aos impostos, se espalham por todo o sistema tributário, atingindo por inteiro o crédito tributário na sua acepção mais lata, vinculando, por isso, inclusive a seara previdenciária.

Desta forma, resta clara e explicitamente configurado o caráter confiscatório e abusivo da aplicação da multa, que chega a valores exorbitantes, motivo pelo qual deve ser corrigida, como ora se requer para chegar a um patamar razoável de 10 %.

Finaliza formulando os seguintes pedidos:

- a) Seja recebida a presente Impugnação, posto que tempestiva, em seu efeito suspensivo da exigibilidade de todo montante do presente Auto de Infração, para que surta todos os efeitos de direito;
- b) Seja deferida a prova pericial/diligência fiscal requerida, visto que imprescindível para o deslinde da questão suscitada e em harmonia com a complexidade do caso em epígrafe, tudo em nome do princípio da verdade real que rege o processo administrativo fiscal;
- c) No mérito, que seja JULGADA PROCEDENTE a Impugnação ora apresentada, declarando-se a improcedência do Auto de Infração, visto nunca terem ocorrido os alegados recolhimentos a menor e/ou o não recolhimento de ICMS, atestando a conduta da Requerente absolutamente de acordo com a legislação de regência.

Por fim requer provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, especialmente apresentação de novos documentos, diligências e perícia técnica, já requerida.

O autuante ao prestar a Informação fls. 217 a 239, descreve em sua integralidade o teor das infrações, dispositivos referentes aos enquadramentos legais e multas aplicadas. Faz um resumo das argumentações defensivas e em seguida se pronuncia dizendo não prosperar os arumentos defensivos.

De início afirma a impropriedade técnica dos reiterados pedidos de perícia articulados na peça impugnatória. Os temas objeto da tributação levada a efeito no lançamento não apresentam alto grau de indagação, nem técnica nem jurídica, a merecer esta dilação probatória. Pelo contrário a matéria tributável afigura-se fácil de compreender e sua desconstituição não seria difícil, se o Estabelecimento autuado dispusesse de justificativa fática ou jurídica idônea a este propósito. Na falta de argumentos e justificativas válidas, apropriadas para discussão na via administrativa, o que se têm é uma infundável repetição de platitudes e trivialidades jurídicas. Para se ter uma ideia da inadequação, a peça impugnatória chega a afirmar a existência de um suposto levantamento quantitativo de estoque, técnica de auditoria fiscal não aplicada no presente caso. A baixa compreensão, obviamente intencional quero supor, da técnica de incidência tributária do ICMS tanto no regime normal de apuração quanto da Substituição Tributária, fragiliza os argumentos defensivos. Isto, evidentemente, não deslustra a clareza da evidenciação dos fatos objeto do lançamento.

Deste modo, com fundamento no Artigo 147, Inciso II, do RPAF (Decreto 7.629/99), entende inapropriado o pedido de realização de perícia, eis que a prova dos fatos objeto da tributação não depende de conhecimento técnico para esclarecimento de qualquer aspecto. Opina, portanto, pelo seu indeferimento de plano.

No mérito, inicialmente esclarece que o Estabelecimento autuado é filial atacadista de indústria de produtos enquadrados na substituição tributária, fato que lhe confere o status de contribuinte substituto tributário. Noutras palavras, a mecânica de tributação do Estabelecimento é por substituição tributária nas Saídas de produtos enquadrados e não por Antecipação Tributária nas suas respectivas Entradas. É dizer, há dois débitos tributários emergentes a serem apurados e adimplidos pelo Estabelecimento quando dá saída dos produtos enquadrados: O ICMS decorrente do regime normal de apuração (imposto sobre operações próprias) e o ICMS SUBSTITUTO (imposto sobre operações de terceiros) determinado segundo as margens de valor agregado definidas pelo Estado da Bahia, com atribuição do crédito do ICMS dito próprio. Obviamente, na saída de produtos não enquadrados na substituição tributária o ICMS devido é só o incidente sobre operações próprias, também conhecido como regime normal de apuração.

Lembra que contribuintes substitutos tributários, caso do autuado, devem fazer a tributação de produtos enquadrados nas SAIDAS. Caso recebam mercadorias com incidência de tributação por ANTECIPAÇÃO nas ENTRADAS devem se creditar tanto do ICMS normal quanto do antecipado, a fim de unificar seu regime de apuração nas saídas. Esta é uma exigência racional do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, prevista em seu artigo 291, que transcreveu.

Tal artigo não tem nada de ilegal, preserva integralmente o direito ao crédito, racionaliza e unifica o tratamento fiscal das operações tributadas pelo ICMS. Trata-se de norma antiga e consolidada no Fisco e nos meios técnicos.

Não obstante a clareza dos demonstrativos que informam e lastreiam o auto de infração lavrado, preferiu a Defesa operar na tese da negativa geral, olvidando que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal. (Art. 143 do RPAF).

Na infração 01 esclarece que o Estabelecimento, contribuinte substituto tributário de produtos destinados à construção civil deu saída ao produto tributável CAL sem a incidência do ICMS NORMAL. A infração é relativa apenas ao ICMS NORMAL do produto CAL. A tributação do ICMS SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO será objeto da Infração 04 – 007.002.003. Ora tal produto é perfeitamente

tributável no Estado da Bahia pela alíquota de 18%. As operações objeto da tributação estão elencadas no demonstrativo Anexo I. O argumento de que tal produto foi recebido com tributação antecipada não é idôneo a infirmar o lançamento, porque há norma regulamentar a indicar que nestes casos deve haver a unificação da tributação nas saídas com apropriação dos créditos do ICMS NORMAL e do ANTECIPADO. A compensação de tais créditos constitui ação personalíssima ou privativa do sujeito passivo, desde que observado documentação suporte idônea e prazo fatal de 5 anos da emissão do respectivo documento de aquisição (Lei 7.014/96, Artigo 31, § Único).

As Infrações 02 – 006.001.001 e 03 – 006.002.001 referem-se à falta de recolhimento do ICMS DIFAL, respectivamente por aquisição interestadual de produtos destinados a ativo fixo e a uso e consumo por parte do Estabelecimento. Quanto a estas, a tese da negativa geral fica afastada pelas evidências constantes dos Anexos II e III. Ali estão indicadas objetivamente as operações de aquisição por item de mercadoria e a ausência dos débitos respectivos na EFD a título de DIFAL.

A Defesa esgrima que esta incidência não poderia acontecer antes do advento da Lei Complementar 190/2022, ato infraconstitucional requerido para regulamentar a EC 87/2015, nos termos fixados em Repercussão Geral pelo STF.

Não se deve olvidar, porém, que a DIFAL relativa a uso e consumo e ativo fixo para contribuintes inscritos é incidência que antecede em muito à EC 87/2015, existindo desde o alvorecer do ICMS na legislação estadual, que já constava inclusive da LC 87/96. Logo, a seu sentir, não é a este propósito que se exige nova lei complementar, mas apenas quanto ao aspecto inaugural da referida EC 87/2015, qual seja, as operações interestaduais de venda de quaisquer produtos destinados ao CONSUMIDOR FINAL NÃO INSCRITO, volume de transações aumentados vertiginosamente sobretudo pela consolidação do comércio eletrônico, a reclamar a DIFAL para os Estados subnacionais dos destinatários. Caso assim não fosse, todo o ICMS DIFAL debitado pelos contribuintes inscritos antes da vigência da referida EC 87/2015 poderia agora ser objeto de repetição de indébito, o que seria uma interpretação para além de indevida, extravagante.

Não procedem, portanto, os argumentos defensivos também quanto a estas infrações.

A Infração 04 – 007.002.003 trata de omissão de tributação de ICMS/ST na saída de produtos enquadrados por duas razões objetivamente consideradas, isoladas ou conjuntamente, quais sejam:

1) Deu saídas ao produto enquadrado CAL, código produto ST 1000100, NCM 25221000, sem promover a retenção e recolhimento do imposto, diferente de outras tantas operações de saída do mesmo produto nas quais incidiu a tributação da ST devida, ao argumento de que para estes casos o ICMS-ST já foi retido na operação de entrada, quando a obrigação do substituto tributário é promover a retenção na saída de todos os produtos enquadrados que lida, devendo para fins de unificação da tributação na saída creditar-se do ICMS normal e o antecipado porventura cobrado nas operações de entrada, nos termos do Artigo 291 do RICMS/BA em vigor na data de ocorrência do fato gerador;

2) Deu saídas a produtos enquadrados na sistemática de substituição tributária sem a devida retenção do ICMS – ST, com destino a contribuintes inscritos ativos e/ou inativos na data do fato gerador, que declaram atividade econômica principal ou acessória de revenda de materiais de construção civil, fato que torna devida a incidência da substituição tributária e irregular a conduta adotada.

Afasta a afirmação do defendente de que há dupla tributação neste caso por se tratar das mesmas notas fiscais da Infração 01 – 002.001.003.

Quanto ao produto CAL obviamente que se trata das mesmas notas fiscais eletrônicas. Entretanto lá na infração 01 a exigência é do ICMS NORMAL (operações próprias) e aqui se trata do ICMS ST calculado conforme demonstrativo Anexo IV com a dedução do crédito fiscal da operação própria correspondente.

Fora o produto CAL, a tributação dos demais produtos tem como causa a sua destinação a

Estabelecimentos inscritos, com atividade principal ou secundária de revenda de materiais de construção. A Defesa tenta desinformar que dentre os contribuintes destinatários elencados no demonstrativo Anexo IV dois não teriam atividades de revenda de materiais de construção civil consignadas no seu CNPJ, sem mencionar quais contribuintes seriam.

Tal afirmativa carece de comprovação. Todos os Estabelecimentos destinatários das operações elencadas no demonstrativo Anexo IV informam sim atividade principal ou acessória de revenda de materiais de construção, fato que as constitui em CONTRIBUINTES SUBSTITUÍDOS. É constatar que todos os registros cadastrais no CNPJ e/ou na SEFAZ/BA dos destinatários das operações elencadas no referido anexo estão juntados às fls. 40/172 do PAF com esta informação consignada.

Quanto à Infração 05 – 016.001.006 também labora a Defesa com a tese da negativa geral e da idoneidade passada, presente e futura do Estabelecimento autuado. Argumenta-se que o Fisco disponibilizou uma relação com 28 notas fiscais, em que não teria identificado a escrituração pelo contribuinte, contudo, verificou através das chaves de acesso que 26 das 28 notas foram escrituradas na EFD de 2020, 2021 e 2022, ou seja, tal cobrança é indevida. Trata-se de afirmação destituída de qualquer comprovação.

O fato insofismável, todavia, é que na Escrituração Fiscal Digital, apresentada pelo Estabelecimento autuado ao Estado da Bahia, não consta o registro das operações de entrada dos produtos relacionados por suas respectivas NF-e no demonstrativo Anexo V. A EFD, como é sabido, envolve todos os livros fiscais previstos na legislação em versão digital, não se cogitando mais hoje em dia de livros fiscais em versão física.

Finaliza afirmando que carece de fundamento e inadequada a via de questionamento dos percentuais de multa aplicado no presente auto de infração bem como a afirmação de que caracterizam confisco, pois no seu entender na via administrativa é suficiente constatar que têm fundamento em lei vigente e eficaz.

Apesar do preposto da empresa, representado pelo Dr. Pedro Aragão Pereira – OAB/BA 36.361 ter ingressado na sessão de julgamento virtual, ao termino da leitura do presente relatório o mesmo não se encontrava presente para fazer a sua sustentação oral, ressaltando que foram feitas várias tentativas via “telefone”, porém, não foi estabelecido contato.

VOTO

O presente Auto de infração lavrado em 25/03/2022 diz respeito a exigência de ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor total de R\$ 50.996,63, em face das seguintes acusações:

Infração 01 - 002.001.003 – Deixou de recolher ICMS no valor de R\$ 26.978,83, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

O Estabelecimento, filial, atacadista de indústria, contribuinte substituto tributário para o produto cimento e diversos outros destinados à construção civil, promoveu a saída do produto CAL, código de item 8018798, NCM 25221000, omitindo-se da incidência do ICMS NORMAL, ao argumento de que nas operações de entrada correspondentes já tivera retido o imposto por antecipação, alegação esta indevida, uma vez que, em tais casos, deve promover a saída com tributação normal do ICMS, creditando-se do ICMS normal e do antecipado anteriormente cobrado, unificando a tributação do ICMS NORMAL e ST, nos termos definidos no Artigo 291 do RICMS em vigor na data da ocorrência dos fatos geradores.”

Infração 02 - 006.001.001- Deixou de recolher ICMS no valor de R\$ 251,42, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

Infração 03 – 006.002.001-Deixou de recolher ICMS no valor de R\$ 300,23, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento

Infração 04 – 007.002.003 – *“Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.*

O Estabelecimento, contribuinte substituto em operações de saída de cimento de diversos outros produtos da construção civil enquadrados na sistemática de substituição tributária do ICMS, praticou operações de saída de produtos enquadrados omitindo-se da retenção e recolhimento do ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA por duas razões objetivamente consideradas, isoladas ou conjuntamente:

1) Deu saídas ao produto enquadrado CAL, código produto ST 1000100, NCM 2522100, sem promover a retenção e recolhimento do imposto, diferente de outras tantas operações de saída do mesmo produto nas quais incidiu a tributação da ST devida, ao argumento de que para estes casos o ICMS-ST já foi retido na operação de entrada, quando a obrigação do substituto tributário é promover a retenção na saída de todos os produtos enquadrados que lida, devendo para fins de unificação da tributação na saída creditar-se do ICMS normal e o antecipado porventura cobrado operações de entrada, nos termos do Artigo 291 do RICMS/BA em vigor na data de ocorrência do fato gerador;

2) Deu saídas a produtos enquadrados na sistemática de substituição tributária sem a devida retenção do ICMS-ST, com destino a contribuintes inscritos ativos e/ou inativos na data do fato gerador, que declaram atividade econômica principal ou acessória de revenda de materiais de construção civil, fato que torna devida a incidência da substituição tributária e irregular a conduta adotada.

Infração 05- 016.001.006- *Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, no valor de R\$ 6.300,84.*

Inicialmente observo que as acusações estão postas de maneira clara, sendo possível identificar os fatos que ensejaram a autuação; o sujeito passivo; a base de cálculo; a alíquota aplicada; o montante do débito. O enquadramento legal da infração e respectiva penalidade foram feitos em conformidade com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Ademais, constato que as infrações encontram-se devidamente demonstradas de forma analítica, cujas planilhas contém todas as informações necessárias para a demonstração das infrações, e as mesmas foram entregues ao autuado, lhe possibilitando os mais amplos meios de defesa. Com isso, vejo que foram seguidas todas as normas estabelecidas pelo Art. 39 do RPAF/BA, razão pela qual ultrapasso as arguições de nulidade.

Em relação à perícia requerida, pontuo que esta tem a finalidade de esclarecer fatos eminentemente técnicos, a ser realizada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o que não é o caso dos autos, já que não é necessário conhecimento especializado para o deslinde da questão, razão pela qual fica indeferida, com fulcro no art. 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/BA.

No que concerne ao pedido de realização de diligência, considero que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu convencimento, na qualidade de julgadora deste processo administrativo fiscal, razão pela qual tal pleito também fica indeferido, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, que assim dispõe:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;

b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos”.

No mérito, o sujeito passivo alega em relação à infração 01, que o entendimento do Fisco é de que, na hipótese do sujeito passivo por substituição adquirir de terceiro produto da mesma espécie com imposto retido, para que se dê ao seu estoque e às suas operações tratamento fiscal

uniforme, deveria utilizar crédito fiscal tanto do ICMS da operação própria, como o imposto retido, obrigando-se a efetuar a retenção do imposto na operação interna subsequente.

Observa que a empresa promoveu saídas sem o destaque do ICMS, entretanto, não se apropriou de créditos de ICMS ST, nas aquisições do produto Cal, objeto do presente lançamento, no total de R\$ 35.861,19, valor este superior ao tributo exigido.

Dessa forma entende que, não houve qualquer mercadoria comercializada sem o correspondente documento fiscal ou sem a respectiva escrituração, não havendo que se falar em omissão.

O autuante, por sua vez, ao prestar a Informação fiscal sustenta a autuação asseverando que o argumento defensivo de que o produto “CAL”, foi recebido com tributação antecipada não é idôneo a infirmar o lançamento, pois o autuado na condição de contribuinte substituto tributário deve fazer a tributação no momento das saídas.

Assevera haver norma regulamentar indicando que havendo recebimento de mercadorias com incidência de tributação antecipada deverá haver a unificação da tributação nas saídas com a apropriação dos créditos do ICMS Normal e do antecipado, sendo que a compensação de tais créditos constitui ação personalíssima ou privativa do sujeito passivo, desde que observado documentação suporte idônea e prazo fatal de 5 anos da emissão do respectivo documento de aquisição (Lei 7.014/96, Artigo 31, § Único).

De acordo com o inserido na descrição da infração o estabelecimento autuado exerce a atividade de filial atacadista de indústria. Nessa situação a lei atribui ao mesmo a condição de sujeito passivo por substituição, devendo efetuar a tributação do ICMS próprio e a retenção do ICMS-ST, nas operações de saídas internas subseqüentes, de acordo como o art. 8º, Inciso II da Lei 7.014/96, a seguir transcrito:

“Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

[...]

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;

[...]

§ 8º Salvo disposição em contrário prevista em regulamento, não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:

I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subseqüentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial; (grifo nosso).

Por outro lado, o artigo 291 do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/12), assim dispõe:

Art. 291. Na hipótese do sujeito passivo por substituição adquirir de terceiro uma mesma espécie de mercadoria com o imposto retido, para que se dê ao seu estoque e às suas operações tratamento fiscal uniforme, deverá utilizar como crédito fiscal tanto o ICMS da operação própria como o imposto retido, obrigando-se a efetuar a retenção do imposto na operação interna subsequente com aquela mercadoria.

Assim, o imposto ora exigido nesta infração é o normal, incidente nas saídas, não sendo cabível a pretensão defensiva de que o procedimento por ele adotado não teria causado prejuízo ao estado, em razão de não ter se apropriado do ICMS ST retido pelo estabelecimento remetente da mercadoria autuada.

Entretanto, de fato, lhe é permitido a utilização dos referidos créditos fiscais, conforme estabelecido no art. 291, porém, como não foram utilizados tempestivamente devem se submeter ao regramento estabelecido na legislação.

Assim é que o art. 314 do RICMS/BA, determina, obedecendo a toda uma norma legal constituída, que a escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar a entrada da mercadoria. E o art. 315 do mesmo RICMS dispõe que a escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 dependerá de autorização

do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.

Portanto, os créditos, mesmo legítimos, se não lançados no próprio mês ou no mês subsequente, devem se submeter ao regramento estabelecido nos mencionados dispositivos legais. Assim, poderá o autuado, se lhe for conveniente, ingressar com pedido de autorização para escrituração extemporânea dos referidos créditos, acompanhados dos respectivos documentos comprobatório, junto a autoridade fazendária indicada do mencionado art. 315.

Dessa forma a infração 01 é totalmente subsistente.

As infrações 02 e 03 dizem respeito à falta de recolhimento do ICMS DIFAL, por aquisição interestadual de produtos destinados a ativo fixo e a uso e consumo por parte do Estabelecimento, respectivamente.

Sobre a alegada falta de base legal para a exigência do presente lançamento sob o argumento de que a Lei Complementar que regulamentou a cobrança do DIFAL somente foi publicada em 05/01/2022 através da Lei Complementar nº 190, publicada em 05/01/2022, e que a presente exigência se reporta aos exercícios de 2018 e 2019, como bem esclareceu o autuante a referida Lei trata das operações interestaduais de venda de quaisquer produtos destinados ao CONSUMIDOR FINAL, em nada se relacionando com as operações autuadas, pois dizem respeito a diferença entre a alíquota interna do ICMS do Estado destinatário e a alíquota interestadual exigida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas para serem utilizadas como material de uso e consumo ou compor o ativo imobilizado do contribuinte adquirente.

No Estado da Bahia, foi instituída a exigência na Lei nº 7.014/96 (art. 4º inciso XV), transcrição que segue, vigente, na época dos fatos ocorridos, nos presentes autos.

O art. 4º inciso XV da Lei nº 7.014/96, assim define a ocorrência do fato gerador:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XV- da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.

Portanto, no caso presente constato que dúvidas inexistem de que as aquisições objeto do presente lançamento foram destinadas ao ativo fixo da empresa ou material de uso e consumo e constitui fato gerador de ICMS, nos termos da legislação posta. Infrações 02 e 03 subsistentes.

A infração 04 diz respeito a falta de retenção do ICMS/ST na saída de produtos enquadrados na substituição tributária, sendo um deles o produto “CAL”. Neste caso, o autuado argui que o ICMS-ST, já havia sido recolhido anteriormente pelo primeiro “elo” da cadeia de circulação, ou seja, o emitente da nota fiscal, e exigir o pagamento novamente resultaria em bitributação.

Observo que este fato já foi devidamente analisado na apreciação da infração 01, o qual reitero para afastar o argumento defensivo, lembrando que ao contribuinte é permitido a utilização do crédito fiscal do ICMS retido, conforme estabelecido no art. 291, porém, como não foram utilizados tempestivamente devem se submeter ao regramento estabelecido na legislação.

No que se refere às demais operações que acobertam os demais produtos, também sujeitos ao regime de substituição tributária, observo que foram destinados a estabelecimentos inscritos neste Estado, e têm como atividade principal ou secundária de revenda de materiais de construção, conforme atestam os extratos emitidos pelo Sistema INC Informações de contribuintes emitidos por esta secretaria e Comprovante de Inscrição e situação cadastral emitido pela Receita Federal do Brasil, anexados às fls. 42 a 142.

Na apresentação da defesa o impugnante assevera existir operações destinadas a dois contribuintes que não possuem atividades de revenda de materiais de construção civil, portanto seriam indevidas as exigências, porém, não apresenta qualquer prova documental, sequer indica o

número do CNPJ ou denominação do suposto contribuinte.

Assim, pelo que dispõe o art. 142 do RPAF/99, a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária. Consequentemente a infração 04 subsiste em sua totalidade.

A Infração 05 decorre do descumprimento de obrigação tributária acessória, pela falta de registro da escrita fiscal de mercadorias ou serviços tomado, sendo aplicada a multa de 1% sobre o valor comercial de mercadoria.

O sujeito passivo assevera que o fisco disponibilizou uma relação com 28 notas, em que não teria identificado a escrituração pelo contribuinte. Contudo, verificou através das chaves de acesso que 26 das 28 notas foram escrituradas na EFD de 2020, 2021 e 2022, porém, nada apresentou comprovando as suas afirmativas, razão pela qual mais uma vez aplico o disposto no art. 142 do RPAF/99, Assim sendo a infração é mantida integralmente.

No que diz respeito a alegação de que a multa aplicada de 60% é abusiva e confiscatória, observo que sua aplicação decorre do descumprimento da obrigação principal e é prevista no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, portanto legal. Quanto ao caráter confiscatório, não pode ser apreciada por este órgão julgador administrativo, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Quanto ao pedido de cancelamento ou redução da multa imposta, deixo de acatá-lo, visto que esta instância de julgamento não possui competência para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal, a teor dos artigos 158, do RPAF/BA.

Em relação ao pedido formulado pelo sujeito passivo referente ao reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário esclareço que o processo já se encontra nesta condição, assim permanecendo até o julgamento definitivo neste Conselho.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269358.0003/22-0**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar pagamento do imposto no valor de **R\$ 44.695,79**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “a”, “e” e “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 6.300,84**, prevista no inciso IX, do mesmo diploma legal acima citado, com os acréscimos moratórios, na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de dezembro de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - RELATORA