

A. I. N° - 129712.0009/22-7
AUTUADO - HIPERIDEAL EMPREENDIMENTOS LTDA.
AUTUANTE - MARIA CRISTINA ALVES CORREIA SANTOS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 12/03/2024

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0030-03/24 VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo. Refeitos os cálculos, mediante revisão efetuada pela Autuante, o débito ficou reduzido. Infração subsistente em parte; **b)** MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. O Defendente apresentou elementos que resultaram na improcedência da autuação fiscal; **c)** MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado, pela legislação, utilizar crédito fiscal em decorrência do pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. Refeitos os cálculos, o débito ficou reduzido. Infração subsistente em parte. 2. ENERGIA ELÉTRICA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL EM AMBIENTE DE CONTRATAÇÃO LIVRE. FALTA DE RECOLHIMENTO. Restou comprovado no levantamento fiscal que o Autuado efetuou o cálculo da tributação de forma equivocada, o que resultou nas diferenças apuradas. Infração subsistente. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa. Mantida a exigência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 04/07/2022, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$ 78.375,46, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 001.002.002: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2020 a setembro de 2021. Valor do débito: R\$ 9.532,43. Multa de 60%.

Infração 02 – 001.002.003: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de abril a julho e novembro de 2019. Valor do débito: R\$ 5.321,69. Multa de 60%.

Infração 03 – 001.002.006: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de abril de 2019 a agosto de 2021. Valor do débito: R\$ 29.854,88. Multa de 60%.

Infração 04 – 002.001.024: Falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de contrato de compra e venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre – ACL. Estando ele conectado diretamente à Rede Básica de transmissão para fins de seu próprio consumo, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada, nos meses de setembro de 2021 a maio de 2022. Valor do débito: R\$ 28.813,25. Multa de 60%.

Infração 05 – 007.015.003: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho e agosto de 2021. Valor do débito: R\$ 4.853,21.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 82 a 89 do PAF. Diz que a impugnação visa a improcedência das infrações apontadas, uma vez que a autuação apenas ocorreu por mero equívoco da autoridade fiscalizadora, pois, conforme será minuciosamente demonstrado nas linhas abaixo, a empresa autuada não incorreu em nenhuma das condutas questionadas.

Quanto à infração 01, registra que a Autuante atribuiu ao Impugnante, de forma equivocada, a suposta prática de utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Quis dizer, a fiscalização, que o autuado teria utilizado crédito fiscal de produto que supostamente utiliza como destinatário final e não beneficiador.

Diz que a questão se refere ao enquadramento do produto como uso e consumo ou como parte do Produto final (beneficiamento).

Alega que os produtos elencados na referida infração foram entendidos como sendo de uso e consumo, quando, em verdade, a sua capitulação é de beneficiamento. Conforme se extrai do relatório constante no anexo do presente auto de infração, a Auditora autuou a empresa pela utilização de crédito fiscal quando da aquisição de bobinas e bandejas de isopor, entendendo que tais produtos eram adquiridos para consumo pelo próprio estabelecimento, de modo que o ICMS deveria ser recolhido de forma integral, sem a utilização dos créditos dos antecessores da cadeia.

Informa que os referidos produtos (bobinas e bandejas de isopor) são adquiridos para beneficiamento de produtos ofertados ao consumidor final, tais como embalagens de produtos fracionados (queijos e fatiados), que, por sua vez, são produtos à parte beneficiados e comercializados.

Menciona que qualquer rede de supermercados atribui valores diferentes e majorados para os produtos fatiados/fracionados, uma vez que eles possuem valor agregado (beneficiamento) maior do que o produto bruto (peça inteira).

Afirma que a autuação carece de substrato legal, pois conforme legislação aplicável (arts. 309, 93, V e 124 do RICMS, Decreto 6248/97, art. 29, parágrafo 1º, incisos II e art. 53, III, da Lei 7014/96), apenas estão excluídas da creditação fiscal aquelas mercadorias adquiridas pelo estabelecimento que se destinam para uso próprio, assim entendidas, aquelas que não integram o produto final ou o serviço na condição de elemento necessário à sua produção, composição ou prestação.

No caso das bobinas e bandeja adquiridas, informa que estas se destinam ao beneficiamento do produto, ou seja, ao fracionar os fatiados a empresa autuada utilizada as bobinas, para embalar as bandejas de fatiados que oferta para o consumidor final sendo, portanto, mercadoria que, inquestionavelmente, integra o produto final (bandeja de frios fracionados).

Diz que é esse o entendimento da decisão proferida em AI nº 269352.3003/16-0 (DOC. 02), que trata do mesmo tema, através da qual restou afastada a infração. Deste modo, conclui que esta infração deve ser julgada totalmente improcedente.

Infração 02: Em relação aos itens relacionados nesta Infração, afirma que não reconhece a sua procedência.

Diz que se verifica equívoco da Autuante em relação a forma de tributação das mercadorias indicadas no levantamento fiscal. Isso porque, embora a Fiscalização tenha enunciado que se trata de mercadorias isentas, elas não o são.

Cita como exemplos o adubo vegetal e a terra vegetal, indicados no Anexo ao AI como isento. De acordo com o art. 268, do RICMS/BA o referido produto é tributado, nos seguintes, conforme Inciso LIII.

LIII - nas saídas de amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, de forma que a carga tributária corresponda a um percentual de 4% (quatro por cento), desde que sejam destinados a uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.

Alega que na relação referida no Anexo da autuação, constam, ainda, produtos que foram referidos na infração 01, a saber, BOBINA PDV HI 80X40M, ETIQ BALANCA TERMICA 60X50 e BOBINA PIC 34X50XO.133 500 SACOS que, conforme amplamente demonstrado, se tratam de material de beneficiamento.

Informa que outro exemplo diz respeito a produtos que são tidos por isentos pela Fiscalização por imaginá-los *in natura*, quando, em verdade, foram objeto de industrialização e são tributados pelo ICMS, nos termos do art. 265 do referido Regulamento. Exemplo disso são a folha de louro tropicana, a ervilha part Poligrãos, a farinha Vitamilho, flocão arroz, o fungui shitake secchi, a salada atum G Costa batata 150g e demais produtos referidos na planilha anexa (DOC. 03), através da qual se destrinchou o produto e a respectiva legislação que demonstra a sua tributação.

Considerando os equívocos levantados, este Conselho verificará, se refeito o demonstrativo de débito referente a esta infração, que, em verdade, tratou-se de um equívoco da fiscal, de modo que a infração deve ser julgada totalmente improcedente.

Infração 03: Diz que a utilização indevida do crédito tributário alegada pela Autuante decorreu, exclusivamente, de mero equívoco do Fisco quanto ao enquadramento das mercadorias analisadas. Equivocou-se a Autuante ao classificar como substituídos produtos que não estão sob esse regime.

Para tanto, é suficiente a consulta ao Anexo I do Regulamento do ICMS 2012, que elenca o rol de mercadorias sujeitas à substituição tributária, aplicável ao período fiscalizado (DOC. 04) e verificar se o NCM do produto ali se enquadra.

Afirma que conforme devidamente relacionado na planilha anexa (DOC 05), com os respectivos produtos e a alíquota aplicável, demonstra-se não se tratar de substituição tributária, de modo que não merece subsistir a infração apontada.

Diz que tal equívoco não pode onerar o contribuinte com uma cobrança indevida. Cita alguns exemplos:

- i. Farinha de trigo Integral: Quanto ao referido produto (1276450 F \RINHA TRIG INT MAE TERRA ORG 500G), verifica-se que a fiscal não observou tratar-se de mercadoria não sujeita à substituição tributária, visto que o seu NCM (199012000) não está elencado no Anexo I do Regulamento do ICMS 2012, que elenca o rol de mercadorias sujeitas à substituição tributária), aplicável ao período fiscalizado, de modo que nenhum valor a recolher, sobre este produto, restaria ao Defendente;
- ii. Outro erro claramente perceptível é o da aplicação do mesmo raciocínio ao pão de queijo. Sabe-se que no caso do 2009544 PAO QJO ARTES VOZITA GOIABA 400G, 2055708 PAO QJO F MINAS PALITO 300G e 2011166 PAO QJO FORNO DE MINAS COQ 1KG, por possuir recheio, (NCM 19012000), a tributação é em regime normal, sendo cabível a utilização deste crédito visando a não cumulatividade.

- iii. O mesmo acontece com a linguiça (508012 LING CALAB PERDIGAO ENROLAD 500G e 534099 LING FINA GUANABARA SADIA 500G), que por se tratar de embutido (NCM 16010000), o Regulamento prevê uma tributação normal, permitindo a utilização do crédito.
- iv. Da mesma forma, repetindo-se o erro da Autuante, temos que as pizzas pré-cozidas prontas e congeladas com recheio, NCM 1905.90.00, por possuírem alto percentual do peso total em recheio e/ou cobertura, não são consideradas como simples produtos de panificação sujeitos ao regime de substituição tributária — trata-se de produtos tributados normalmente, conforme se verifica no Parecer Final da Consulta Anexa (DOC. 06). Permite-se, portanto, a utilização do seu crédito.

Diz que o repetido equívoco da Autuante não pode onerar o contribuinte de forma a causar enriquecimento sem causa ao fisco. Além do repetido erro apontado, ressalta procedeu a devida tributação de saída dos produtos.

Conclui que entender de maneira diversa ocasionará o enriquecimento ilícito da Administração Pública, que receberá duas vezes pelo mesmo fato gerador. Por esta razão, roga pela total improcedência da Infração 03.

Infração 04: Alega que a exigência fiscal não merece prosperar, tendo em vista o recolhimento regular do tributo, em razão de decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0502665-50.2019.8.05.0001 (DOC. 07), com pedido de liminar que vislumbra a suspensão da exigibilidade da alíquota majorada de ICMS sobre a energia elétrica (25%), determinando a aplicação da alíquota de 18%.

Conforme sustentado na exordial, a cobrança de ICMS sobre energia elétrica com a alíquota de 27% se revelava a conduta abusiva em face do princípio da seletividade, consubstanciado na Constituição Federal.

Informa que em decisão proferida pelo Juízo fora concedida a liminar, fixando em 18% (dezoito por cento) a alíquota do ICMS incidente sobre energia elétrica, relativa aos contratos de fornecimento da impetrante e suas filiais, até ulterior deliberação (fls. 212-214).

Afirma que apesar da concessão da segurança pleiteada, a impetrante realizava mensalmente o pagamento em juízo da diferença da alíquota decorrente do cumprimento da decisão liminar. Conclui que foi autuado de maneira indevida, haja vista o cumprimento regular das suas obrigações fiscais, razão pela qual não merece subsistir a infração em epígrafe.

Infração 05: Alega que a Autuante se equivocou na aplicação desta multa, em razão de um erro de pressuposto: as notas fiscais mencionadas pela fiscalização são do final dos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho e agosto de 2021, e seu pagamento foi realizado no mês subsequente, conforme comprovantes anexos (DOC. 08).

Menciona que isso decorre do regime especial de pagamento diferenciado que lhe foi concedido (DOC. 09), não havendo, portanto, que se falar em falta de pagamento, como quer a Autuante. Assim, pede a improcedência da autuação.

Em razão do exposto, requer seja o presente Auto de Infração julgado improcedente, conforme razões acima expostas.

Requer, ainda, a produção de provas em todos os meios admitidos, especialmente a posterior juntada e apresentação de documentos, inclusive os originais dos ora apresentados, acaso impugnados.

A Autuante presta informação fiscal às fls. 157 a 160 dos autos. Diz que o Defendente apresenta diversas alegações, algumas totalmente improcedentes e outras pertinentes conforme análise a seguir:

Quanto à Infração 01- Crédito Indevido de material de Uso e Consumo, diz que o Autuado alega que foram cobrados indevidamente os produtos Bobinas e Bandejas de Isopor.

Sobre as Bandejas de Isopor, informa que o Defendente incorre em erro, pois este produto não fez parte do levantamento, conforme listagem de itens às fls. 17 e 18.

Em relação às Bobinas diz que o Autuado apresenta uma decisão desse CONSEF que julgou tratar-se de material de embalagem. Desta forma, acata o argumento defensivo e retira este produto. Assim a Infração 01 foi reduzida para os seguintes valores: 2020 - R\$ 5.091,21 e 2021 - R\$ 4.441,22. Total - R\$ 9.532,43.

Infração 02 — Crédito Indevido de Mercadorias Isentas. Diz que o Autuado questiona a cobrança dos produtos adubo vegetal e terra vegetal, citando o artigo 268 do RICMS/BA. Informa que realmente procede a alegação, e precedemos a exclusão destes produtos do levantamento.

Também informa que acata os argumentos quanto aos produtos folha de louro, ervilha partida, floção arroz, salada de atum e ao rever todo o levantamento excluiu também os produtos salsa desidratada e cravo da índia, por serem industrializados e não estarem na lista de isenção.

Quanto a alegação de que foram cobrados os mesmos produtos da Infração 01, como Bobinas e Etiquetas, diz que não procede, conforme demonstrativo dos itens cobrados à fl. 27. Novamente o autuado demonstra não ter analisado com cuidado os relatórios anexos ao Auto.

Com a exclusão dos produtos acatados, o valor da Infração passa a ser o seguinte: 2019: R\$ 1.960,27.

Infração 03- Crédito Indevido de mercadorias da ST. Diz que o autuado questiona a cobrança do produto farinha de trigo integral, alegando ter o NCM 199012000 que não está incluído no Anexo I do RICMS. Engana-se o autuado, pois o referido produto está classificado na nota fiscal e na EFD com o NCM 1 101.00.1, previsto no Anexo I.

Quanto aos produtos pães de queijo de diversos tipos, cita o NCM 19012000 e afirma que não está elencado no Anexo I. Alegação equivocada pois o citado NCM está previsto no Anexo I do RICMS.

Sobre o produto linguiça diz que a alegação não procede pois não fez parte do levantamento, conforme demonstrativos dos itens às fls. 34 a 62, portanto há um engano por parte do autuado. Por fim cita o produto pizza de diversos tipos, anexando Consulta Tributária feita em 2016, a qual considerou o produto como de tributação normal. Informa que está de acordo quanto ao exercício de 2019, e excluiu da cobrança. Porém nos exercícios de 2020 e 2021 as pizzas passam a fazer parte do Anexo I, enquadradas no NCM 1905.9, portanto, sujeitas à substituição tributária.

Desta forma, com as exclusões feitas o valor da Infração 03 fica reduzido para: 2019 - R\$ 9.420,90. Informa que gerou novos demonstrativos, impressos e em mídia, anexo à Informação Fiscal.

Infração 04 - ICMS Energia Elétrica. Informa que o Autuado apresenta cópia de Mandado de Segurança com referência a cobrança de alíquota de 27%, alegando estar recolhendo em juízo o ICMS devido com a alíquota de 18%.

Em primeiro lugar, diz que o Mandado de Segurança, enquanto não for julgado o mérito, não invalida a autuação. Esclarece que além de diferenças no valor devido foram autuadas também omissões de pagamento, e o contribuinte, apesar de citar os pagamentos em juízo, não anexou os respectivos comprovantes. Portanto mantém a autuação na sua totalidade.

Infração 05 — Multa Antecipação Parcial. Quanto a cobrança da multa pela falta ou pagamento a menor da antecipação parcial, mantém a cobrança na sua totalidade, afirmando que considerou todos os lançamentos de notas fiscais de entrada de outros Estados de produtos sujeitos a comercialização lançadas na EFD bem como todos os DAEs de pagamento.

Afirma que no levantamento observou as datas de ocorrência e prazos de pagamento previstos no RICMS-BA, conforme abaixo:

"RICMS/DECRETO Nº 13.780 DE 16 DE MARÇO DE 2012

Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito: I - Até o dia 9 do mês subsequente:

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

Nota: A redação atual do 2º do art. 332 foi dada pelo Decreto nº 18.085, de

21/12/17, DOE de 22/12/17, mantida a redação de seus incisos, efeitos a partir de 01/01/18. Redação anterior dada ao S 2º do art. 332 pelo Decreto nº 17.164, de 04/11/16, DOE de 05/11/16, efeitos de 01/11/16 a 31/12/17:

"S 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, até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do 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:"

Redação anterior dada ao 2º do art. 332 pela Alteração nº 27, Decreto nº 15.715, de 27/11/14, DOE de 28/11/14, mantida a redação de seus incisos, efeitos de 01/01/15 a 31/10/16:

"S 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, até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, exceto em relação às operações de importação de combustíveis derivados de petróleo e as operações com açúcar, farinha de trigo..... "

Pelas razões e esclarecimentos acima expostos pede a procedência em parte do presente Auto de Infração.

O Defendente apresentou Manifestação sobre a Informação Fiscal (fls. 188 a 196). Diz que após a autuação, foi apresentada a defesa inicial, com toda a documentação comprobatória acerca da improcedência do auto de infração e a demonstração dos detalhes item por item.

Em análise, a Autuante reduziu o débito apurado no auto de infração para o valor histórico aproximado de R\$ 54.580,06 (cinquenta e quatro mil, quinhentos e oitenta reais e seis centavos), após alterações relacionadas às infrações 01, 02 e 03. Manteve, portanto, as infrações 04 e 05 na integralidade.

Alega que embora a Autuante tenha acertadamente reduzido algumas infrações, ainda restaram algumas questões que merecem ser tratadas e esclarecidas, conforme se verá adiante.

Diz que faz uma breve síntese da informação fiscal e, em paralelo, aponta as razões pelas quais entende que o Auto de Infração deveria ser anulado em sua integralidade e não parcialmente, como pretende a Fiscal.

Após exame, a Autuante entendeu que a infração deveria ser reduzida, já que, assim como sustentado em sede de defesa, as bobinas se enquadram como materiais de embalagem. Portanto, o produto foi retirado.

No entanto, os demais permaneceram, mas também merecem ser excluídos. Isso porque, do ponto de vista tributário, a questão cinge-se a discutir o enquadramento do produto como uso e consumo ou como parte do "produto final" (beneficiamento ou acondicionamento).

Afirma que os produtos tratados na Infração 01, assim como as Bobinas, são adquiridos para beneficiamento e acondicionamento de produtos ofertados ao consumidor final, tais como embalagens de produtos fracionados (queijos e fatiados), que, por sua vez, são produtos à parte, beneficiados e comercializados.

Tais mercadorias são fracionadas, embaladas e etiquetadas para que o consumidor possa ter todas as informações necessárias.

Afirma que qualquer rede de supermercados atribui valores diferentes - e majorados — para os produtos fatiados/fracionados, uma vez que eles possuem valor agregado (beneficiamento) maior do que o produto bruto (peça inteira).

Entende que a autuação carece de substrato legal, pois conforme legislação aplicável (arts. 309, 93, V e 124 do RICMS-BA, Decreto 6248/97, art. 29, parágrafo 1º, Inciso II e art., 53, III, da Lei 7.014/96), apenas estão excluídas da creditação fiscal aquelas mercadorias adquiridas pelo estabelecimento que se destinam para uso próprio, assim entendidas, aquelas que não integrem o "produto final" ou o serviço na condição de elemento necessário à sua produção, composição ou prestação.

Conclui que este item da autuação deve ser julgado totalmente improcedente.

Quanto à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com a isenção do imposto, diz que a Autuante reduziu o valor devido por ter reconhecido que determinados produtos, tais como adubo vegetal, terra verde, folha de louro, ervilha partida, arroz, salada de atum e outros, não seriam produtos isentos e, portanto, não houve a utilização de crédito indevido.

Todavia, os produtos constantes no quadro abaixo, permaneceram:

1970550	PIMENTA Biquinho ICOG
1974327	SAL ROSA TIA SONIA HIMALAIA 200G
1989871	ASPARGO VDE HEMMER INTEIRO 185G
1991787	COGUMELO SECCHI MASTROIANI 40G
1991809	COGUMELO MASTROIANI 30G
2023920	PAINHO FIGUEIRAS 80G
2038537	ARROZ INT CAMI M CASEIRO 240G
224456	ERVILHA CESTA 200G
248661	MILHO VDE CESTA 200G
51039	AMENDOIM CRU C CASCA KG
864722	CAST PARA PEP S C 200G

Alega que os produtos listados acima também não se enquadram como isentos, já que não possuem previsão para tal benesse.

Afirma que ocorreu um mero erro de interpretação por conta do natural desconhecimento das operações internas do estabelecimento, já que a Autuante entendeu que se tratava de produtos *in natura* quando não eram.

Diz que se observa na descrição da lista acima colacionada, os produtos são pesados e separados em gramas (G) ou quilos (KG), o que implica no processo de beneficiamento e acondicionamento em pacotes individuais, o que já desconfigura a qualidade do "natural", uma vez que se tornam industrializados. Assim, não podem mais se enquadrar nas hipóteses do Convênio CONFAZ 44/75 ("hortifrutícolas em estado natural").

Especificamente sobre o "sal rosa do Himalaia" (2001977 SAL ROSA LEBRE HIMALAIA 500G e 1974327 SAL ROSA TIA SONIA HIMALAIA 200G), registra que possuem outros componentes adicionais àqueles que constam no sal convencional e, portanto, não se enquadram como o "sal de mesa" ou "de cozinha", principalmente para efeitos do art. 265 do RICMS/BA, que se referem

a produtos essenciais ao consumo popular, o que não é o caso do Sal do Himalaia. Afirma que o CONSEF já se posicionou nesse sentido. Anexa cópia do Acórdão CJF Nº 0403-12/22.

Diz que o mesmo posicionamento vale para o produto "2075679 ARROZ INT V MAIS SABOR FGO LEG" que, por ser integral e não ser o arroz "convencional", não se enquadra como produtos essenciais ao consumo popular, caracterização esta necessária para a aplicação do Convênio ICMS 224/17.

Também alega que os produtos indicados como "cesta" no final (224456 ERVILHA CESTA 200G E 248681 MILHO VDE CESTA 200G), fazem referência à itens utilizados para compor as cestas de Natal e não deixam de ser produtos enaltados (até porque produtos naturais não podem ser incluídos em cestas de Natal, já que são necessários produtos com longos prazo de validade). Tal nomenclatura é meramente para controle interno.

Transcreve os artigos 111, II e 176 do Código Tributário Nacional, nos quais reside a determinação de que as isenções serão sempre decorrentes de lei, sendo que tal norma deve ser interpretada literalmente.

Afirma que somente aqueles produtos explicitamente indicados como isentos pela legislação é que podem ser abarcados por tal benesse. Assim, se o contribuinte não pode realizar a interpretação análoga da legislação que trate de isenção a seu favor, também não pode a Administração pretender estender os conceitos para alcançar seu fim pretendido, qual seja este, imputar ao Impugnante a infração de utilização indevida de créditos por ser a operação subsequente isenta, quando esta não é.

Conclui que, não estado os produtos enquadrados no art. 265 do RICMS da Bahia ou em qualquer outro Convênio COFAZ do qual o Estado da Bahia é signatário não há o que se falar em isenção.

Com relação à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária, diz que a Autuante reduziu o valor do débito após a exclusão das Pizzas de diversos tipos no ano de 2019. Para os demais itens, entendeu que a autuação estaria correta.

Diz que reitera suas alegações feitas na defesa inicial, no seguinte sentido:

- a. O produto BISCOITO DE ARROZ e suas variações não são derivados de farinha de trigo. Não alcançado pela ST à época conforme Protocolo 50/2005". Tais produtos são derivados de arroz e, portanto, não sujeitos ao ICMS-ST, previsto no item 11.16 do Anexo 1, do RICMS/BA, em decorrência do Protocolo ICMS 50/2005 (derivados de farinha de trigo);
- b. O Produto FRANGO DEFUMADO SADIA KG é vendido em peso inferior à 3KG e, portanto, não se sujeita ao regime de substituição tributária — CEST 17.087.02,
- c. Os PÃES DE QUEIJO e suas variações merecem especial atenção já são produtos recheados e, portanto, sujeitos ao regime de tributação normal. Isso porque os produtos enquadrados no regime de ST (art. 373, § 2º do RICMS/BA), são os resultantes de produtos elencados no Prot. 50/05, fabricados com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo e não inclui os bolos com recheio e cobertura diversas. Quando analisado o rol dos pães, também não é possível encontrar previsão para os pães recheados;

As resistências para chuveiro NCM 8516.10.00 ("Resistências de aquecimento") não estão no Anexo de Substituição Tributária e, por conseguinte, possuem regime de tributação normal;

- d. As LASANHAS se enquadram no NCM 19023000, referente às massas alimentícias que, por sua vez, só se sujeitam ao regime de substituição (vide anexo) se não recheadas: "Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo";

Afirma que o repetido equívoco da Autuante não pode onerar o contribuinte de forma a causar enriquecimento sem causa ao fisco. Além do repetido erro apontado, ressalta que procedeu a devida tributação de saída dos produtos.

Assim, é evidente que restaram itens a serem excluídos da autuação, que claramente não deveriam estar na autuação em questão.

Afirma que entender de maneira diversa ocasionará o enriquecimento ilícito da Administração Pública, que receberá duas vezes pelo mesmo fato gerador. E por esta razão que roga pela total improcedência da Infração 03.

Sobre o recolhimento de ICMS referente à energia elétrica, informa que além de sustentar a impossibilidade de aplicação da decisão obtida em sede de liminar no Mandado de Segurança nº 0502665-50.2019.8.05.0001, distribuído em 21/01/2019 (cuja íntegra foi disponibilizada em momento anterior), alega que não foram comprovados os depósitos em juízo, razão pela qual o Defendente requer a juntada dos documentos em questão (DOC. 03).

Nesse diapasão, rememora que, conforme sustentado na exordial, a cobrança de ICMS sobre energia elétrica com a alíquota de 27% se revelava conduta abusiva em face do princípio da seletividade, consubstanciado na Constituição Federal.

Menciona que o Supremo Tribunal Federal, no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.128 já a julgou procedente, com a finalidade de declarar a inconstitucionalidade do art. 16, inc. II, al. "i", e inc. V, da Lei estadual 7.014, de 1996, com redação dada pela Lei estadual nº 12.609, de 2012, ambas da Bahia, nos termos do voto do Relator. Plenário (Sessão Virtual de 11.11.2022 a 21.11.2022). Considerando que a decisão que declara a inconstitucionalidade de uma lei tem eficácia genérica válida contra todos e obrigatória, inclusive gerando efeitos vinculante em relação à Administração Pública Federal (art. 28, parágrafo único da Lei 9.868/99 c/ c § 2º do art. 102 da Constituição Federal), estadual e municipal, que não podem contrariar a decisão, pugna pelo cancelamento da infração.

Alega, ainda, que a exigência da antecipação parcial é indevida. Reitera que a infração 05 exige multa em razão de deixar de pagar, por antecipação parcial, ICMS referente a mercadorias adquiridas provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Diz que a Autuante se equivocou na aplicação desta multa, em razão de um erro de pressuposto: as notas fiscais mencionadas pela Fiscalização são do final dos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho e agosto de 2021, e seu pagamento foi realizado no mês subsequente, conforme comprovantes anexos à defesa inicial.

Ressalta que isso decorre do regime especial de pagamento diferenciado concedido ao Autuado (anexo à defesa inicial), não havendo, portanto, que se falar em falta de pagamento, como quer a autoridade fiscalizadora. Requer, assim, a improcedência da autuação.

Em razão do exposto, requer seja o Auto de Infração julgado totalmente improcedente em relação à parte impugnada, conforme razões acima expostas.

À fl. 233 a Autuante registra que tomou conhecimento da manifestação do Defendente e mantém os termos da Informação Fiscal.

VOTO

Inicialmente, constato que o presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pela Autuante, foram fornecidas ao Autuado cópias dos mencionados demonstrativos,

não foi identificado qualquer prejuízo ao Defendente, as infrações apuradas foram descritas de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos.

O PAF se encontra apto a surtir seus efeitos legais e jurídicos, a defesa do contribuinte foi exercida plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento das infrações que lhe foram imputadas, inexistindo cerceamento do direito ao contraditório, não se encontrando no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade deste lançamento.

A Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2020 a setembro de 2021.

O Defendente alegou que a Fiscalização autuou a empresa pela utilização de crédito fiscal quando da aquisição de bobinas e bandejas de isopor, entendendo que tais produtos eram adquiridos para consumo. Disse que os referidos produtos (bobinas e bandejas de isopor) são adquiridos para beneficiamento de produtos ofertados ao consumidor final, tais como embalagens de produtos fracionados (queijos e fatiados).

Sobre as Bandejas de Isopor, a Autuante informou que o Defendente incorre em erro, pois este produto não fez parte do levantamento fiscal, conforme listagem de itens às fls. 17 e 18 do PAF.

Em relação às Bobinas ressaltou que o Autuado apresentou uma decisão desse CONSEF que julgou tratar-se de material de embalagem. Desta forma acatou o argumento defensivo e retirou este produto, por isso, a Infração 01 foi reduzida.

Analisando o novo demonstrativo elaborado pela Autuante quando prestou Informação Fiscal, constato que foram excluídas as bobinas restando apenas as etiquetas, material para uso e consumo do estabelecimento, conforme levantamento constante na mídia CD à fl. 161.

Considerando que é vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de uso e consumo, acato a revisão efetuada pela Autuante, ficando reduzido o débito originalmente apurado para R\$ 1.794,51, conforme quadro abaixo elaborado com base nos valores apurados na Informação Fiscal.

MÊS	2020	2021
JAN	9,54	88,36
FEV	-	107,00
MAR	10,71	16,10
ABR	201,55	110,89
MAI	123,93	88,95
JUN	24,38	193,51
JUL	169,42	
AGO	39,45	186,97
SET	81,05	111,89
OUT	105,43	-
NOV	32,14	-
DEZ	93,24	-
SOMA	890,84	903,67
	TOTAL 1.794,51	

Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de abril a julho e novembro de 2019.

O Impugnante alegou que se verifica equívoco da Autuante em relação a forma de tributação das mercadorias indicadas no levantamento fiscal. Isso porque, embora a Fiscalização tenha enunciado que se trata de mercadorias isentas, elas não o são. Citou como exemplos o adubo vegetal e a terra vegetal, afirmando que de acordo com o art. 268, LIII do RICMS/BA, os referidos produtos são tributados. Citou outros exemplos de mercadorias tributáveis inseridas no levantamento fiscal.

A Autuante acatou os argumentos defensivos quanto aos produtos folha de louro, ervilha partida, flocão arroz, salada de atum, salsa desidratada e cravo da Índia. Também acatou em relação a adubo vegetal e terra vegetal.

Com a exclusão dos produtos acatados, o valor da Infração passa a ser R\$ 1.960,27 (2019), correspondente aos seguintes produtos: PIMENTA BIQUINHO 100G – R\$ 47,52; SAL ROSA TIA SONIA HIMALAIA 200G – R\$ 19,02; ASPARGO VDE HEMMER INTEIRO 185G – R\$ 16,16; COGUMELO SECCHI MASTROIANI 40G – R\$ 37,98; COGUMELO SHIMEJI MASTROIANI 30G – R\$ 35,88; SAL ROSA LEBRE HIMALAIA 500G – R\$ 94,75; CARVÃO BRASEIRO FORTE PENEI 3KG – R\$ 215,63; PAINHO FIGUEIRAS 80G – R\$ 13,99; ARROZ INT CAMIL M CASEIRO 240G – R\$ 19,52; ERVILHA CESTA 200G – R\$ 4,29; MILHO VDE CESTA 200G – R\$ 4,99; AMENDOIM CRU C CASCA KG – R\$ 1.371,29; CAST PARA D PEP S C 200G – R\$ 79,25.

Na manifestação apresentada após a Informação Fiscal, o Defendente alegou que na descrição da lista acima, os produtos são pesados e separados em gramas (G) ou quilos (KG), o que implica processo de beneficiamento e acondicionamento em pacotes individuais, o que já desconfigura a qualidade do "natural", uma vez que se tornam industrializados. Assim, não podem mais se enquadrar nas hipóteses do Convênio CONFAZ 44/75 ("hortifrutícolas em estado natural").

Especificamente sobre o "sal rosa do Himalaia" (2001977 SAL ROSA LEBRE HIMALAIA 500G e 1974327 SAL ROSA TIA SONIA HIMALAIA 200G), alegou que possuem outros componentes adicionais àqueles que constam no sal convencional e, portanto, não se enquadram como o "sal de mesa" ou "de cozinha".

Disse que o mesmo posicionamento vale para o produto "2075679 ARROZ INT V MAIS SABOR FGO LEG" que, por ser integral e não ser o arroz "convencional", não se enquadra como produtos essenciais ao consumo popular, caracterização esta necessária para a aplicação do Convênio ICMS 224/17.

Também alegou que os produtos indicados como "cesta" no final (224456 ERVILHA CESTA 200G E 248681 MILHO VDE CESTA 200G), fazem referência à itens utilizados para compor as cestas de Natal e não deixam de ser produtos enalçados (até porque produtos naturais não podem ser incluídos em cestas de Natal, já que são necessários produtos com longo prazo de validade).

Vale salientar, que se considera industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo. Neste caso, o beneficiamento que importe em modificação, aperfeiçoamento ou alteração da aparência do produto é considerado industrialização, inclusive o acondicionamento ou reacondicionamento que importe alteração da apresentação do produto.

Quanto aos produtos sal himalaia e arroz integral, não se enquadram naqueles considerados da cesta básica, que são alcançados pela isenção do ICMS.

Dessa forma, acato as alegações defensivas no sentido de excluir os produtos correspondentes ao débito remanescente, considerando os aspectos apresentados nas razões de defesa, devendo a Fiscalização apurar a tributação dos mencionados produtos nas operações de saída. Infração insubsistente.

Infração 03: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de abril de 2019 a agosto de 2021.

O Defendente alegou que a Autuante se equivocou ao classificar como substituídos produtos que não estão sob esse regime. Citou alguns exemplos.

A Autuante afirmou que o Impugnante questiona a cobrança do produto farinha de trigo integral, alegando ter o NCM 1990.1200 que não está incluído no Anexo I do RICMS. Entretanto, o referido produto está classificado na nota fiscal e na EFD com o NCM 1101.00.1, previsto no Anexo I.

Quanto aos produtos pães de queijo de diversos tipos, cita o NCM 1901.2000. O Autuado afirmou que não está elencado no Anexo I, mas o citado NCM está previsto no referido Anexo I do RICMS.

Sobre o produto linguiça, a Autuante informou que a alegação defensiva não procede pois não fez parte do levantamento, conforme demonstrativos dos itens às fls. 34 a 62,

Em relação ao produto pizza de diversos tipos, foi anexado Consulta Tributária feita em 2016, a qual considerou o produto como de tributação normal. A Autuante informou que está de acordo quanto ao exercício de 2019, e excluiu da cobrança. Porém nos exercícios de 2020 e 2021 as pizzas passam a fazer parte do Anexo I, enquadradas no NCM 1905.9, portanto, sujeitas à substituição tributária. Portanto, o valor da Infração 03 ficou reduzido para R\$ 9.420,90.

O Defendente não acatou as conclusões da Autuante, ressaltando que procedeu a devida tributação na saída dos produtos e que, entender de maneira diversa ocasionará o enriquecimento ilícito da Administração Pública, que receberá duas vezes pelo mesmo fato gerador. Por esta razão que requereu a total improcedência da Infração 03.

Não acato as alegações defensivas, considerando que em relação às mercadorias sujeitas ao pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária quando da sua aquisição, ocorrido o recolhimento do imposto por antecipação ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo vedada a utilização do crédito fiscal.

Por outro lado, o equívoco alegado pelo defendente não se enquadra nas hipóteses previstas na legislação para efetuar lançamento dos créditos fiscais na forma adotada, haja vista que nos casos de tributos recolhidos indevidamente devem ser objeto de restituição de indébito.

Acato as conclusões da Autuante e voto pela subsistência parcial deste item do presente lançamento, no valor total de R\$ 9.420,90, conforme demonstrativo de débito à fls. 162.

Infração 04: Falta de recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada de energia elétrica em seu estabelecimento, adquirida por meio de contrato de compra e venda, firmado em Ambiente de Contratação Livre – ACL. Estando ele conectado diretamente à Rede Básica de transmissão para fins de seu próprio consumo, mesmo tendo sido a operação regularmente escriturada, nos meses de setembro de 2021 a maio de 2022. Demonstrativos às fls. 68/69 do PAF.

O Defendente informou que em Decisão Judicial fora concedida a liminar, fixando em 18% (dezoito por cento) a alíquota do ICMS incidente sobre energia elétrica, relativa aos contratos de fornecimento da impetrante e suas filiais, até ulterior deliberação (fls. 212-214).

Afirmou que apesar da concessão da segurança pleiteada, a impetrante realizava mensalmente o pagamento em juízo da diferença da alíquota decorrente do cumprimento da decisão liminar. Disse que foi autuado de maneira indevida, haja vista o cumprimento regular das suas obrigações fiscais, razão pela qual não merece subsistir a infração em epígrafe.

A Autuante esclareceu que o Mandado de Segurança, enquanto não for julgado o mérito, não invalida a autuação. Informou que além de diferenças no valor devido foram autuadas também omissões de pagamento, e o contribuinte, apesar de citar os pagamentos em juízo, não anexou os respectivos comprovantes.

Observe que houve aquisição interestadual de energia elétrica objeto da autuação, e as notas

fiscais da energia elétrica que serviram de base para a autuação, comprovam a sua aquisição, o Autuado efetuou o cálculo da tributação de forma equivocada, o que resultou nas diferenças apuradas no levantamento fiscal, conforme identificado no demonstrativo do ICMS devido à fl. 68 do PAF.

Vale acrescentar que conforme estabelecido no art. 400 do RICMS-BA/2012, o cálculo do ICMS devido pelo consumidor de energia elétrica, responsável pelo pagamento quando adquirido em outra unidade da Federação em ambiente de contratação livre, tomará por base o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica, acrescido dos valores cobrados por todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão, aos quais deve ser integrado o montante do próprio imposto.

Portanto, sobre o mencionado valor é que se integra o montante do imposto, considerando a alíquota prevista na legislação (25%), inclusive com o acréscimo do percentual (dois pontos percentuais), cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, inexistindo previsão legal para se aplicar qualquer redução sobre o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica.

Dessa forma, entendo restar evidenciado nos presentes autos o cometimento pelo Autuado da infração veiculada na acusação fiscal objeto da autuação, e nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a autuação fiscal. Mantida a exigência fiscal.

Infração 05: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho e agosto de 2021.

O Defendente alegou que as notas fiscais mencionadas pela fiscalização são do final dos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho e agosto de 2021, e seu pagamento foi realizado no mês subsequente, conforme comprovantes anexos (DOC. 08).

Afirmou que isso decorre do regime especial de pagamento diferenciado que lhe foi concedido (DOC. 09), não havendo, portanto, que se falar em falta de pagamento, como quer a Autuante.

A Autuante manteve a cobrança na sua totalidade, afirmando que considerou todos os lançamentos de notas fiscais de entrada de outros estados de produtos sujeitos a comercialização lançadas na EFD bem como todos os DAEs de pagamento.

Afirmou que no levantamento observou as datas de ocorrência e prazos de pagamento previstos no art. 332 do RICMS-BA/2012.

O presente lançamento não foi efetuado para cobrar o imposto, segundo a descrição dos fatos, mas apenas a multa. Neste caso, a própria Lei 7.014/96, instituidora da obrigação tributária, também estabelece a penalidade pelo descumprimento da obrigação principal. Ou seja, ao contrário do alegado pelo defendente, foi constatado imposto não recolhido integralmente no prazo estabelecido pela legislação tributária, por isso, foi exigido o pagamento da multa sobre a diferença apurada.

De acordo com o § 1º do art. 42 da Lei 7.014/96. *“no caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”.*

Portanto, não elide a imputação fiscal a alegação de que não houve prejuízo ao Tesouro Estadual, uma vez que houve descumprimento da legislação do ICMS, restando provado que o autuado não efetuou o pagamento do imposto devido, nos valores corretamente calculados, caracterizando prejuízo em relação ao recolhimento tempestivo do tributo devido.

Concluo pela subsistência da autuação fiscal, conforme art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96 que prevê aplicação da multa de 60% do valor do imposto não recolhido por antecipação, inclusive no caso de antecipação parcial.

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

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	1.794,51	-
02	IMPROCEDENTE	-	-
03	PROCEDENTE EM PARTE	9.420,90	
04	PROCEDENTE	28.813,25	-
05	PROCEDENTE	-	4.853,21
TOTAL	-	40.028,66	4.853,21

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 129712.0009/22-7, lavrado contra **HIPERIDEAL EMPREENDIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 40.028,66**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “F” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$ 4.853,21**, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de fevereiro de 2024

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO - JULGADORA