ESTADO DO CEARÁ
SECRETARIA DA FAZENDA
Conselho de Recursos Tributários

Resolução Nº..604/2005
Sessão: 10/10/2005.
Processo de Recurso Nº: 1/001837/2005.
Auto de Infração Nº: 2/200500297
Recorrente: EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS.
Recorrido: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.
Relator: FENANDO CÉZAR CAMINHA AGUIAR XIMENES.

EMENTA: ICMS - TRANSPORTE DE MERCADORIA ACOBERTADA POR DOCUMENTAÇÃO FISCAL INIDÔNEA. *Auto de Infração PROCEDENTE* lavrado com esteio em *Parecer/PGE 34/97.* confirmando a decisão exarada em instância singular e de acordo com o parecer da douta Procuradoria Geral do Estado. Rejeitada a Preliminar de Nulidade suscitada pela recorrente. Recurso voluntário conhecido e não provido. Decisão por UNANIMIDADE DE VOTOS. A peça exordial relata o transporte de um volume, acobertado de documentário fiscal inidôneo, perfazendo uma base de cálculo de R$ 1.794,00. Decisão amparada nos artigos 21, II, "c" e 829, ambos do Decreto nº 24.569/97. Penalidade inserta no artigo 123, III, "a" da Lei nº 12.670/96 com nova redação dada pela Lei nº 13.418/03.

RELATÓRIO.

Versa na peça vestibular – Auto de Infração - , lavrado em 11/01/2005 que durante a ação fiscal desenvolvida no Centro Operacional dos Correios, o agente do fisco constatou a presença de um volume contendo DVDs e Gravador DVD LG no valor total de R$ 1.794,00 acompanhado de documentação fiscal inidônea.

Encontram-se às fls. 04 dos autos, o Certificado de Guarda de Mercadorias.

A empresa autuada ingressa com instrumento impugnatório, argüindo basicamente: a) que o serviço por ela desenvolvido tem caráter público e eminentemente social, inerente à própria União; b) que goza de imunidade tributária, portanto, não se encontra no campo de incidência do ICMS; c) que se trata de "serviço postal", serviço público e direito, e não serviço de transporte, portanto não se encontra no campo de incidência do ICMS; d) pugna, ao final, pela insubsistência do auto e o arquivamento do processo.

Na instância monocrática, a autoridade julgadora manifestou-se pela PROCEDÊNCIA DO FEITO FISCAL tomando como base à legislação pertinente.

Discordando da decisão proferida em 1ª instância, a autuada interpõe recurso voluntário em 2ª instância, alegando não ser responsável pelo pagamento do ICMS em razão de executar serviço postal, que tem caráter eminentemente social, gozando de imunidade tributária, sendo equivocado o entendimento de que o serviço postal é serviço de transporte e, por fim, pede que seja reconhecida a nulidade do procedimento instaurado, tornando insubsistente o Auto de Infração.

Com base no parecer nº 542/05 da Consultoria Tributária, o eminente representante da Douta Procuradoria Geral do Estado sugere que seja confirmada a decisão singular de PROCEDÊNCIA do feito fiscal.

É o relatório.

VOTO.

Preliminarmente à análise do mérito, rejeito a nulidade argüida pela recorrente, em decorrência da ausência de fundamentação contida no artigo 32 da Lei nº 12.732/97 e artigo 53 do Decreto nº 25.468/99.

CONSIDERANDO QUE, em Sessão, realizada no dia 15 de janeiro de 2.002, o Conselheiro Alfredo Rogério Gomes de Brito relatou processo que comporta idêntica situação fática e legal, lanço mão do voto do nominado Conselheiro-Relator, no que diz respeito ao mérito, para que seja o voto que ora estou proferindo, apresentado em Resolução que lida e aprovada, vai aqui anexado, servindo a este, por ser expressão de minha concordância.

Neste ensejo, examinamos as razões da recorrente:

Razões da Recorrente:

Vê-se, preliminarmente, de toda a bem articulada peça recursal que a recorrente tencionara demonstrar, por intermédio de analíticas argumentações, à relação jurídica entre a **ECT** e o Fisco Estadual a partir da definição de *Serviço Postal*, para negar, sobre a prestação do serviço de envio de encomenda/mercadoria:

a) A incidência do ICMS;
b) A configuração da prestação de 'serviço' no transporte de encomendas;
c) Sujeição às atividades de fiscalização e cobrança de tributo.

Assim é que transcreveu aludida definição, na forma como estatuíra o Decreto-Lei nº 509/69:

"SERVIÇO POSTAL: É o recebimento, expedição, transporte e entrega de objetos de correspondências, valores e *emcomendas*. Logo, da conjugação desses elementos (receber,expedir, transportar e entregar) resultaria a atividade da autuada.

Adiante, com observância do art. 7º, § 3º da Lei nº 6.538/78, pinçou também a definição do termo acima grifado [encomenda], plasmado no dispositivo em destaque como:

"a remessa e entrega de objetos com ou sem valor mercantil, por via postal".

Adiante evocou o texto constitucional vigente, com alusão ao art. 21, X e o *art. 22, V*, para ressaltar:

"Que não atua no campo de prestação de serviços pura e simplesmente, como qualquer pessoa jurídica de direito privado, ressaltando o caráter social inerente à execução do serviço postal".

A recorrente arrematou ao derredor de toda a argumentação sobre sua atividade no trecho a seguir reproduzido:

"... constitui serviço postal, e como tal, goza de imunidade nos termos do art. 12 do Dec. Lei nº 509/69".

grifamos

E mais adiante, a recorrente fez constar do seu arrazoado, ao nosso sentir, *data vênia,* aparente e sutil contradição, qual seja:

"A execução do serviço postal não cuida de *mercadoria*, e sim de objetos postais, legalmente qualificados como correspondências, valores e encomendas. Para os interessados (remetentes e destinatários) os bens podem representar objetos afetivos, financeiros, negociais, intelectuais, culturais, administrativos ou *mercadoria*".

grifamos

Mais e mais, articula com margem de abstração o que segue textualmente:

"O transporte de encomendas efetuado pela ECT em veículo próprio ou por ela locado ou arrendado não representa um 'serviço de transporte', mas apenas apenas um 'transporte' (?!) sendo este o elo de ligação entre o recebimento e a entrega..."

Os grifos foram intencionais

Do Pedido:

A vista de todo o exposto, requereu fosse o recurso recebido e provido, modificando-se a decisão da instância "a quo", para em novel decisão definir-se a improcedência do feito.

ANALISE DO RECURSO - NO PLANO CONSTITUCIONAL

A matéria recursal é calcada, preliminarmente, em sede de matéria constitucional, pelo que é de bom alvitre tecermos breves digressões, ainda que singulares, de uma tríade de aspectos que se nos apresentam interligados, por natureza e relevância, a saber:

a) Competência impositiva;
b) incidência tributária e
c) limitações ao poder de tributar.

Comporta examinar ao primeiro tópico adrede mencionado, a disposição contida no quadro a seguir - art. 155, II da CF/88 -, que outra não é senão, a atribuição impositiva de competência aos entes federativos, *in casu,* ao Estado do Ceará, para instituir o tributo – *ICMS:*

> *"Art. 155.* Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> ...
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"

Calha aqui registro da pertinência de considerações pelo douto Procurador, Dr. Mateus Viana Netto, acerca da expressão "quaisquer" contida no dispositivo constitucional, termo que se presta a responder a indagação:

- O que estaria então, sujeito à incidência do tributo estadual?

Ora, tanto as operações *[de circulação de mercadorias]* quanto às prestações de serviços de transportes e de comunicação.

Curial ainda continuar perquirindo quais, dentre as prestações de serviços de transportes [e de comunicação também], amoldar-se-ia à resposta.

Ao primeiro momento, a expressão: "quaisquer" poderia, como uma luva, encobrir a generalidade de todas prestações, tanto de transportes como as de comunicação, este conceito ainda vago e impreciso, do ponto de vista da imposição de norma de incidência.

Imperioso frizar que nem todas as prestações estariam sob tal manto. Leitura do dispositivo emoldurado acima noticia que seriam as de natureza interestadual e intermunicipal, vai-se depreendendo exclusão das prestações realizadas no âmbito interno de cada município, de modo a não se poder cogitar das prestações de transportes intramunicipais.

Atesta-se, no primórdio, forte carga axiológica de generalidade contida na expressão *[quaisquer]* como se não comportasse redução do campo de incidência.

Mas resta claro também conceber existir restrição dentre vastíssimo elenco de negócios jurídicos, quais os que poderiam ou estariam, de plano, desonerados, todavia, senão por força de regra literalmente expressa na Constituição ou em norma infraconstitucional recepcionada ou produzida após o advento da Carta Magna e com esta compatível.

Clamando - a recorrente -, pela impertinência em se ver tributada pelo ente federativo – *Estado do Ceará* -, alinhou dentre mais considerações, na peça recursal, as seguintes:

"... o transporte de objetos de correspondência (entre outros, a encomenda) constitui serviço postal, e como tal, goza de imunidade nos termos do art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69".

É imperioso destacar, embora [*imunidade*] é termo que não se ache literalmente expresso na Constituição Federal do Brasil, não significa tenha dela cogitado, o constituinte originário. Logo, toda disposição exonerativa com sede na CF/88 somente assim deve ser entendida, e o fazemos sob a escora de *Amílcar Falcão* que a define como regra de não-incidência constitucionalmente qualificada.

Mais propriamente, o disposto no art. 155, § 2º, X, "*a*", "*b*" e "*c*" no qual, embora o constituinte originário tenha utilizado a expressão "*não incidirá*", toda a doutrina a ele sempre e sempre se referiu como as imunidades (restritas ao ICMS).

Na evocação recursal, - *caso do Decreto-Lei*, - *espécie normativa que felizmente não mais se edita, desde o advento da nova ordem jurídica, mui embora reconheçamos que alguns desses institutos de antanho se ache em vigor*, - *o Código de Processo Penal, como ex.* -, permitimo-nos exarar entendimento que no caso do DL ter atribuído imunidade, não tenha sido este recepcionado no ordenamento instaurado desde 1988, tese que sustentamos não em face de inconstitucionalidade formal superveniente, pois bem o sabemos, o Direito Constitucional brasileiro não o consagrou e nem admite a discussão. Sustentáculo de nossa consideração é tão somente a análise de compatibilidade material *(e não formal, portanto)*.

Por completude de exame didático pode-se decalcar situações outras, de freio concernente à tributação – via ICMS -, em face d'alguns dispositivos constitucionais (V. arts. 150 a 152, na Seção "*Das Limitações do Poder de Tributar*"). Indicados os dispositivos, destes não cogitaremos, tencionando não nos afastar do núcleo de exame da questão em relevo.

Segue mais outra consideração trazida à lume pela recorrente, qual seja:

"(...) o único ente publico competente para cobrar eventual tributo, no caso, seria a União".

Por tudo que se pretendeu demonstrar, o serviço de transporte é regra de incidência de tributo estadual [somente] e do qual prescreveu, a Excelsa Carta.

Em sendo assim, deste não poderia lançar mão, a União, senão na iminência ou no caso de guerra externa, ao instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua

competência tributária, os quais seriam suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação, como estabelece a Constituição da República (art. 154, II). Depreende-se do mandamento constitucional também que a União *não pode* arvorar-se de competência para exonerar a quem esteja sujeito à tributação por seus entes federativos.

Amolda-se ao que expressamos a dicção seguinte:

> *"Art. 151.* É vedado à União:
> ...
> **III** - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios."

Finalmente a recorrente clama a prudência recomendada na interpretação das disposições legais de forma sistemática e não da leitura de apenas parte de um artigo ou inciso, para negar aplicação do caso *sub examen* ao ordenamento jurídico-tributário do Estado, para emitir o seguinte juízo de valor:

> "... Serviço público não se tributa com imposto (...) e o único ente publico competente para cobrar eventual tributo, no caso, seria a União".

O PONTO NUCLEAR DA QUESTÃO

Aspectos Constitucionais:

Pretender, *data vênia,* verificar a subsunção do fato à norma, comportaria ingressar no cerne da questão, como é possível fazer, a partir do texto constitucional, - *escalão do Direito Positivo mais elevado* -, para lembrar *Kelsen*, escalonando, agora, da ordem jurídica, normas de diferentes planos, ordenadas, uma ao lado da outra em diferentes camadas ou níveis.

Assim pode-se discorrer por apresentação da norma complementar à Constituição, a lei ordinária estadual e o regulamento, adiante.

Oportuna e boa reflexão nos conduz verificar que a recorrente – *EBC* – detém o monopólio do serviço postal, é verdade insofismável. Mas em relação ao envio/transporte de encomendas no padrão "mercadorias", serviço que põe em prática, ora por veículos próprios, ora por veículos locados, verifica-se, sem sombra de dúvidas, que desenvolve, no mesmo compasso ao particular, a prestação de serviços de transportes de mercadorias.

E por ser assim, está, na forma do art. 173 da CF/88, efetuando a exploração de atividade econômica a qual não concebe seja atividade monopolística, muito menos, atividade típica estatal, devendo, em contrapartida, postar-se em mesma lateral, em pé de igualdade com empresas de prestação de serviços de transportes, de particulares. Concebesse diferentemente, estar-se-ia malferindo *Princípio Geral da Atividade Econômica*, - o da *LIVRE CONCORRÊNCIA* -, encartado na CF/88 (art. 170, IV).

Em parelha com a vasta gama e múltipla rede de empresas prestadores de serviços de transportes de mercadorias, pode-se, adquirir em qualquer unidade da Federação, e transportar-se, através da recorrente – *ECT*– a título de encomenda, mercadorias várias, da agulha ao computador. Insofismavelmente, tal fato não condiz com aspectos imperativos da segurança nacional.

E a empresa pública – ECT -, quando da prestação de tais serviços, insere-se na seara de exploração de atividade econômica, sujeitando-se, em prestígio ao Princípio [constitucional] da Livre Concorrência, à mesma sujeição tributária que afeta as empresas privadas, prestadores de serviços de transportes de cargas.

Abarca o entendimento esposado o dispositivo constitucional que assinala:

"**Art. 173.** ...
§ 1º. A lei estabelecerá o estatuto jurídico da **empresa pública**, da sociedade de economia mista (...) **que explorem atividade econômica** de produção ou comercialização de bens ou **de prestação de serviços**, dispondo sobre:
...
II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e **tributários**;"

Não há como afastar a obrigação tributária sob o pálio da Imunidade Recíproca, pois, em boa hora, o mandamento constitucional ressalvou, como se depreende da transcrição contida no quadro abaixo:

"**Art. 150.** [...]
...**§ 3º.** As vedações do inciso VI, "a" e do parágrafo anterior **não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados**, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. [...]"

Quanto ao juízo de valor da recorrente vazado na consideração a que este trabalho já se referiu, como abaixo se lê:

> "... Serviço público não se tributa com imposto (...) e o único ente publico competente para cobrar eventual tributo, no caso, seria a União".

Consideremos ainda, na análise que se efetiva, - da incidência de tributo – sobre a prestação do serviço de transporte, quiçá, da sujeição de responsabilidade tributária, atribuída pela lei, quando aceitar para transportar mercadorias sem o documento fiscal necessário e suficiente à regularidade formal, cujo inadimplemento adquire contorno material, incogitável possa a União tributar a operação, senão quando a competência decorrente da espécie tributária era de sua competência, denominada *Imposto sobre Transporte Rodoviário* – ITR, inexistente desde o advento da CF/88, incorporado ao ICMS, de competência dos entes Estados e DF, os quais, pessoas jurídicas de direito público interno, gozam da garantia de que a União não poderia desonerar-lhes, da competência, como estatui o Diploma Maior, objeto de considerações acima.

Aspectos Infraconstitucionais:

- **CTN e Lei Complementar 87/98**
- **Lei Estadual nº 12.670/96 e Decreto nº 24.569/97**

Dispõe o *Código Tributário Nacional/CTN* – Lei nº 5.172/66 -, *in verbis*:

"**Art. 128.** (...) a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".

Prescreve a Lei Estadual nº 12.670/96:

"**Art. 16.** São responsáveis pelo pagamento do ICMS:
...
II - O transportador, em relação à mercadoria:
c) que aceitar para despacho ou **transportar sem documento fiscal**, ou sendo (...)"

Estabelece o Decreto nº 24.569/97, - regulamento a Lei nº 12.670/96:

"**Art. 829.** Entende-se por mercadoria em situação fiscal irregular aquela que, depositada ou em trânsito for **encontrada desacompanhada de documentação fiscal** própria (...).
Art. 830. Sempre que for encontrada mercadoria em situação irregular, na forma como define o artigo anterior, deverá o agente do Fisco proceder, de imediato, a lavratura do Auto de Infração, com retenção de mercadoria."

Entrelaçando o cipoal normativo retroassinalado, aspectos relevantes se impõem à discussão: um que diz respeito à atribuição da responsabilidade; outro, da importância do documento fiscal.

Demasiado discorrer sobre sujeição passiva neste trabalho que já se alonga. Paira lembrar distinção entre **contribuinte** e **responsável**, inserta no CTN:

> "**Art. 121**. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:
> **Parágrafo único**. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
> **I - contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
> **II - responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Corrobora a disposição legal para o entendimento, cada vez mais firme, de que a situação em foco remete a recorrente, Empresa Brasileira de Correios – ECT -, à condição de responsável pelo pagamento do ICMS cujo dever jurídico era originariamente do contribuinte constante da hipótese de incidência relativa à circulação de mercadoria desacompanhada de documento fiscal, ou mesmo, ainda que deste fosse acompanhado, mas tido por inidôneo, o que não constitui o caso, vez que se trata é de ausência, ou total inexistência de documentação fiscal.

E por se trazer à baila a temática, – documentos fiscais -, coaduna lembrar que questão histórica referente a estes serve de ensaio, de quando em vez, para negar-lhes a importância, felizmente de quase nenhum eco. É aquela em que o *Supremo Tribunal Federal* autorizou registro de créditos aos adquirentes de café junto ao Instituto Brasileiro do Café - IBC.

Situação específica, curial é verificar que o caso ora lembrado se desgruda enormemente das demais situações, como esta que ora se apresenta, bem descrita na imensa maioria da doutrina, em que adimplemento da obrigação tributária – principal – pelo contribuinte não o exime de outras obrigações tributárias, ditas acessórias.

Melhor conhecimento destas – *das obrigações acessórias* -, pode vislumbrar que pela inobservância, pela omissão, resulta aos agentes públicos [do Fisco] a impossibilidade de manter controle e conhecer do *quantum* a ser recolhido ao Erário. Daí porque a disciplina de ordem legal resolve pelo "dever jurídico de responder pela obrigação principal".

Dispiciendo, mas por completude de todo o exame, note-se que, no caso vertente, passa ao largo qualquer pecha de violação de sigilo relativo à correspondência quando do exame de situações, como fora o caso, com adoção de procedimentos indispensáveis à constituição do crédito tributário.

Por obediência ao comando constitucional, não vai aqui se discutir da inviolabilidade do sigilo da correspondência inerente ao serviço postal, que mui se distingue do serviço de transporte de encomendas/mercadorias.

Não fosse permitido distinguir, ineficaz seria o também comando constitucional atribuidor da competência tributária. A ressalvar, inclusive, adequa-se bem a norma complementar à Constituição, insculpida no art. 195 do CTN:

> "**Art. 195.** Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis ..."

É este, portanto, o dispositivo de garantia da prática de atos indispensáveis à materialização da exigência tributária, o qual bem pode, inclusive, fazer-se combinar com o disposto no multicitado art. 142, mesmo diploma legal – CTN .

Estatui, a Lei nº 12.670/96 a seguinte penalidade: art. 123, III, "a".

Com a nova redação dada a este dispositivo, a penalidade passa a ser de uma MULTA equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou da prestação, conforme demonstrativo a seguir:

VOTO

Outro proceder não seria possível, senão a competente lavratura do Auto de Infração, posto que no procedimento fiscalizatório não se vislumbra a discricionariedade do ato. Coaduna, portanto, vinculação a que alhures nos referimos, ante o que restou demonstrado, de forma cabal, o cometimento do ilícito fiscal.

Não merece reparo, por reforma ou modificação, a *Decisão*, exarada na instância inicial.

Por isso encontro azo para confirmar a decisão adrede manifestada, pelo que logo passo a justificar o entendimento, fundamentando-o, em prestígio à disposição assente no art. 93, IX e X da CF/88 sob a escora de que as decisões devem ser motivadas/fundamentadas, afastando-se, destarte, qualquer eiva de nulidade ante a seqüência de considerações encartadas neste Voto, em exame do bem produzido arrazoado recursal.

É o voto, originariamente de lavra do Conselheiro Alfredo Rogério Gomes de Brito que ora também adoto, para o presente processo, considerando as razões já expostas, entretanto, cabe ao processo em comento a PROCEDÊNCIA do feito fiscal, confirmando a sentença singular, com a conseqüente aplicação do art. 123, III, "a" da Lei nº 12.670/96, com nova redação dada pela Lei nº 13.418/03, rejeitando preliminarmente a nulidade argüida em face da ausência de fundamentação e de acordo com a douta Procuradoria Geral do Estado.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

BASE DE CÁLCULO: R$ 1.794,00.

ICMS (17%): R$ 304,98.

MULTA (30%): R$ 538,20.

TOTAL: R$ 843,18.

DECISÃO:

Vistos, discutidos e examinados o presente auto, em que é RECORRENTE a EMPRESA BRASILEIRA DE CORRÉIOS E TELÉGRAFOS e RECORRIDO a CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA,

RESOLVEM, os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, após rejeitar a preliminar de nulidade argüida pela recorrente, conhecer o Recurso Voluntário, negar-lhe provimento, para confirmar a decisão condenatória do feito fiscal exarada na Instância Singular, julgando PROCEDENTE a ação fiscal, com aplicação da sanção contida no art. 123, III, "a" da Lei nº 12.670/96, com nova redação dada pela Lei nº 13.418/2003, nos termos do voto do relator e do parecer da douta Procuradoria Geral do Estado .

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos..07..de ..11..... de 2005.

Alfredo Rogério Gomes de Brito
PRESIDENTE

Fernando Cezar Caminha Aguiar Ximenes
CONSELHEIRO RELATOR

Fernanda Rocha Alves do Nascimento
CONSELHEIRA

Manoel Marcelo Augusto Marques Neto
CONSELHEIRO

Frederico Hózanan de Castro
CONSELHEIRO

Helena Lúcia Bandeira Farias
CONSELHEIRA

Vitó Simon de Morais
CONSELHEIRO

Ana Maria Martins Timbó Holanda
CONSELHEIRA

José Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRO

PRESENTE:

Matteus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO