



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 086/2011

029ª. SESSÃO ORDINÁRIA EM: 11/02/2011

PROCESSO Nº: 1/2925/2006

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2006.18627-6

RECORRENTE: UNILINK TRANSPORTES INTEGRADOS LTDA.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTE: MARIA DA CONCEIÇÃO ROCHA DA PAZ

RELATOR: CONSELHEIRO ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO

EMENTA: ICMS/IMPORTAÇÃO – Ativo Imobilizado. Produto sem similaridade nacional. Regime tributário para incentivo e modernização e à ampliação da estrutura portuária – Reporto - 1. O agente fiscal detectou falta de recolhimento do imposto, referente a uma importação de equipamento – guindaste marca *Ferrari* - destinado ao ativo imobilizado da empresa. 2. Recurso voluntário conhecido e provido. 3. Auto de infração julgado **IMPROCEDENTE**, por unanimidade de votos, em conformidade com o voto do Relator e a manifestação oral, em sessão, do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. 4. Reformada a decisão condenatória prolatada no juízo originário, em virtude das provas assentadas nos autos, considerando-se, no caso concreto, emprego da Analogia (art. 108, § 1º do CTN), o Princípio da Razoabilidade, Leis nº 12.670/96, 12.732/97, 11.033/2004, Convênio 28/2005, Decs. nº 24.569/97, 25.468/97 e 25.711/99.

RELATORIO

Noticiam os autos que a recorrente, contribuinte do ICMS, não teria recolhido ICMS referente à importação de equipamento destinado a seu Ativo Imobilizado, conforme Declaração de Importação 05/1055319-7, razão da lavratura do Auto de Infração, sendo lançado o tributo de R\$ 156.609,52 e multa de R\$ 78.304,76, calculados sob a base de cálculo de R\$ 921.232,49.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

Refere-se o presente processo, de recurso voluntário interposto pela Recorrente, com fulcro no ordenamento jurídico-tributário estadual, no intuito de ver reformada a decisão proferida no julgamento monocrático, cuja ementa restou assim transcrita:

ICMS – ATRASO DE RECOLHIMENTO DE ICMS. Julgado PROCEDENTE. Decisão amparada nos art. 3º, inciso VII, § 1º e arts. 73, 74 e 827, do Dec. nº 24.569/97, com penalidade prevista no art. 123, I, “d” da Lei nº 12.670/96. Defesa tempestiva.

A manifestação da Consultoria Tributária, em respeitável Parecer, foi no sentido de confirmar e manter a decisão condenatória exarada pelo julgador monocrático que, submetida à consideração da douta Procuradoria Geral do Estado, em princípio, adotou o respectivo Parecer, por seus fundamentos fáticos e legais.

É o mui breve relatório.
ARGB

VOTO DO RELATOR

Trata-se de recurso voluntário interposto que preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço, em face da decisão exarada pela 1ª Instância de Julgamento, através do qual, a recorrente, por intermédio de seu advogado, regularmente constituído, se insurge contra a respeitável Decisão proferida pelo julgador singular, referente ao auto de infração ‘*sub oculis*’ que considerou procedente, a autuação.

A recorrente, por seu patrono judicial, consignou razões de nulidade processual e do pedido de realização de perícia por ocasião da apresentação de defesa oral no colegiado da 1ª Câmara do *Conselho de Recursos Tributários*, ensejando, ainda, fosse conhecido, o *meritum causae*.

Colho da peça recursal interposta, em apertada sinopse os argumentos abaixo enumerados:



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

1. *Preliminarmente, nulidade da decisão de 1ª Instância por ofensa ao Contraditório e a Ampla Defesa ou negar a perícia técnica requerida pela atuada;*

2. *Que o laudo emitido pela Fundação Núcleo de Tecnologia Industrial – NUTEC – concluiu “não existir fabricação similar nacional do referido equipamento importado”, não pretendendo a recorrente substituir o referido laudo pelo da ABIMAQ/SINDIMAQ, mas apenas apresentá-lo como um indício de prova que justificaria a realização de perícia.*

3. *Requer dar provimento ao recurso interposto em todos os seus termos para, anulando a decisão recorrida, converter o curso do julgamento em diligência destinada à realização da prova pericial tendente a proclamar que, ao tempo da importação do bem descrito nos documentos respectivos, não era fabricado no Estado brasileiro máquina similar aquela importada pela recorrente.*

Aspectos Legais a Considerar:

Disponha o *Regulamento Aduaneiro* que:

Art. 193. ...

§ 1º *Na apuração da similaridade poderá ser solicitada a colaboração de outros órgãos governamentais e de entidades de classe (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 19).*

§ 2º *Nos casos excepcionais em que, por motivos de ordem técnica, não for possível a apuração prévia da similaridade, esta poderá ser verificada por ocasião do despacho de importação da mercadoria, conforme as instruções gerais ou específicas que forem estabelecidas. (grifos acrescidos).*

No tocante ao mérito da questão, ou seja, a isenção do ICMS em decorrência do Convênio ICMS 28/05, o RICMS dispõe sobre a matéria no artigo transcrito, *in verbis*:



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

Art. 6º Ficam isentas do ICMS, sem prejuízo de outras hipóteses previstas na legislação tributária estadual, as seguintes operações:
(...)

XXVII - **importação de máquinas, equipamentos**, aparelhos, instrumentos, materiais e seus respectivos acessórios, sobressalentes e ferramentas, **destinados a integrar o ativo permanente de empresa industrial**, desde que a operação esteja (Convênios ICMS 26/90, 130/94 e 23/95 - indeterminado);

a) **isenta do Imposto sobre a Importação;**

b) amparada por Programas Especiais de Exportação (BEFIEX), aprovados até 31.12.89; (*grifos acrescidos*).

Observa-se que o cerne da questão cinge-se em um ponto, a saber: **a comprovação de inexistência de produto similar produzido no Brasil**. A falta dessa comprovação afeta diretamente o cumprimento dos requisitos estipulados no Convênio 28/2005, bem como, afeta o cumprimento dos requisitos dispostos na Lei 11.033/2004, que instituiu o *Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTE*.

A Lei 11.033/04 por seu turno, estabelece:

Art. 14. **As vendas de máquinas, equipamentos**, peças de reposição e outros bens, no mercado interno ou a sua importação, **quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do Reporto e destinados ao seu ativo imobilizado** para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias, na execução dos serviços de dragagem, e nos Centros de Treinamento Profissional, na execução do treinamento e formação de trabalhadores, **serão efetuadas com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**, da Contribuição para o PIS/Pasep, da *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins* e, quando for o caso, do Imposto de Importação. (Redação dada pela Lei nº 11.726, de 2008)
(...)

§ 4º A suspensão do Imposto de Importação somente será aplicada a **máquinas, equipamentos e outros bens que não possuam similar nacional**. (*grifos acrescidos*).



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

O Convênio 28/2005 apresenta quatro condições para aquisição do benefício, *ad litteram*:

§ 1º O benefício previsto neste convênio fica condicionado:

I - à integral desoneração dos tributos federais, em razão de suspensão, isenção ou alíquota zero, nos termos e condições da Lei nº 11.033/04, ao referido bem;

II - à integração do bem ao ativo imobilizado de empresas beneficiadas pelo REPORTO e seu efetivo uso, em portos localizados em seus territórios, na execução dos serviços referidos no “caput”, pelo prazo mínimo de 5 (cinco) anos;

III - a que o desembaraço aduaneiro seja efetuado diretamente pelas empresas beneficiárias do REPORTO, para seu uso exclusivo;

IV - à comprovação de inexistência de similar produzido no país, que deverá ser feita por laudo emitido por entidade representativa do setor produtivo com abrangência em todo território nacional ou por órgão federal especializado. *(grifos acrescidos).*

OS PARECERES DO NUTEC

Vislumbra-se ainda nos autos, uma referência ao laudo técnico da *Fundação Núcleo de Tecnologia Industrial – NUTEC* – cuja conclusão não infere que não existe fabricação similar nacional do equipamento importado, este, por sinal refutado pelo julgador singular e também pela Consultoria Tributária, sob a alegativa do dispositivo albergado no inciso IV do §1º do Convênio 28/05, ***expressis verbis***:

IV - à comprovação de inexistência de similar produzido no país, que deverá ser feita por laudo emitido por **entidade representativa do setor produtivo com abrangência em todo território nacional** ou por órgão federal especializado. *(grifos acrescidos).*

O julgador monocrático e o Consultor Tributário asseveraram que a NUTEC é um órgão estadual, portanto não tem competência para emitir o referido laudo.

Neste diapasão, a autuada argumentou e apresentou em sessão, escusas, em face de ter apresentado laudos distintos, cingindo-se ao que fez juntada, no momento da sessão, autorizada pela Presidência, à vista e exame do Procurador do Estado, em



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

que se atesta que o órgão vinculado a *Secretaria da Ciência e Tecnologia no Estado do Ceará – SECITECE* -, motiva Parecer específico, em que atesta a inexistência da similaridade.

Quanto ao aspecto de abrangência do órgão emitente, entendeu-se que a NUTEC seria o órgão mais isento e preparado para emitir tal parecer. Neste sentido, a recorrente assinalou em sessão, fundamentos objetos de outra decisão desta e. Câmara, em que face do Estatuto do NUTEC, concernente à sua área de atuação:

Art 2º - A atuação da Fundação Núcleo de Tecnologia Industrial – NUTEC se dará em todo o território nacional.

Art. 3º - A Fundação Núcleo de Tecnologia Industrial – NUTEC, no seu âmbito territorial de atuação, tem por finalidade:
(...)

X – Emitir laudos e pareceres com base nas normas técnicas vigentes; (*grifos acrescidos*).

Nessa consonância, adentrando-se no mérito da contenda, no caso vertente e, fazendo a perscrutação das peças dos autos, vislumbra-se que, interpretar de forma literal o benefício em lide, obedecendo ao comando normativo do art. 111 do CTN, implicaria na ratificação da peça exordial.

No entanto, *in casu*, impende trazer à baila os ensinamentos do preclaro mestre *Souto Maior Borges*, que através de seu livro "*Isenções Tributárias*", abalou definitivamente a teoria tradicional acerca das isenções, em que o ilustre tributarista expendeu que os institutos jurídicos da isenção e da imunidade não consistem em uma limitação da competência tributária, esclarecendo que "*a competência tributária consiste, pois, numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário.*" Enquanto "*A imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária.*"

Em outras palavras, ele advoga a tese de que a competência tributária já nasce limitada, trazendo em seu bojo as autorizações e proibições previstas constitucionalmente; destarte, quem sofre constrição é o poder de tributar. Ressaltou que nem sempre, a isenção pode ser considerada como renúncia ao poder de tributar,



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

em face da existência das ditas isenções heterônomas, no âmbito dos tratados internacionais, na dicção do art. 98 do CTN.

Neste contexto, referido doutrinador leciona que a isenção deve ser percebida na sua feição mais geral de não-incidência.

Frente às considerações expendidas, corrobora-se a explicação do representante da douta PGE: *"A interpretação literal é ponto de partida para a interpretação de qualquer norma, no entanto esse processo lógico se completa com a utilização de outros elementos, como o previsto no art. 108, § 1º do CTN"*. Transcrito abaixo, o preceptivo citado, *in verbis*:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. *(Grifos acrescidos)*.

Nessa linha de raciocínio, o *Procurador do Estado* complementa seu arrazoado:

"...o emprego da analogia não pode resultar na cobrança de imposto não previsto; ou seja, afirmar que os equipamentos nacional e importado são similares, implica na exigência de imposto com a utilização da analogia, vedada pelo CTN."

Ademais, a recorrente afirma existir um questionamento da existência de um produto similar nacional. Entrementes, a autuada também apresentou em sessão, recurso administrativo interposto contra decisão proferida da matéria em debate.

Cabe mais, exsurgir o *Princípio da Razoabilidade*, pois apesar de não se encontrar expressamente previsto na Carta Magna, se pode auferi-lo implicitamente de alguns dispositivos, além de vir sendo muito aplicado pela doutrina e pelos tribunais



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

pátrios. Através dele, depreende-se que o agente público deve obedecer a critérios aceitáveis, do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitadas das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida. Ressalta-se que não obstante, estar obrigado aos rigores da lei, importante que o agente público vislumbre o que melhor possa atender ao interesse público naquela situação, no sentido de efetivar a vontade abstrata da lei, adotando a melhor medida para o atendimento da finalidade pública.

A destacar, nesse ínterim, que o Estado do Ceará, inclusive, através da Lei nº 14.586, de 21 de dezembro de 2009 (mui recente, portanto), dispôs sobre a tributação nas operações de importação de guindastes e outros equipamentos para elevação, transporte e armazenagem, com tratamento diferenciado que importou em considerável redução da carga tributária, a qual resulta em 4%.

Também, neste azo, cabe destacar que parece pouco razoável tomar ciência do todas as provas levantadas pela autuada, entre elas um laudo do NUTEC, órgão criado pelo Estado do Ceará, que afirma textualmente **não existir similar nacional** para o produto importado pela autuada, e simplesmente prender-se a letra da lei, ignorando o objetivo *lato sensu* da norma isencional, que é alcançar o produto não similar.

O Princípio da Verdade Material, que permeia todo o Processo Administrativo Tributário nos lembra que: **é dever da autoridade administrativa, levar em conta todas as provas e fatos de que tenham conhecimento**. Neste esteio, nos debates realizados em Sessão na Câmara em liça, concluiu-se que não é razoável ignorar o laudo apresentado pelo NUTEC, uma vez que seu Estatuto preceitua:

“Art 2º - A atuação da Fundação Núcleo de Tecnologia Industrial – NUTEC se dará em todo o território nacional”.

Ademais, cumpre não olvidar que a empresa autuada, o porto e o titular da competência tributária estão contidos na pessoa jurídica de direito público: o Estado do Ceará. E as provas carreadas aos autos firmaram o convencimento deste colegiado, portanto.

Demais, calha considerar que:



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

- a) Não constitui ofensa aos Princípios Constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa, o fato de o julgador singular negar o pedido de conversão do julgamento e atender ao pedido de realização de diligência – perícia – na forma requerida pela autuada e ora recorrente, haja vista que o art. 61 do Dec. nº 25.468/99 prevê que tal procedimento será adotado ou não de acordo com o livre convencimento da autoridade julgadora. Entretanto, tal decisão deve ser fundamentada, deve ser motivada, sob pena de nulidade da respectiva decisão que indeferir o respectivo pleito;
- b) Em princípio, a Perícia do Contencioso Administrativo Tributário opera com laudos contábeis e fiscais, não sendo competente para atestar ou expedir atestado da existência ou não de similaridade de produtos, notadamente da natureza que ora se examina, posto tratar-se de um quindaste autopropulsado modelo Ferrari F-327, NCM 8426.4190.
- c) Fora solicitada a isenção do ICMS, sendo o pedido indeferido mediante o respeitável *Despacho* emitido pelo órgão competente, *in casu*, a Célula de Execução da Substituição Tributária e Comércio Exterior – CESUT – sob o fulcro de que a operação não estivera amparada nos moldes das concessões outorgadas às empresas beneficiadas pelo regime tributário para incentivo à modernização e à ampliação da estrutura portuária – Reporto – consignado no Convênio 28/2005 do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ -, que condiciona tal benefício, dentre outras condições, e essencialmente, à integral desoneração dos tributos federais, nos termos da Lei nº 11.033/2004 e a comprovação da inexistência de similar, produzido no País, através de laudo emitido por entidade representativa do setor produtivo com abrangência em todo o território nacional ou por órgão federal especializado.

Com efeito, compulsando os autos deste processo, importante ressaltar que, à época, não existiu qualquer pagamento referente ao imposto de importação, vez que o recorrente estava discutindo judicialmente sua condição de beneficiária do reporto, no



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

âmbito judicial, pelo que se vê nos autos do processo que tramitou no 8ª Vara da Justiça Federal, tendo sido concedida medida liminar autorizando o desembaraço do equipamento ora em discussão, acatando a sua condição de beneficiária do Reporto. A decisão judicial em comento já fora objeto de sentença, favorável ao impetrante.

Como alhures aduzimos, e comporta considerar, ainda, conquanto, às fls. 41/43 dos autos conste um laudo emitido pelo NUTEC, e neste não haja a conclusão evocada pela recorrente, em que não traria, em se teor, como efetivamente este respectivo laudo não traz, de que, traz qualquer afirmação sobre a existência ou não de produto similar, admitiu o representante legal da recorrente, na sessão de julgamento, errônea juntada de documento, pelo que exibiu laudo em que consta a conclusão a que aduzira, sendo, de plano, deferida a juntada, pela Presidente da Câmara, sob o exame e concordância do Procurador do Estado – parte processual -, do relator e demais conselheiros, restando, contudo, discutir, se o órgão emitente, - NUTEC -, atende ou não às exigências do Convênio 28/2005.

Resolve-se a questão, na jurisprudência administrativa deste órgão de julgamento, a teor da Resolução nº 184/2009, de lavra do eminente Conselheiro, Dr. Vito Simon de Moraes, quando examinando processo com situação análoga, considerou tratar-se o NUTEC, por suas disposições estatutárias, órgão técnico de abrangência em todo o território nacional.

De plano, assentamos que, em relação à nulidade requerida, não há o que prosperar, haja vista que, na subsunção dos fatos às normas, especialmente ao art. 33 do retrocitado regulamento processual, não se configura qualquer preterição ou cerceamento ao contraditório que inviabilize a materialização da ampla defesa.

Todos os elementos imprescindíveis para o conhecimento da acusação fiscal constam dos autos, com descrição clara e precisa, e nada impediu a recorrente em contrapor-se aos fatos evocados ou em contradizê-los, contrapondo-se, em reparo, quanto à acusação que fora assacada.

Logo não há nenhuma mácula à garantia processual constitucional e legal que tenha viabilizado o contraditório e a ampla defesa e, conclusivamente, não há, nos autos, qualquer vício que, de plano, ensejasse em nulidade absoluta de todo o processo.



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

VOTO

– *Ex-positis*, e após afastar a *preliminar de nulidade absoluta*, manifestamo-nos pelo conhecimento do recurso voluntário, dando-lhe provimento no sentido de reformar a decisão condenatória em sede do julgamento singular, ao comungar, nesse desiderato, no entendimento de aplicar hermeneuticamente o direito ao caso concreto e, de forma sistemática, aplicando princípios norteadores da relação Fisco/Contribuinte, notadamente pelo da verdade material e da razoabilidade, restou comprovado nos autos, à inexistência de produto similar nacional, razão pela qual, configura despiendo tecer maiores comentários.

Assim, VOTO pelo conhecimento do recurso voluntário, para dar-lhe provimento, a fim de reformar a **decisão a quo** e julgar improcedente a increpação Fiscal, em conformidade com a manifestação do representante da douta *Procuradoria Geral do Estado*, alterada oralmente, em Sessão, conforme registro da Ata da Sessão de Julgamento.

É o VOTO.
ARGB



GOVERNO DO
ESTADO DO CEARÁ
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT
Conselho de Recursos Tributários - CRT
1ª Câmara de Julgamento

DECISÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos em que é recorrente **UNILINK TRANSPORTES INTEGRADOS LTDA** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, resolve conhecer do recurso voluntário, dar-lhe provimento, para após sem exame da preliminar de nulidade – art. 53, § 11 do Dec. nº 25.468/99 - reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª instância, julgando **IMPROCEDENTE** a presente ação fiscal, nos termos do voto do relator e manifestação do representante da douda Procuradoria Geral do Estado, alterada em Sessão mediante despacho reduzido a termo nos autos. Por ocasião do julgamento, se fez presente e sustentou oralmente o recurso, o representante legal da recorrente, Dr. José Alexandre Goiana.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 17 de Fevereiro de 2011.


Dulcimeire Pereira Gomes
PRESIDENTE DA CÂMARA


Alfredo Rogério Gomes de Brito
CONSELHEIRO RELATOR


Abílio Francisco de Lima
CONSELHEIRO



Ana Maria Martins Timbó Holanda
CONSELHEIRA


José Sidney Valente Lima
CONSELHEIRO


Mateus Viana Neto
PROCURADOR DO ESTADO


Camila Borges Duarte
CONSELHEIRA


Vanessa Albuquerque Valente
CONSELHEIRA


Jannine Gonçalves Feitosa
CONSELHEIRA


Cícero Roger Macedo Gonçalves
CONSELHEIRO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO