

Acórdão: 23.288/22/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000039624-56
Impugnação: 40.010142831-82
Impugnante: Elmo Silva Ballesteros
CPF: 636.028.656-49
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

ITCD - CAUSA MORTIS - FALTA DE RECOLHIMENTO/RECOLHIMENTO A MENOR – SUCESSÃO. Constatou-se a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD, devido por herdeiro, nos termos do art. 1º, inciso I da Lei nº 14.941/03, por decorrência do óbito. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Exigências de ITCD e Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II da referida lei. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), cujo vencimento ocorreu em 23/08/11, em decorrência da transmissão *causa mortis* de Ignácio Ballesteros Rodrigues, por sucessão legítima, em 24/02/11.

Exige-se o ITCD e a Multa de Revalidação prevista no art. 22, inciso II, da Lei nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003.

Inconformado, o Autuado apresenta, intempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 10/19.

A Fiscalização reformula o lançamento às fls. 86/90.

Aberta vista, o Impugnante apresenta Aditamento à Impugnação às fls. 93/96.

A Fiscalização novamente manifesta-se às fls. 110/115 e promove nova reformulação do crédito tributário e o Impugnante, outra vez, adita sua Impugnação às fls. 118.

O Fisco, por sua vez, apresenta Manifestação Fiscal às fls. 120/127.

A Segunda Câmara de Julgamento exara despacho interlocutório de fls. 131 para que o Impugnante esclareça, em relação à empresa Elmo, a origem dos valores lançados no Ativo na rubrica “Encargos Financeiros de Parcelamentos” e traga aos autos cópia do Razão da respectiva conta, o que é cumprido às fls. 135/137. Nessa mesma decisão, acorda ainda em, resumidamente:

- remeter os autos à Advocacia Geral do Estado – AGE, para que essa se manifeste acerca da possível relação da Ação Cautelar Fiscal citada às fls. 11 com os créditos tributários ora em discussão, bem como requerer que sejam listadas as dívidas tributárias que motivaram a ação e as respectivas datas das Certidões de Dívida Ativa;

- converter o julgamento em diligência para que o Fisco (i) apresente os parâmetros, demonstre os cálculos e junte os elementos probantes, separadamente para cada bem/direito objeto do lançamento; (ii) esclareça junto ao Contribuinte e informe quais as dívidas tributárias que compõem a rubrica “Obrigações Tributárias” no balanço de 2010 das empresas Elmo e EBP; (iii) junte aos autos, em meio físico ou eletrônico, a íntegra do expediente de Protocolo nº 201.504.178.359-9; (iv) se manifeste sobre os esclarecimentos prestados pela AGE; (v) abra vista ao Impugnante.

A AGE exara seu parecer e cumpre a decisão da 2ª Câmara de Julgamento às fls. 166/169.

A Fiscalização, em resposta à diligência, manifesta-se às fls. 171/176.

DECISÃO

Da Preliminar

Da arguição de nulidade por falta de critérios adotados pela Fiscalização

O Impugnante afirma que não é possível identificar os critérios adotados pela Fiscalização para avaliação do espólio, visto não constarem nas autuações, razão pela qual deva ser reconhecida a nulidade integral do lançamento, em virtude da evidente ofensa à ampla defesa e ao contraditório.

Não procedem as alegações do Impugnante de que não é possível saber os critérios adotados pelo Fisco para a avaliação dos bens do falecido Segundo o Impugnante, ela não tem como apontar, objetivamente, os erros incorridos pelo Fisco, uma vez que não teve acesso aos parâmetros utilizados, caracterizando, assim, ofensa ao princípio da ampla defesa e ao contraditório, o que se torna imperativo para reconhecer a nulidade do lançamento.

Da análise do processo, nota-se que o Impugnante compreendeu, sim, os instrumentos e mecanismos adotados pelo Fisco, tanto o é que, em duas oportunidades, as argumentações trazidas pelo Impugnante foram acolhidas pelo Fisco e redundaram em duas reformulações do crédito tributário.

Aduza-se, ainda, que a diligência solicitada pela 2ª Câmara de Julgamento às fls. 131 lançou luz sobre o remanescente que ainda poderia requerer algum esclarecimento adicional. Frise-se que após essa manifestação do Fisco, o Impugnante não aditou a Impugnação, sendo o processo remetido a esta Câmara para julgamento.

Nesse sentido, o Fisco cumpriu o disposto no art. 9º da Lei nº 14.941/03, *in verbis*:

Lei nº 14 941/03

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 9º O valor venal do bem ou direito transmitido será declarado pelo contribuinte, ficando sujeito a homologação pela Fazenda Estadual, mediante procedimento de avaliação.

§ 1º - Na hipótese de discordância quanto ao valor venal do bem ou direito declarado pelo contribuinte, por meio do sistema informatizado específico disponibilizado no site da Fazenda Estadual, o contribuinte terá acesso aos critérios que motivaram a referida discordância, nos termos de regulamento.

§ 2º - O contribuinte que discordar da avaliação efetuada pela Fazenda Estadual poderá, no prazo de dez dias úteis contados do momento em que comprovadamente tiver ciência do fato, requerer avaliação contraditória, observado o seguinte:

I - o requerimento será apresentado à repartição fazendária onde tiver sido processada a avaliação, podendo o requerente juntar laudo técnico;

II - o contribuinte poderá indicar assistente para acompanhar os trabalhos de avaliação a cargo do órgão responsável pela avaliação impugnada, se o requerimento não estiver acompanhado de laudo;

III - a repartição fazendária emitirá parecer fundamentado nos critérios adotados para a avaliação no prazo de quinze dias contados do recebimento do pedido e, no mesmo prazo, o assistente, se indicado, emitirá seu laudo;

IV - o requerimento instruído com o parecer e com o laudo do assistente será encaminhado ao responsável pela repartição fazendária, a quem competirá decidir, conclusivamente, sobre o valor da avaliação, no prazo de quinze dias.

Conclui-se que o disposto no art. 9º da Lei nº 14.941/03 foi cumprido em todas as suas etapas, sendo aberto ao Impugnante, em cada oportunidade, o direito de manifestação e contraposição, razões por que não procedem as alegações de nulidade do lançamento do crédito tributário.

Do Mérito

Como relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de ITCD, cujo vencimento ocorreu em 23/08/11, em decorrência da transmissão *causa mortis* de Ignácio Ballesteros Rodrigues, por sucessão legítima, em 24/02/11.

Exige-se o ITCD e a Multa de Revalidação prevista no art. 22, inciso II, da Lei nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003.

O Impugnante assevera que sem qualquer justificativa ou embasamento, os imóveis declarados pelos respectivos valores das guias de IPTU e ITR, fonte fidedigna para a avaliação pretendida, tiveram seus valores majorados, na avaliação fazendária.

Afirma que o valor de mercado dos imóveis independe da vontade tanto do Fisco quanto do falecido e que a não aceitação do IPTU e ITR somente seria viável, quando existirem outros elementos de prova que justifiquem uma nova avaliação, que no caso não ocorreu.

Alega que o valor do ITCD seria menor, caso as avaliações das ações da Elmo e da EBP tivessem sido feitas pela apuração mais próxima da data do óbito, de acordo com o *caput* e os parágrafos do art. 13 do RITCD, e ainda conforme quadro apresentado em que há um contrato de mútuo entre a Elmo e o falecido, cujo valor não foi deduzido da base de cálculo.

Cita medida liminar, decorrente de ação cautelar fiscal, em que foi determinada a indisponibilidade de bens e valores do espólio de Ignácio Ballesteros Rodrigues e que, em virtude desta demanda, o próprio estado de Minas Gerais se assegurou que os bens do espólio não pudessem ser transferidos para os herdeiros, afastando, desse modo, a cobrança do ITCD.

Alega que o *de cuius* figura como responsável pelo pagamento das dívidas tributárias da Elmo, as quais devem ser decotadas da base de cálculo do ITCD. Afirma ainda que a exigência do ITCD, sem considerar as dívidas, obriga os herdeiros a recolher tributo sobre bens que na realidade se destinam ao pagamento de débitos do falecido e que, mesmo que o ITCD seja aferido sobre o valor do patrimônio líquido das empresas, a Elmo possui enormes dívidas que superam seu valor.

Aduz que os bens da EBP estão bloqueados em garantia dos mesmos débitos, de modo que todo o patrimônio da EBP e da Elmo encontra-se constricto em virtude de dívidas, tendo como credor o próprio estado de Minas Gerais e conclui que se as empresas possuem valor negativo, devido às dívidas superarem os bens existentes, então não há nada que exigir a título de imposto.

Cita como exemplo que o immobilizado da Elmo, em 2010, representava 1/8 (um oitavo) das obrigações fiscais, que também são de responsabilidade da EBP e que o próprio Estado, por meio de outros fiscais e membros responsáveis pelo parcelamento, afirma que tanto a Elmo quanto a EBP não possuem ativos de valores superiores aos das suas dívidas.

Solicita que caso não seja reconhecida a nulidade das autuações ou admitida a insubsistência dos lançamentos em virtude da incorrência do fato gerador e incapacidade contributiva dos impugnantes, que seja adotado o patrimônio líquido da Elmo e EBP como base de cálculo do ITCD, considerando-se na apuração as dívidas destas empresas e do falecido, cujo próprio estado de Minas Gerais figura como credor.

O Fisco manifesta-se acerca das alegações do Impugnante e alega que a afirmação quanto ao desconhecimento dos critérios adotados pela Fiscalização para avaliação do espólio, em ofensa à ampla defesa e ao contraditório, é um tanto quanto duvidosa, haja vista a ampla defesa que lhes foi dada ao ingressarem com pedido de contraditório (fls. 101/104 do Protocolo nº 201.504.178.359-9), ocasião em que não foram questionadas, em nenhum momento, as avaliações dos itens do espólio, com exceção da dívida declarada, a qual não foi considerada para abatimento no cálculo do ITCD por ficar demonstrado que tal dívida não pertence ao *de cuius*, o qual figurava

tão somente como fiador, dentre tantos outros, com direito de regresso sobre a execução da fiança.

A resposta ao contraditório (fls. 189/190 do Protocolo nº 201.504.178.359-9) foi devidamente notificada ao responsável pela declaração de bens e direitos, cuja cópia foi anexada, em meio magnético, em cada Auto de Infração.

Em relação ao mérito, o Fisco apresenta as seguintes ponderações:

Dos imóveis, veículos e empresas não negociadas na Bolsa

A título de esclarecimento, informa o Fisco que todas as avaliações foram feitas com respaldo na Lei nº 14.941/03 e no Decreto nº 43.981/05, conforme dispositivos, abaixo elencados:

Lei nº 14.941/03

Art. 4º A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito recebido em virtude da abertura da sucessão ou de doação, expresso em moeda corrente nacional e em seu equivalente em Ufemg.

§ 1º **Para os efeitos desta Lei, considera-se valor venal o valor de mercado** do bem ou direito na data da abertura da sucessão ou da avaliação ou da realização do ato ou contrato de doação, na forma estabelecida em regulamento.

(...)

(Grifou-se)

Decreto nº 43.981/05 - RITCD

Art. 11. A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito recebido em virtude da abertura da sucessão ou de doação, expresso em moeda corrente nacional e em seu equivalente em UFEMG.

(...)

§ 2º Na impossibilidade de se apurar o valor de mercado do bem ou direito na data a que se refere o § 1º deste artigo, será considerado o valor de mercado apurado na data da avaliação e o seu correspondente em UFEMG vigente na mesma data.

(...)

Art. 14. A base de cálculo do ITCD não será inferior ao valor:

I - fixado para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), em se tratando de imóvel urbano ou de direito a ele relativo;

II - declarado pelo contribuinte para efeito de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), em se tratando de imóvel rural ou de direito a ele relativo.

(...)

(Grifou-se)

Como se vê, os valores constantes nas guias de IPTU e declarações de ITR prestam-se como limite mínimo de avaliação. As demais informações constantes nas guias servem como parâmetro para que se descubra o valor de mercado de cada imóvel.

Desse modo, a Fazenda Pública, por meio de convênio, realizou as avaliações dos imóveis situados em Belo Horizonte, a partir dos dados do Sistema Informatizado da Prefeitura de Belo Horizonte-PBH, denominado SIATU (Sistema de Administração Tributária e Urbana). Este sistema estabelece o valor da base de cálculo, na data da ocorrência do fato gerador, para cobrança do ITBI (Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso "Inter Vivos"), que é a mesma para fins de cálculo do ITCD.

As telas referentes às avaliações dos imóveis de Belo Horizonte estão demonstradas às fls. 20/25, da Declaração de Bens e Direitos.

O imóvel rural de Jaboticatubas foi avaliado de acordo com planilha de referência de valores da prefeitura para base do cálculo do ITBI. O imóvel de Nova Lima foi avaliado em pesquisa na internet, no site www.vivareal.com.br/imovel, cujo valor por m² encontrado para sítios/fazendas foi de R\$ 11,00 (onze reais). Deflacionado em 30% (trinta por cento), atribuiu-se o valor de R\$ 7,70 (sete reais e setenta centavos) por m². Ambas as avaliações se encontram registradas no campo “justificativa” da avaliação, inserida no Protocolo n° 201.504.178.359-9, referente à Declaração de Bens e Direitos.

A avaliação do veículo é feita de forma automática, de acordo com a Tabela do IPVA.

As ações da Telemar Norte Leste S/A e Banco Real (Santander), por serem negociadas em Bolsa, são avaliadas pela cotação da BOVESPA.

Das Empresas EBP e Elmo

As 12.850.330 (doze milhões oitocentas e cinquenta mil trezentas e trinta) ações da EBP Comércio e Administração S/A, CNPJ n° 71.016.901/0001-10, declaradas à SEF/MG, equivaliam a 49,63% (quarenta e nove vírgula sessenta e três por cento) do Patrimônio Líquido apurado no Balanço encerrado em 31/12/11.

Conforme posição acionária descrita na Ata de Assembleia Extraordinária de 10/10/06, registrada na JUCEMG, a totalidade de ações da empresa era de 25.503.939 (vinte e cinco milhões quinhentos e três mil novecentos e trinta e nove). Portanto, a participação acionária do *de cuius* era de 49,63% (quarenta e nove vírgula sessenta e três por cento) – 12.850.330 / 25.503.939 – e não de 24,82% (vinte e quatro vírgula oitenta e dois por cento), como descrito no 2º quadro do item 20 de cada impugnação.

O Balanço Patrimonial de 2011 foi escolhido como base para avaliação das ações em razão de ser do mesmo exercício fiscal do fato gerador, evitando-se, assim, a atualização em UFEMG da avaliação. Contudo, em concordância com o Impugnante, e por estar de acordo com a lei, foi efetuada a reavaliação das ações patrimoniais, tendo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como parâmetro o Balanço de 2010, por estar mais próximo ao momento do fato gerador, conforme Termo de Reformulação de fls. 86/90.

No aditamento às impugnações, e após análise do Livro Registro de Ações da EBP, verificou-se que a quantidade de ações transmitidas pelo *de cuius* foi de 6.329.376 (seis milhões trezentos e vinte e nove mil trezentos e setenta e seis), e não 12.850.330 (doze milhões oitocentos e cinquenta mil trezentos e trinta), conforme havia sido declarado. Verificou-se, ainda, que a totalidade das ações da EBP era de 25.503.941 (vinte e cinco milhões quinhentos e três mil novecentos e quarenta e um), e não 25.889.918 (vinte e cinco milhões oitocentos e oitenta e nove mil novecentos e dezoito), conforme informado pelo Impugnante, no item 9 do aditamento a cada impugnação.

Assim, foi procedida a reavaliação, mais uma vez, das ações patrimoniais da EBP, conforme 2º Termo de Reformulação de fls. 110/115, cuja reavaliação não foi mais objeto de contestação.

As 3.151.936 (três milhões cento e cinquenta e um mil novecentos e trinta e seis) ações da Elmo Calçados S/A, CNPJ nº 17.170.416/0001-50, declaradas à SEF/MG, equivalem a 27,92% (vinte e sete vírgula noventa e dois por cento) do Patrimônio Líquido registrado no Balanço de 31/12/11.

Conforme posição acionária descrita no Estatuto da Elmo (fls. 42, do Protocolo nº 201.504.178.359-9), a totalidade de ações da empresa era de 11.288.559 (onze milhões duzentos e oitenta e oito mil quinhentos e cinquenta e nove). Portanto, a participação acionária do *de cuius* era de 27,92% (vinte e sete vírgula noventa e dois por cento) – $3.151.936/11.288.559$ – e não de 6,96% (seis vírgula noventa e seis por cento), como descrito no 1º quadro do item 20 de cada impugnação.

Pelas mesmas razões anteriores, foram reavaliadas as ações patrimoniais, tendo como parâmetro o Balanço de 2010, por estar mais próximo ao momento do fato gerador, conforme termo de reformulação.

No aditamento às impugnações, e após análise do Livro Registro de Ações da Elmo, verificou-se que a quantidade de ações da empresa era de 45.241.092 (quarenta e cinco milhões duzentos e quarenta e um mil e noventa e dois), em vez de 11.288.559 (onze milhões duzentos e oitenta e oito mil quinhentos e cinquenta e nove), como constava no Estatuto de 18/08/95.

Dessa forma, reavaliou-se, mais uma vez, as ações patrimoniais da Elmo, conforme 2º Termo de Reformulação, que não foi mais objeto de contestação.

Frise-se que tanto as dívidas tributárias como as financeiras, referentes a cada empresa (Elmo e EBP) estão devidamente registradas nos respectivos Balanços Patrimoniais de 2010, de modo que foram consideradas na apuração dos valores de cada Patrimônio Líquido.

Das Dívidas

A dívida declarada não foi considerada para abatimento do espólio, visto que os Impugnantes não apresentaram sequer um único comprovante bancário referente

ao depósito efetuado na conta corrente da Elmo, após terem sido solicitados por meio da pendência emitida pelo SIARE, em fls. 71 do Protocolo nº 201.504.178.359-9.

Em vez disso, foram apresentados diversos contratos de mútuos entre a Elmo e o falecido (fls.72/85 do Protocolo nº 201.504.178.359-9), os quais não foram suficientes para comprovar a dívida.

Outra dívida declarada também não foi considerada no abatimento do cálculo do imposto devido, pelas razões já expostas na resposta ao contraditório, anteriormente mencionado, pois o *de cujus* figurava como fiador da dívida, e como tal, o espólio tem direito de regresso contra o devedor, sobre o valor desembolsado, não havendo que se falar, portanto, em abatimento da dívida no espólio, para fins de ITCD.

Certo é que não há dívida, mas fiança, cujo valor não deve ser abatido da totalidade do patrimônio do *de cujus*. Matéria análoga foi julgada no CCMG, conforme Acórdão nº 20.763/13/3ª, abaixo destacado:

SOBRE A MATÉRIA, É DE SE OBSERVAR QUE O FALECIDO, PAULO HENRIQUE RIBEIRO JUNQUEIRA, QUANDO EM VIDA, COMO AVALISTA, NÃO ERA EFETIVAMENTE O DEVEDOR (REAL CONTRAENTE DA DÍVIDA), MAS A ELE EQUIPARADO, E, IGUALMENTE RESPONSÁVEL PELO PAGAMENTO DO DÉBITO, EM RAZÃO DA SUBMISSÃO AO INSTITUTO LEGAL DA SOLIDARIEDADE APLICÁVEL A CADA CASO.

NESSE SENTIDO, O DEVEDOR (LEGÍTIMO CONTRAENTE DA DÍVIDA) DA OBRIGAÇÃO, AO PAGÁ-LA, TERIA SEU PATRIMÔNIO DEFINITIVAMENTE REDUZIDO, DIFERENTEMENTE, NO CASO DE SER LEGALMENTE CONSTRANGIDO AO PAGAMENTO, O AVALISTA TERÁ SEU PATRIMÔNIO MOMENTANEAMENTE REDUZIDO, MAS LOGO, POSTERIORMENTE, TÊ-LO-Á RESTAURADO.

ISSO PORQUE, O CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ASSUMIDA LHE SUB-ROGARÁ, DE PLENO DIREITO NO CRÉDITO E NA GARANTIA CONSTITUÍDA, POR MEIO DE AÇÃO DE REGRESSO CONTRA OS AVALIZADOS E DEMAIS OBRIGADOS ANTERIORES, CONFORME O CASO, EM CONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

ASSIM, CORRETO O ENTENDIMENTO DO FISCO DE NÃO EXCLUIR DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO OS VALORES DOS TÍTULOS EXTRAJUDICIAIS, NOS QUAIS O DE CUJUS ERA APENAS AVALISTA.

Não procede a afirmação de que as empresas possuem valor negativo, nem que suas dívidas superam os bens existentes. Como visto nos registros contábeis, as dívidas referentes às obrigações tributárias estão devidamente registradas nos respectivos Balanços Patrimoniais, tendo sido consideradas na apuração dos respectivos patrimônios líquidos.

Quanto à Ação Cautelar Fiscal nº 0181251-80.2016.8.13.0024 em face de diversos réus e do espólio de Ignácio Ballesteros Rodrigues, trazida aos autos em fls. 11, uma vez solicitada a manifestação da AGE por decisão da 2ª Câmara de Julgamento de fls. 131, o douto Procurador do Estado afirma que, no referido caso, não se aplica o disposto no art. 105 do RPTA, “*uma vez que os objetos das presentes autuações não*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

são os mesmos daquele discutido na Ação Cautela Fiscal (...)”, conforme fls. 169 (verso).

No que diz respeito à penalidade aplicada, a Multa de Revalidação capitulada no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03 resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento tempestivo do ITCD devido.

Art. 22. A falta de pagamento do ITCD ou seu pagamento a menor ou intempestivo acarretará a aplicação de multa, calculada sobre o valor do imposto devido, nos seguintes termos:

(...)

II - havendo ação fiscal, será cobrada multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as seguintes reduções:

Cumpre mencionar, ainda, que é vedada a análise quanto ao efeito confiscatório ou proporcional da penalidade sob uma ótica principiológica ou constitucional por este Conselho de Contribuintes, por força do disposto no art. 110, inciso I do RPTA, *in verbis*:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

Nesse sentido, reputa-se correta a penalidade em comento, visto que foi aplicada mediante ocorrência de ação fiscal e na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 111. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 09 de novembro de 2022.

Wertson Brasil de Souza
Relator

André Barros de Moura
Presidente

m/D

23.288/22/2ª