

PROCESSO	- A. I. N° 206930.0003/07-0
RECORRENTE	- KLUBER LUBRICATION LUBRIFICANTES ESPECIAIS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF n° 0253-01/08
ORIGEM	- SAT/COPEC
INTERNET	- 12/04/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0071-12/12

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA APURAÇÃO. EXCLUSÃO DO IMPOSTO DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO A MENOS E FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A base de cálculo do imposto nas operações de vendas de lubrificantes para uso ou consumo é o valor da operação, sendo que integra esta base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como ficou caracterizada a falta de recolhimento do ICMS através do regime de substituição tributária. Infração não elidida. Não acolhidas as arguições de decadência nem, tampouco, de inconstitucionalidade de dispositivos da legislação tributária baiana. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 19.12.2007, para cobrar ICMS, no valor de R\$76.680,26, acrescido de multa de 60%, relativo às seguintes infrações:

Infração 01 - deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Consta que o contribuinte reteve corretamente o ICMS, porém efetuou o recolhimento a menos, conforme demonstrativo anexo (doc. fl. 07/08), cuja cópia foi enviada ao contribuinte via AR. ICMS no valor de R\$ 1.427,25, acrescido de multa de 150%, relativo a abril/2003;

Infração 02 - procedeu à retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Consta que o contribuinte efetuou a retenção a menos de ICMS, referente vendas de lubrificantes derivados de petróleo para consumo de contribuintes, sem a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, como também deixou de efetuar a retenção para alguns contribuintes, conforme demonstrativos anexos (Docs. fls. 09/50), cuja cópia foi enviada ao contribuinte via AR. ICMS no valor de R\$ 75.253,01, acrescido de multa de 60%, relativo ao mês de janeiro a dezembro de 2002 e janeiro a dezembro de 2003.

Foi apresentada defesa tempestiva às fls. 58 a 78, reconhecendo a infração 1 e contestando a infração 2, e informação fiscal às fls. 150 a 157, concluindo pela procedência das infrações.

Após concluída a instrução, a 1ª JJF julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, conforme o seguinte voto, *in verbis*:

“VOTO

(...)

O impugnante, albergado no que dita o §4º do art. 150 da CTN, entende que os fatos geradores ocorridos entre janeiro a dezembro de 2002, foram alcançados pela decadência, não havendo, assim, mais obrigação quanto a esses créditos tributários. Essa questão, através de inúmeros acórdãos, é plenamente pacificada neste CONSEF. A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação

referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Por tal razão, a decadência dos fatos relativos aos meses do exercício de 2002, acima alinhados, somente se operaria posterior ao dia 31/12/2007. Ocorre que a ciência do Auto de Infração, foi em 26/12/2007, conforme AR à fl. 56 dos autos. Sendo assim, não há o que se falar em decadência, não prosperando, portanto, os argumentos defensivos.

Quanto à inclusão indevida do ICMS na Base de cálculo do ICMS ST, no período de Janeiro a Dezembro/2003, o autuado se insurge alegando não é cabível essa infração, pois entende que o ICMS não deve ser incluído da base de cálculo da ST.

Há de se considerar, inicialmente, que na dicção do art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88, não incide o ICMS sobre operações que destinem a outros Estados, petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados (e energia elétrica), contudo, esse imposto incide no Estado de destino na entrada desses produtos para uso e consumo, que através do regime de substituição tributária regulado pelo Conv. 03/99, é atribuído ao autuado a condição de Substituto Tributário para retenção e recolhimento desse devido imposto.

Destarte, com arrimo no acima disposto, é que o impugnante está no pólo passivo dessa relação jurídico-tributária como Responsável por Substituição Tributário Interestadual - substituído o adquirente na retenção e recolhimento do ICMS-ST. É importante registrar, em consonância com as afirmações do autuado, que o regime da Substituição Tributária almeja alcançar a última operação de circulação da mercadoria. Assim, nada mais coerente que nas operações de vendas para uso e consumo (última operação), seja incluído o ICMS na composição da base de cálculo do imposto.

É importante lembrar que a Constituição Federal não desce ao detalhe quanto à forma de cálculo do ICMS. Reservou este procedimento à legislação infraconstitucional.

Neste sentido determina a Lei Complementar 87/96:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

O art. 8º, dessa mesma Lei, em seu inciso II, alínea “b”, não contempla o disposto no §1 do art. 13, acima transscrito, pois o que o primeiro dispositivo prevê (art. 8º) é uma situação de comercialização, onde a margem de valor agregada já traz a incorporação do imposto. A situação sob apreciação é diferente, pois não há tributação na operação interestadual, conforme disposição constitucional, cabendo, portanto, para exigência do imposto na entrada do Estado destinatário, a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, conforme previsão do art. 13 da LC 87/96.

O preço de aquisição pelo destinatário, previsto na Cláusula Quarta do Convênio ICMS 03/99, apontada pelo autuado, deveria englobar o ICMS-ST do Estado de destino, imposto este, calculado com a inclusão do ICMS na base de cálculo, visto que a Lei nº 7.014/96, (Lei Estadual que trata do ICMS no Estado da Bahia), em seu do art. 17, XI, e § 1º, I, determina que a base de cálculo do imposto nas operações de vendas de lubrificantes para consumo é o valor da operação, sendo que integra esta base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, havendo, portanto amparo legal para a exigência tributária.

Quanto às decisões Judiciais, apesar das relacionadas pelo autuado, apresento o Acórdão onde bem definiu o Ministro José Delgado no Resp nº 86.653/SP - citado pela Ministra Eliana Calmon (2ª Turma do STJ) ao prolatar sentença no Recurso Especial nº 222.140 – SP (1999/00596637-4) -, que a base de cálculo nas operações mercantis é o valor de que decorrer a saída da mercadoria, porém neste valor deve estar incluso “o universo monetário tributado, ainda que incluso a carga fiscal que onere o preço da mercadoria posta à disposição comercial”.

Assim, verifica-se, com amparo, inclusive, em outros julgados desse CONSEF (0142-11/04 e 0048-05/05) que o ICMS é um imposto “por dentro”, ou seja, o seu montante integra a própria base de cálculo, ao contrário do IPI, cabendo a inclusão do montante do próprio imposto na base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de vendas de lubrificantes para consumo. Razão pela qual considero subsistente tal exigência.

Em relação às alegações de que a exigência fiscal, pela falta de retenção do ICMS-ST, é insubstancial, haja vista que os produtos foram destinados à industrialização dos adquirentes, considero caber razão ao autuado, pois após constatar que pelo tipo de produto e adquirente não seriam destinados a industrialização, o mesmo

intimou o contribuinte a apresentar as devidas confirmações de suas alegações, ou seja, de que o produto era destinado a industrialização. O impugnante, segundo suas informações, enviou correspondências aos seus clientes pedido a confirmação de que o produto seria intermediário, ou utilizado como matéria prima, conforme os e-mail acostados aos autos às fls. 158 a 160. O impugnante responde, inclusive, ao autuante, através do e-mail à fl. 160, afirmado que os seus clientes não enviaram nenhuma resposta em relação à aludida solicitação do autuante, bem como lhe resta, de posse do Auto de Infração, continuar solicitando aos seus clientes as informações, almejando possível impugnação do lançamento.

O autuante lembra que o impugnante alega ser a GERDAU um dos principais clientes que utiliza o seu produto como material secundário, mesmo assim, conforme anota o autuante, efetuou no mês de julho/2002, retenção de ICMS para a referida empresa, conforme as NF's 128.790 e 129.634 de 11/07/02 e 23/07/02 (fl. 16).

Considerando os elementos trazidos aos autos, bem como as amplas condições fornecidas pelo autuante para que o impugnante demonstrasse que efetivamente os produtos foram destinados à industrialização e não para uso ou consumo, considero subsistente essa exigência.

Cabe consignar que, apesar de o autuante ter consolidado em uma única exigência as infrações por diferença de base de cálculo e falta de recolhimento do ICMS, através do regime de substituição tributária, esse fato não trouxe ao impugnante qualquer restrição ou impedimento para o exercício da ampla defesa, haja vista a perfeita compreensão que demonstrou das infrações que lhe foram imputadas, bem como as enfrentou de forma segmentada, detalhado os aspectos que entendeu ser pertinentes impugnar.

Fica, por fim, assinalado que em relação às alegações de inconstitucionalidades este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA.

Inconformado com a Decisão, o autuado interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 187 a 210, contra a infração 2, pedindo pela sua improcedência em sua integralidade.

Diz que é uma empresa multinacional que comercializa e vende lubrificantes tanto para consumidores finais, quanto para industriais. Alega que seus produtos são especiais para certos tipos de processos industriais e que podem ter duas destinações: i) ou são integrados ao produto final industrializado, ii) ou a industrialização recai sobre o próprio lubrificante.

Diante desse quadro, alega que por se tratar de saídas interestaduais de derivados de petróleo efetivamente utilizados no processo industrial, o recorrente promoveu tais remessas sem a incidência do ICMS, uma vez que estas hipóteses não se sujeitam à sistemática da substituição tributária. Entretanto, no seu entender, a fiscalização erroneamente lavrou este Auto de Infração para cobrar ICMS-ST, mesmo diante da situação fática vivida nos autos.

Por seu turno, o recorrente alega que houve a demonstração da decadência do direito do fisco em efetuar o lançamento, por terem sido transcorridos mais de cinco anos da data da ocorrência do fato gerador.

Assevera que, mesmo diante dos fatos e fundamentos expostos pelo recorrente, a 1ª JJF julgou procedentes as exigências veiculadas pela autuação, com o fundamento (i) não ter havido comprovação se os lubrificantes destinados aos clientes baianos teriam realmente sido utilizados como insumos em processos industriais (ii) o ICMS-ST deveria ser incluído na sua própria base; e (iii) não teria ocorrido a decadência de parte do crédito exigido.

Expõe que houve a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano de 2002. Para sustento de sua tese, remete ao preceito do art. 150, §4º do CTN, o qual transcreve, afirmado que o presente lançamento é um lançamento por homologação. Sendo assim, haveria a extinção do crédito tributário, como prevê o art. 156, V, também do CTN. Colaciona sobre o tema, lições de Paulo de barros de Carvalho e Hugo de Brito Machado e o REsp 29.828/SP. Aduz que, devido ao princípio da publicidade do ato administrativo, o prazo decadência deve ser contado até a data da notificação do lançamento do sujeito passivo, que aconteceu em 27.12.2007, e não a data da lavratura do Auto de Infração, ocorrida em 19.12.2007.

Quanto à base de cálculo do ICMS-ST, resiste contra o entendimento da JJF de que o imposto é calculado 'por dentro', inclusive nas hipóteses de substituição. Transcreve o art. 146, III, 'a' da CF para expor o seu entendimento de que foi delegado a Lei Complementar à competência para

estabelecer normas gerais em matéria tributária. Propala que a CF, “*em seu art. 155, §2º, XII, ‘b’ e ‘i’ atribuiu expressamente à Lei Complementar a competência para, respectivamente, dispor sobre o regime de substituição tributária relativa a este imposto e ficar a base de cálculo do imposto de modo que ele próprio a integre*”.

Por essa interpretação, fala que a própria CF prevê a apuração do ICMS por um regime normal e por um regime de substituição tributária. Dentro desse sistema, diz que a LC 87/96, no seu art. 13, VII, §1º, I estabeleceu a regra geral relativa à base de cálculo do ICMS normal. Após transcrição desta norma, afirma que a mesma Lei Complementar dispôs no seu art. 8º, II sobre a determinação da base de cálculo do regime de substituição tributária. Neste caso, deverão ser consignados os valores “*correspondentes ao da própria operação, além daqueles referentes ao seguro, frete e a demais encargos cobrados ou transferidos aos destinatários, e o valor referente à margem de valor agregado, inclusive o lucro, relativa a estas operações*”.

Adiante, conclui seu raciocínio afirmando que “*tem-se claro o propósito do legislador de excluir da base de cálculo do ICMS devido nas operações sob o regime de substituição o montante relativo ao próprio imposto*” para arrematar sua tese dizendo “**É patente a insubsistência da alegação contida n. r. Decisão recorrida uma vez que, nos exatos termos da legislação complementar, a situação descrita (“exigência do imposto na entrada do Estado destinatário”) é hipótese de incidência do ICMS-ST, valendo, para computo da sua base de cálculo o artigo 8º da LC 87/96, e não o artigo 13 da mesma lei como entendido na Decisão.**”(grifos no original).

Neste ponto, adentra as regras do Convênio ICMS 03/99, celebrado para disciplinar a sistemática da substituição tributária nas operações realizadas com combustíveis e lubrificantes. Fala que a Cláusula primeira deste convênio permite que os Estados e Distrito Federal atribuam aos remetentes a condição de sujeito passivo por substituição do ICMS nas operações realizadas com essas mercadorias. Aponta que Cláusula quarta do citado convênio institui que a base de cálculo do ICMS-ST é o valor da operação, com tal entendido o preço de aquisição do destinatário, sendo que, desta forma, não é permitida a inclusão de outros valores que não integraram o valor da operação. Diz que tal entendimento decorre das disposições da LC nº 87/96, trazendo à colação vários julgados do E. STJ.

Completa que, no presente caso, “*não há que se falar na inclusão do ICMS-ST em sua própria base de cálculo, já que inexiste previsão legal que permita à fiscalização proceder ao cálculo do ICMS da substituição ‘por dentro’, já que a base de cálculo (...) abrange apenas o valor da operação*”, Ataca a Decisão da Junta, ao dizer que a fundamentação do julgamento tomou por base o art. 13 da LC 87/96, que trata de ICMS de operações normais e não o ICMS-ST, devendo a Decisão de piso ser integralmente reformada.

Passa a discorrer quanto ao conceito de industrialização com aplicação ou não do regime de substituição tributária na comercialização de lubrificantes. Destaca que a Decisão recorrida consignou a falta de demonstração de que os produtos foram destinados à industrialização e não para uso e consumo, para afastar os argumentos expostos na defesa.

Transcreve os artigos 155, §2º, incisos X, alínea ‘b’ e inciso XII, alínea ‘h’ da CF e 2º, §1º, inciso II da LC nº 87/96 que discorre quando haverá incidência do ICMS sobre as entradas de lubrificantes, citando também o art. 9, §2º que dispõe sobre o regime de substituição tributária dessa mercadoria. Alude que este último dispositivo atribui expressamente aos remetentes a condição de substituto tributário, desde que seu destinatário seja seu consumidor final, ou seja, “*apenas as operações que destinem lubrificantes a consumidores finais estão sujeitas à substituição tributária, não se submetendo a tal sistemática as operações que tiverem como destinatários estabelecimentos industriais ou comerciais*”.

Faz uma digressão sobre o sistema tributário brasileiro para afirmar que a imunidade prevista no art. 155, §2º, privilegia os Estados consumidores das mercadorias arroladas, conforme entendimento do próprio STF (RE 198.088/SP).

Diz que o procedimento adotado pelo recorrente de tributação de ICMS normal está correto, pois as operações foram realizadas com estabelecimentos que integram os lubrificantes aos produtos finais decorrentes de suas atividades, como a GERDAU S.A.. Dessa forma, não é verdadeira a afirmação da fiscalização de que os destinatários localizados na Bahia são consumidores finais dos lubrificantes.

Fala que o conceito de industrialização deve ser interpretado sob o seu aspecto mais amplo. Socorre-se do art. 46, do CTN, que a definiu como sendo toda e qualquer operação a partir da qual os produtos a ela submetidos tenham modificados a sua natureza ou finalidade, ou tenham sido aperfeiçoados para consumo. Alude o preceito no art. 4º do Regulamento do IPI, que enquadra industrialização nas modalidades transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento e recondicionamento, para afirmar que *“estas são (...) as cinco espécies do gênero industrialização que, uma vez desempenhadas, caracterizam este processo, desobrigando as operações interestaduais com lubrificantes do recolhimento do ICMS-ST.”*. Dentro dessa ótica, assevera que *“não se pode admitir discricionariedades por parte da fiscalização estadual, a partir das quais lhe seja permitido alegar, contrair ou restringir as disposições contidas no CTN e no RIPI”*.

Acena que o erro da fiscalização ocorreu quando presumiu que os produtos remetidos fossem para uso e consumo dos destinatários e não para industrialização de produtos, cobrando ICMS-ST da totalidade das mercadorias remetidas ao Estado baiano. Diz que faltou comprovação desses fatos, e que tal comprovação é imprescindível para a realização do lançamento. Traz à baila lição dos professores Ricardo Mariz de Oliveira, Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco e jurisprudência do STJ para embasar seu ponto de vista.

Por fim, pede o Provimento do Recurso Voluntário para reformar a Decisão de primeiro grau, preliminarmente, em razão da decadência ou, no mérito, pela ilegitimidade da exigência 02, bem como a homologação dos valores comprovadamente já pagos na infração 1.

Em seguida, os autos foram à PGE/PROFIS para análise, que em Parecer (fls. 218 a 222) da lavra da ilustre procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé, opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário, por considera ausente argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão.

Não reconhece a decadência devido à interpretação sistemática da norma entalhada no art. 154, §4º e sua interação com o disposto no art. 173, I, ambos do CTN. Atesta que imputação fiscal está absolutamente clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação Tributária Estadual, atendendo todos os requisitos do art. 39 do RPAF/99.

Diz que esse tipo de mercadoria (lubrificantes) está sujeita ao regime de substituição tributária de acordo com os termos do Convênio ICMS 03/99. Sendo assim, o autuado é o substituto tributário para a retenção e recolhimento do imposto devido.

Assevera que o objeto da criação da substituição tributária é alcançar a última operação de circulação da mercadoria. Portanto, neste diapasão, *“nada mais coerente do que nas hipóteses de operações de vendas para uso e para consumidores finais, o ICMS está incluso na composição da base de cálculo do imposto”*.

Por fim, a ilustre procuradora faz registrar que o Convênio ICMS 03/99, em suas Cláusulas terceira, quarta e quinta, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13 e a Lei Estadual nº 7014/96, no art. 17, XI, I *“determinam, com clareza solar que nas operações de vendas de lubrificantes para consumo, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, sendo que integra esta base de cálculo o montante do próprio imposto”*.

Em assentada de julgamento do dia 09.02.09, diante das alegações do contribuinte quanto à destinação da mercadoria, essa 2ª CJF decidiu pela realização de diligência à COPEC (fls. 224), para que fossem solicitadas ao Contribuinte as especificações, suas devidas utilizações e destinação dos lubrificantes junto aos seus clientes, como a GERDAU, FORD, KAISER, dentre outros, a fim de

esclarecer se incorporavam ao processo produtivo na condição de matéria-prima ou produto intermediário.

Devidamente intimado quanto ao teor da diligência, o recorrente volta aos autos trazendo vários documentos explicando e especificando quais lubrificantes produz (v.g. AMBLYGON TA 30/1; STABUTHERME GH 461, NOSLO GBY 2, dentre outros) e qual é a destinação de cada um deles junto aos seus clientes (GERDAU, FORD SKYTECH, SUZANO, FAGIP S.A e POLIBRASIL RESINAS S.A.).

Em resposta à diligência, a COPEC manifesta-se nos autos às fls 348 a 349 afirmando que a KLUBER LUBRIFICATION conseguiu as declarações da GERDAU (fl 259), KAISER, (FLS 261), FORD (Fls 271) e da SKYTECH (Fls 300) de que os produtos por elas adquiridas junto o recorrente eram destinados à industrialização.

Já em relação aos outros adquirentes dos lubrificantes especiais, como a GARGIL AGRÍCOLA S.A., KORDSA BRASIL S.A., SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A., FAGIP S.A e POPLYBRASIL RESINAS S.A., responderam à intimação da COPEC afirmando que os utiliza como material de uso e consumo (fls 306 a 310), “*contradizendo assim, informação do autuado de que alegou utilização no processo industrial dos adquirentes*”.

Diante desse contexto fático, foi elaborado novo demonstrativo, excluídas as operações com as empresas GERDAU, KAISER, FORD e SKYTECH, “*conforme demonstrativos analíticos (Docs. Fls. 311/322), mantendo a retenção a menor em virtude de não inclusão do ICMS em sua própria Base de Cálculo conforme demonstrativos analíticos (Docs. Fls. 323/346), sendo tal irregularidade considerada procedente pelo órgão julgador. Assim sendo, o valor total desta infração passa a ser de R\$ 22.129,79, a saber: R\$ 13.498,72 ICMS não retido, referente as empresas que declararam a utilização dos produtos para uso e consumo, e R\$ 8.631,07 referente retenção a menor em virtude da não inclusão do ICMS na base de cálculo do ICMS ST, conforme demonstrativo sintético (Doc. Fl. 347 deste processo)*”.

Conclui solicitando o julgamento de procedência parcial da infração 2.

Regularmente intimado sobre os novos demonstrativos elaborados, o recorrente repele as conclusões do auditor fiscal, uma vez que: a) em relação ao ICMS-ST que deixou de ser recolhido nas remessas efetuadas as empresas GARGIL AGRÍCOLA S.A., KORDSA BRASIL S.A., SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A., FAGIP S.A e POPLYBRASIL RESINAS S.A, explica que foi dado o tratamento tributário com base nas informações consignadas nos pedidos dos lubrificantes, não sendo de responsabilidade do recorrente o uso em destinação diversa daquela para que foram adquiridos; b) em relação manutenção da exigência pela diferença do ICMS-ST computado na própria base de cálculo, entende errôneo o entendimento da fiscalização, sendo válidos todos os argumentos expedidos em sua defesa.

Ao final de sua manifestação, lembra novamente sobre a questão da decadência supostamente ocorrida na infração 2 no período de 2002.

Os autos voltaram à PGE para análise, sendo exarado novo Parecer (fls. 357 a 358), do punho da ilustre procuradora Maria José Coelho Sento-Sé opinado pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, tendo por base a diligência acima citada.

Em assentada de julgamento do dia 26.11.09, essa 2ª CJF decidiu pela realização de diligência à PGE/PROFIS, para que fosse emitido Parecer sobre a repercussão nas questões discutidas dos autos, diante da edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF.

O PAF foi dirigido à PGE/PROFIS que determinou o sobremento dos autos até a manifestação do Ilustre Procurador Chefe da PROFIS no incidente de uniformização de orientação jurídica nº PGE 2010391236-0.

Em 03.11.11, o i. Procurador Geral do Estado, o Senhor Rui Moraes Cruz, em sucinta resposta à solicitação anteriormente elaborada (fl. 275), manifesta-se no Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica de título “PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

TRIBUTÁRIO” afirmando que não foi acolhida a proposta de revisão do entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009, devendo os processos sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS.

Ademais, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolheu a sugestão da Procuradora-Chefe em exercício, para que tal Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica retornasse “à PROFIS para que seja elaborada uma minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, §5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”.

Após a reposta do Procurador Chefe, foi emitido novo Parecer da PGE/PROFIS (fls 368 e 369), da lavra da i. Procuradora Maria Dulce Baleiro Costa opinando que a ressalva prevista no início do §4º do art. 150 do CTN, embasa a validade do art. 28, §1º do COTEB, ou seja, a lei estadual, utilizando-se do permissivo legal do art. 150, §4º do CTN, pode prorrogar o início do prazo decadencial para os tributos estaduais por homologação, como o ICMS, para o primeiro dia do exercício seguinte. Portanto, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2002 teve início no primeiro de janeiro de 2003, devendo ser afastada a alegação de ocorrência de decadência no presente caso.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário que tem por objeto o reconhecimento da decadência e, sucessivamente, o pedido da improcedência da infração 2 no que tange à cobrança do valor histórico de R\$75.235,01 acrescido de multa de 60%, para elidir totalmente a cobrança da exação que entende não ser devida.

Ab initio, passo a analisar a questão preliminar sobre a decadência do direito de constituição do crédito tributário.

O recorrente sustenta que, no caso em tela, houve a decadência do direito do fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo relata, os fatos geradores ocorreram em 2002 e a autuação foi lançada somente em 19.12.2007, ou seja, cinco anos após os fatos geradores do referido ano.

Por seu turno, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por esta 2ª CJF.

Pois bem, diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

“São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Primeiramente ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento sumular vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com

plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)” (grifo nosso)

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prespcionais e decadenciais em torno de matéria tributária**, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da Decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei, conforme suscitou a i. Procuradora no seu Parecer de fls. 218 e 219.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando

automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da Decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis*, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS às fls. 217, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia. Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado. Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada por esta 2ª Câmara de Julgamento, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor inteligência, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade

de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. Agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquirir qualquer soma a título de tributo.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispostos sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

(...)

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

“Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a Decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

“EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

1. Agravo regimental no Recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.

2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.

3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011”)

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extramente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

No caso do ICMS, em regra, a apuração é mensal, com lançamento feito pelo contribuinte e homologação posterior dos cálculos e do pagamento pela autoridade administrativa.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96, e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos, concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 19.12.2002 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançada pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Vencido que fui e superada a preliminar da decadência, passo à análise do *meritum causae*.

O recorrente afirma que vende lubrificantes especiais para empresas que os utilizam no processo de industrialização ora integrando ao produto final industrializado, ora sofrendo o próprio processo de industrialização, com a transformação da mercadoria.

O cerne da questão abrange: i) a constatação da destinação e uso da mercadoria, com reflexos no regime de apuração do ICMS-ST e ii) a apuração da base de cálculo do ICMS-ST.

Quanto à constatação da destinação e uso da mercadoria, é imperioso esclarecer se os produtos adquiridos junto ao recorrente são dedicados à industrialização ou utilizados como itens de uso e consumo pelos adquirentes. Na primeira hipótese (industrialização), o Estado não poderá cobrar ICMS-ST, por força do art. 9º, §2º da LC 87/96, mas, na segunda conjectura (uso e consumo) deverá ser cobrado o ICMS-ST na forma do art. 8º, II, da mesma Lei Complementar.

Neste diapasão, a diligência solicitada por essa 2ª CJF e realizada pelo COPEC e o próprio recorrente esclareceu cabalmente a situação. Entendo que não resta dúvida que, em relação às operações realizadas com os adquirentes GERDAU S.A., CERVEJARIAS KAISER NORDESTE S.A., FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA E SKYTECCH TELECOM IND COM LTDA restou comprovado (fls. 259, 261, 271 e 300, respectivamente) que os produtos vendidos pelo recorrente sofreram industrialização, sendo correta a exclusão pelo Auditor Fiscal, no Parecer de Fls. 348 e 349. Contudo, em relação aos outros adquirentes dos lubrificantes especiais citados neste PAF, como a GARGIL AGRÍCOLA S.A., KORDSA BRASIL S.A., SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A., FAGIP S.A e POPLYBRASIL RESINAS S.A., que responderam à intimação da COPEC afirmando que os utiliza como material de uso e consumo (fls 306 a 310), e confirmando o acerto parcial da autuação em relação às operações realizadas com os mesmos.

Desta forma, corroborando com os opinativos da PGE e da COPEC, aceito como correta a exclusão dos adquirentes que efetivamente industrializaram os lubrificantes especiais da empresa autuado na infração 2.

Entretanto, cabe a análise da correção da base de cálculo do ICMS-ST nas operações realizadas ao adquirente que utiliza as mercadorias do recorrente como matérias de uso e consumo.

O recorrente alega que o entendimento da JJF de que o imposto deve ser calculado ‘por dentro’, inclusive nas hipóteses de substituição, conforme o art. 13 da LC 87/96 é equivocado. Diz que a correta construção da base de cálculo do ICMS-ST deve ter por base o art. 8, II, da LC 87/96, a seguir transcrito:

“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.”

Como ressaltado pelo i. relator de primeiro grau, a Lei 7.014/96, no seu art. 17, XI, e §1º, determina que o montante do próprio imposto integra a base de cálculo do ICMS. Entretanto, entendo que essa disposição deve ser interpretada sistematicamente à luz da CF, da própria LC e da jurisprudência do STJ.

O art. 146, III, ‘a’ da CF dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de base de cálculo. Concluo que desse

mandamento constitucional, a LC 87/96 regulamentou a base de cálculo tanto do ICMS normal, no seu art. 13, como o ICMS-ST, no art. 8º em âmbito nacional. Desse modo, as leis estaduais instituidoras do ICMS devem observar os preceitos estabelecidos na referida Lei Complementar para observar os mandamentos da Carta Magna. Neste sentido, indico os julgados do STJ apontados pelo recorrente: REsp 115472/ES, REsp 777730/RS, RMS 23502/SE, REsp 7409000/RS.

Diante desse quadro jurídico, entendo que a base de cálculo do ICMS-ST deve ser erigida conforme as regras do art. 8º, II da LC 87/96, ou seja, em relação às operações posteriores da substituição tributária, o cálculo do ICMS-ST deve ser feito de forma aproximada através de regime de valor agregado, obtido pelo somatório das seguintes parcelas: a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Exponho que a norma do art. 8º não contempla a possibilidade do cálculo ‘por dentro’ no ICMS-ST, como explicitamente consignado no ICMS normal do art. 13, §1º, I da LC 86/97. Logo, entendo que no cálculo do ICMS-ST deve ser excluído o montante do próprio imposto.

Neste sentido, acolho a tese do recorrente quanto ao cálculo do ICMS-ST.

Por tudo exposto, voto no sentido em dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reformar a Decisão recorrida, no que tange à exclusão das comprovadas operações com lubrificantes especiais para industrialização e para excluir do cálculo da base de cálculo do ICMS-ST, o montante do próprio imposto, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Por fim, cito que os valores já pagos na infração 1 serão devidamente homologados ao final deste PAF.

VOTO VENCEDOR

Com todo respeito que tenho pelo voto prolatado pelo nobre Conselheiro, *data venia*, ouso discordar do mesmo quanto à matéria dos prazos decadenciais para exigência do ICMS na presente lide, para o período compreendido de 2002.

Quando da edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF, este fato gerou controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que este Órgão Jurídico se pronunciasse acerca da contagem inicial do prazo de decadência relativo ao ICMS.

A Procuradoria Geral do Estado, após exaustiva análise jurídica do quanto esposado na citada Súmula do STF e em relação ao ICMS neste Estado, opina de que os processos onde tal matéria se fizesse presente deveriam ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PGE/Profis, e, por consequência, por este Colegiado.

Desta maneira, afasto toda questão relativa aos prazos decadenciais alegada pelo autuado, conforme posição externada pela nobre JJF e trazida a esta 2ª Instância pelo nobre relator e mantendo o posicionamento já reiterado por este Conselho de Fazenda.

Não podemos desconsiderar a interpretação sistemática da norma disposta no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o que dispõe o seu art. 173, I. A incidência da regra do art. 150 e seu § 4º do CTN pressupõe as situações em que o sujeito passivo lança o valor do imposto ou antecipa o pagamento. No presente caso, a empresa não lançou e nem recolheu o valor do imposto. Sendo assim, não se pode falar em lançamento por homologação, já que o pagamento do tributo exigido não foi antecipado. Foi ele lançado de ofício. Neste caso, deverá ser observado o disposto no artigo 173, I do CTN, repetido pela Lei nº 3.956/81 (COTEB-BA) no seu art. 107-A. O nobre relator entendeu ter havido prazo decadencial da exigência do tributo, já que o lançamento fiscal

ocorreu em 19/12/2007. Entretanto, e no caso específico, o prazo que tem o fisco começar a contar a partir de 01/01/03 e se encerra em 31/12/08.

Por fim, sendo tal matéria já sedimentada na jurisprudência deste CONSEF, permito-me transcrever o voto da Cons. Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão nº 0130-11/11 da 1ª CJF que, entendo, açambarca todos os aspectos ora postos no presente voto.

Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrita, in verbis:

“Art. 107-B

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” Grifos nossos

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 01/07/2009, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2010 para efetuar o referido lançamento.

Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.

Diante de tudo ora exposto, rejeito a preliminar de decadência suscitada, de ofício, pelo nobre relator e, no mérito, não posso aceitar as conclusões a que chegou o nobre relator a respeito da infração 2 do presente processo administrativo fiscal.

A infração 2 trata da retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Consta na descrição dos fatos que o contribuinte efetuou a retenção a menos de ICMS, referente a vendas de lubrificantes derivados de petróleo para consumo de contribuintes, sem a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, como também deixou de efetuar a retenção para alguns contribuintes. Ou seja, o contribuinte, responsável tributário pelo pagamento do imposto devido por substituição tributária - ST (fase de tributação encerrada) procedeu da seguinte maneira quando das vendas de lubrificantes derivados de petróleo, caracterizada como adquiridas para consumo: recolheu a menos ou não recolheu o ICMS-ST. Estes fatos estão provados no levantamento realizado (fls. 08/48), o autuante descreveu com pormenor a infração constatada, os levantamentos fiscais, integrantes do Auto de Infração, apresentam esta situação e a empresa amplamente se defendeu, entendendo perfeitamente a autuação.

A Constituição Federal de 1988 – CF determina no seu art. 155, II, X, “b” que não incidirá o ICMS sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis

líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica. Porém no inciso XII do citado artigo dispõe que cabe à lei complementar: **a) [...];** **b) dispor sobre substituição tributária;** [...] **h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;** **i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre,** também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço; [...]

Indo adiante a CF ainda dispõe:

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

[...]

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g.

Os Convênios ICMS 105/92 e 03/99 regem de maneira específica às regras sobre as operações em tela. Porém, como eles não vieram à baila, deixo de apreciá-los e me atenho às determinações da Lei Complementar nº 87/96, motivadoras da insurgência do recorrente.

Como se percebe, a CF não desce a detalhes quanto à forma de cálculo do ICMS. Deixou tal matéria à legislação infraconstitucional, no caso a referida Lei Complementar, que no seu art. 12, determina:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I – [...]

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Como se vê, foi a Lei Complementar nº 87/96 que estabeleceu o regime jurídico do ICMS, formulando a concepção do cálculo, incluindo o valor do tributo em sua própria base de cálculo. Inclusive, tal técnica já se encontrava disposta no Decreto-Lei nº 406/68, o Convênio ICM 66/88. E o STF com farta jurisprudência, inclusive, ainda, sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68, há muito pacificou a discussão a respeito de ICMS integrar sua própria base de cálculo. E, observo que a EC 33/01 ao incluir o item “i” ao inciso XII do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal, não inovou, apenas estendeu esta regra para as operações de importação do exterior de bem,

mercadoria ou serviço. Em vista do acima comentado, na base de cálculo do ICMS, imposto indireto, deve ser acrescido o seu próprio montante para apuração do seu valor.

E, neste momento, deve ser ressaltado o que sejam: “*o valor da operação de que decorrer a entrada*” (art. 13, VII, da LC nº 87/96) e “*o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário*” (art. 8º, II, “a”, da citada LC).

Valor da operação somente pode ser entendido como o preço de aquisição pelo destinatário, estando nele incluídos todos os elementos determinados pela norma legal, e acima exposta, que compõem a base de cálculo do imposto. É tão cristalino tal entendimento que não existe a necessidade de maiores explicações para este entendimento, ou seja, a base de cálculo nas operações mercantis é o valor de que decorrer à saída da mercadoria, porém neste valor deve estar incluso “*o universo monetário tributado, ainda que incluso a carga fiscal que onere o preço da mercadoria posta à disposição comercial*” conforme bem definiu o Ministro José Delgado no Resp nº 86.653/SP citado pela Ministra Eliana Calmon (2ª Turma do STJ) em sentença há muito tempo prolatada no Recurso Especial nº 222.140 – SP (1999/00596637-4). Os textos inseridos na norma, quais sejam: “o valor da operação de que decorrer a entrada” e “o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário” não quer dizer que nele não estejam incluídos todos os elementos determinados na norma legal que compõem a base de cálculo do imposto.

Diante de toda a exposição ora feita, entendo claramente procrastinatório o argumento do recorrente de que, como o § 1º do art. 13 não foi reproduzido no art. 8º, da LC nº 87/96, o ICMS, no específico caso, não pode integrar sua própria base de cálculo, esquecendo, que o art. 8º expressamente falar em “valor da operação” e que, inclusive, que se encontra regido pelo Convênio ICMS 03/99.

Por fim, esqueceu o recorrente com a sua colocação, a forma de cálculo da substituição tributária, ou seja, após a inclusão de todas as parcelas legais deve ser abatido o ICMS indicado no documento fiscal para se encontrar o valor do ICMS-ST, o que implica que, se retirar de sua própria base de cálculo o imposto, ele será abatido duas vezes, trazendo enorme prejuízo ao Erário, que suportará um crédito fiscal no cálculo do ICMS-ST inexistente.

Quanto ao argumento do nobre relator de que o ICMS-ST deve ser feito de forma aproximada através de regime de valor agregado, obtido pelo somatório do valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário, do montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço e da margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes, é correto. Entretanto, dois aspectos são absolutamente equivocados. Em primeiro, como acima exposto, no **valor da operação** encontra-se incluso o ICMS, inclusive para o cálculo do ICMS-ST e, em segundo, a margem de valor agregado – MVA, nada mais é que os valores legais, inclusive lucro, que se agrega aos preços de aquisições das mercadorias para encerrar a fase de tributação, nada tendo em comum com a inclusão ou não do ICMS na sua própria base de cálculo.

Por fim, se acaso fosse aceita a tese exposta no voto do nobre relator, este Colegiado estaria cometendo enorme injustiça fiscal. Explico: quando da diligência feita pela COPEC, este órgão fazendário somente excluiu da autuação as empresas Gerdau, Ford e Sketec. Entretanto, dezenas de outras empresas, bem como, pessoas físicas, centro espíritas, etc, foram autuados. Assim, o relator deveria ter dado a eles o mesmo tratamento. Não o fazendo, e neste momento, o nobre relator não possuía a liquidez do imposto a ser exigido para prolatar o seu voto.

O recorrente ainda traz como argumento de que todos os produtos foram adquiridos para industrialização, portanto fora do âmbito do ICMS, como acima já exposto, já que não adquiridos para consumo final.

Como provado, nem todos que adquiriram os produtos autuados são indústrias. Existem empresas, a exemplo de gráficas, pessoas físicas, instituição espírita, etc., que jamais poderão ser classificadas como uma indústria.

Quanto às empresas de fato industriais, alarga ele o conceito de industrialização afirmando que todo o produto utilizado na fabricação se constitui produto intermediário e/ou matéria prima (fl. 206 dos autos). No entanto, esta não é a definição que a legislação vigente apresenta a respeito de matéria prima, produto intermediário e material de uso e consumo.

A Lei Complementar nº 87/96, a quem cabe disciplinar o regime de compensação do imposto, no seu art. 33 veda a utilização dos créditos fiscais provenientes das aquisições de matérias de uso e consumo até 01/01/2020 (alteração dada pela Lei Complementar 138, de 2010). A legislação estadual (Lei nº 7.014/96 e RICMS) segue fielmente tais determinações.

O RICMS/97 no art. 93, inciso V, “b” define o que seja material de uso e consumo: *mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação* (§ 11) (Lei Complementar nº 87/96) e no § 1º, I, do citado artigo determina que: Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que: I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados: a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Diante destas determinações, o sistema de crédito do ICMS que prevalece na legislação estadual tem cunho restrito, não comportando ampliações para abranger os materiais empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos e ferramentas, nem produtos utilizados após o término da produção de uma mercadoria. E, tal entendimento decorre da interpretação das normas que compõem o ordenamento jurídico nacional e expresso na Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 7.014/96 e do Regulamento do ICMS (Decreto nº 6.284/97). No mais, este Conselho de Fazenda, assim tem se posicionado, ou seja, entende que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal.

Nesta esteira, esta 2º CJF solicitou que fossem identificados os produtos na condição de matéria-prima e produto intermediário (fl. 226), dando apenas exemplos como Gerdau, Ford, Cervejaria Kaiser, já que inúmeras outras empresas estão no levantamento fiscal.

O diligente da COPEC com as informações apresentadas pela GARGIL AGRÍCOLA S.A., KORDSA BRASIL S.A., SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A., FAGIP S.A e POPLYBRASIL RESINAS S.A., confirmou o acerto da autuação, já que tais empresas responderam que utilizam os lubrificantes adquiridos como material de uso e consumo (fls. 306/ 310). No entanto, sem uma análise das informações que obteve com a norma tributária vigente, excluiu da autuação as empresas adquirentes Gerdau, Ford Motor e Skytech (fl. 347). Ressalto, neste momento, que embora tenha afirmado ter excluído da autuação a empresa Cervejaria Kaiser, ao analisar o demonstrativo de fl. 347, este procedimento não foi realizado.

Ao analisar as informações obtidas pelo recorrente nas empresas Gerdau (fls. 238/259), Cervejaria Kaiser (fl. 261), Ford (fls. 265/271) e Skytech (fls. 280/300) todos afirmam que os lubrificantes são destinados à industrialização, utilizados direta ou indiretamente no processo de fabricação, não especificando, exatamente, onde são eles utilizados. Ou seja, trazem o mesmo conceito abrangente de industrialização apresentado pelo recorrente e que não se pode aceitar.

Afora tal fato, a uma, os prospectos dos lubrificantes trazidos como provas, demonstram que eles, embora específicos, são para utilização nos equipamentos. A duas, ao analisar o levantamento fiscal, o próprio recorrente em operações com a mesma empresa, a exemplo da Gerdau, às vezes recolhia o imposto sobre o lubrificante e outras vezes não como se denota às fls. 08, 09 e 16 do PAF, demonstrando ter consciência de que deveria recolher o ICMS, já que a operação realizada encontrava-se albergada sob o manto da incidência do imposto.

Diante desta situação, discordo do n. relator que houve esclarecimento cabal de que tais empresas adquiriam os lubrificantes com o fito de industrialização, não existindo lastro legal para dar amparo aos argumentos apresentados pelo recorrente.

Pelo exposto, mantenho integralmente a Decisão recorrida, devendo ser homologados os valores comprovadamente pagos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206930.0003/07-0**, lavrado contra **KLUBER LUBRICATION LUBRIFICANTES ESPECIAIS LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$76.680,26**, acrescido das multas de 150% sobre R\$1.427,25 e 60% sobre R\$75.253,01, previstas no art. 42, incisos V, “a” e II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores comprovadamente pagos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de março de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCENDOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS