

PROCESSO - A. I. N° 282219.0801/08-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MULT-EXPRESS MEDICAMENTOS ESPECIALIZADOS LTDA. (MULTIMED EXPRESS)
RECORRIDOS - MULT-EXPRESS MEDICAMENTOS ESPECIALIZADOS LTDA. (MULTIMED EXPRESS) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3^a JJF n° 0141-03/12
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 02/08/2013

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0222-12/13

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (MEDICAMENTOS). EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) FALTA DE RECOLHIMENTO. b) RECOLHIMENTO A MENOS. Nas operações interestaduais com medicamentos originários de Estados não signatários do Convênio ICMS 76/94 o destinatário localizado neste Estado é o responsável pelo pagamento do imposto por antecipação. Todavia, cabe ao remetente das mercadorias sujeitas à substituição tributária por força de convênios ou protocolos, efetuar a retenção e o recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, nos termos da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 – que disciplina as normas gerais de substituição tributária nas operações realizadas com base em acordos interestaduais. Realizada revisão fiscal pelos autuantes, houve redução do crédito reclamado. Não acolhida a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Rejeitada a preliminar de nulidade. Reformada a Decisão recorrida para excluir as mercadorias oriundas de Pernambuco, estado signatário do Convênio ICMS 76/94, por não ser o recorrente o sujeito legítimo da relação tributária. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos contra a Decisão da 3^a Junta de Julgamento Fiscal que concluiu pela Procedência em Parte do presente Auto de Infração, lavrado em 07/08/08, por meio do qual foram atribuídos ao sujeito passivo dois ilícitos tributários, sendo objeto do Recurso Voluntário as imputações 1 e 2 e do Recurso de Ofício, a infração 1, a seguir descritas:

INFRAÇÃO 1 – deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$164.498,49, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97, nos meses de janeiro a julho, setembro, novembro e dezembro de 2003;

INFRAÇÃO 2 – efetuou recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades

da Federação relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, sendo lançado o valor de R\$11.082,87.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa com base nos seguintes fundamentos, *in verbis*:

Este Auto de Infração trata da falta de recolhimento e recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA, respectivamente infrações 01 e 02.

Inicialmente o defendente diz que da leitura da peça acusatória depreende-se que a forma confusa e imprecisa como foi concebido o presente Auto de Infração, quer por estar tipificado erroneamente, quer por não apresentar certeza quanto à identificação do ilícito, muito menos como foram calculados os débitos e em que documentos estão respaldados os demonstrativos elaborados pelos autuantes, a exigência fiscal estaria elevada de vícios. Pede a nulidade do Auto de Infração alegando falta de clareza e precisão, o que cerceou seu direito de defesa.

Entretanto, constato que neste Auto de Infração o procedimento fiscal foi desenvolvido de acordo com as normas regulamentares, sendo indicadas nas infrações as cláusulas do Convênio ICMS 76/94, não observadas pelo autuado. Observo que não implicaria nulidade da autuação fiscal as eventuais incorreções, se houvesse erro da indicação de dispositivo regulamentar, haja vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal e o autuado entendeu a irregularidade que lhe foi imputada e se defendeu citando dados do levantamento fiscal.

Ademais, o processo foi convertido em várias diligências, em que os autuantes corrigiram as falhas apontadas pela defesa, reduziram o valor do imposto originalmente lançado, cujos demonstrativos o contribuinte recebeu cópias e se manifestou nos autos. Portanto, não acolho as preliminares de nulidade argüidas pelo sujeito passivo, haja vista que o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, não estando presentes os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA.

No mérito o Auto de Infração foi lavrado para lançar crédito tributário de ICMS por falta de recolhimento e recolhimento a menos do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, em razão de inobservância da MVA – Margem de Valor Agregada apropriada para suas operações.

Da análise dos elementos que compõem o PAF vejo que o autuado estava obrigada a efetuar a antecipação do ICMS sobre produtos farmacêuticos provenientes de Estados que estão fora do Convênio 76/94, nas entradas das mercadorias no estado da Bahia, como o estado de São Paulo e Rio de Janeiro.

Este Auto de Infração foi convertido em diligência seis vezes para que fossem sanadas falhas detectadas em fase instrutória. Na última diligência, fls. 406, a 5ª JJF solicitou que os autuantes prestassem informação, manifestando-se com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da autuação com fundamentação sobre as argüições e os percentuais de alíquotas e de MVA indicados na manifestação do autuado.

Cumprida a diligência, constato que está correto o procedimento dos autuantes, pois os valores utilizados na autuação foram aqueles registrados nas próprias notas fiscais de compra registrados pelos fornecedores conforme se depreende dos demonstrativos acostados ao PAF. As alíquotas aplicadas no levantamento dos cálculos da autuação foram aquelas provenientes do Convênio 76/94 e tabela divulgada pela Diretoria de Planejamento da Fiscalização – DPF, através da Gerência de Substituição Tributária – GERSU, cópia fl. 409, e cópia de página da publicação ABCFARMA, fl. 410, onde está expresso a alíquota interna a ser considerada para a utilização dos preços ali publicados.

Os auditores elaboraram novo demonstrativo, fls. 352/384, registrando a data, UF, fornecedor, número da nota fiscal, o desconto concedido, a MVA aplicada, a redução da base de cálculo da substituição tributária, o valor devido do ICMS/ST, o valor pago pelo contribuinte e a diferença devida cobrada neste Auto de Infração. Informam que os ajustes realizados reduzem o débito da infração 01 para R\$ 85.421,86 e mantêm o valor originalmente cobrado na infração 02.

Observo que o Convênio ICMS 76/94, recepcionado no art. 61 do RICMS-BA, na sua cláusula segunda, determina que a base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadorias no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:

I - o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído ou adquirente, fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador ou fixado pela autoridade competente;

II - na falta da fixação de preço referida no inciso anterior, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e

outros encargos cobrados ou transferidos aos adquirentes, adicionando-se ao montante a margem de valor agregado (MVA), relativo às operações subsequentes.

A tabela de preços publicada pela ABCFARMA constitui efetivamente na divulgação dos preços sugeridos pelos fabricantes, não tendo aquela Associação determinado os preços e sim efetivado a sua divulgação. Na apuração da base de cálculo do ICMS-ST é legítima a aplicação do preço sugerido pelo fabricante que quando existente deve prevalecer em relação ao valor da operação própria adicionada de outras despesas e MVA. Na situação presente, verifico que nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, foi utilizado o preço efetivamente registrado nos documentos fiscais e relacionados na Tabela de Preço sugerida pelo fabricante (Tabela ABCFARMA), acrescido das MVAs correspondentes.

Ressalto que em decisões da segunda instância deste CONSEF, foi manifestado o entendimento de que na apuração do imposto por antecipação tributária nas operações com medicamentos oriundos de outros Estados, deve ser utilizado como base de cálculo do imposto, o preço máximo de venda sugerido pelo fabricante, conforme previsto na cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 76/94, cuja norma foi recepcionada pelo art. 61, § 2º, I, do RICMS/97, a exemplo do Acórdão CJF nº 0376-11/04.

Observo da análise dos autos, que conforme tabela acostada à fl. 409, a MVA a ser aplicada no período objeto da ação fiscal, de 01/01/2003 a 30/04/2005, para medicamentos com aquisições no estado do Rio de Janeiro, são: produtos da Lista negativa – 52,63%, positiva, 58,71%, neutra 62,37%, e para aqueles oriundos do estado de São Paulo: negativa, 50,90%, positiva 46,56%, neutra, 60,30%), percentuais estes, utilizados pelos autuantes.

Vejo que na cópia da revista ABCFARMA, nº 165 de 05/2005, fl.410, consta que os preços ali consignados registram alíquota de 19% de imposto para o estado do Rio de Janeiro, 18% para o estado de SP, MG e PR, e 17% para os demais estados.

Analisando os percentuais de MVAs reproduzidas pelo Autuado, fl. 389, comparando-se com a tabela utilizada pelos autuantes, fl. 409, observo que o contribuinte utilizou percentuais de MVA específicos para produtos com alíquota interna de UF de destino de 17% para os produtos adquiridos nos estados de Rio Grande do Sul e Santa Catarina, lista negativa 49,08%, positiva 54,89%, neutra 58,37%, entretanto, todos os produtos objeto da ação fiscal são oriundos do estado do Rio de Janeiro e São Paulo.

Verifico que nos demonstrativos juntados às 352/384, os autuantes indicaram em coluna própria o preço do produto destacado em cada nota fiscal, a MVA aplicada e o desconto concedido demonstrando com clareza a base de cálculo apurada no levantamento fiscal. Por determinação do CONSEF foi realizada diligência fiscal na qual foi entregue mediante recibo a Tabela ABCFARMA relativa ao período fiscalizado e reaberto o prazo de defesa, não tendo o impugnante se manifestado.

Refeitos os cálculos mediante diligência fiscal realizada pelos próprios autuantes, o débito originalmente apurado para a infração 01 ficou reduzido ao montante de R\$ 85.421,86, conforme planilhas fls.351/352 dos autos, não merecendo qualquer reparo o valor originalmente cobrado a infração 02.

Quanto à alegação defensiva de que pagou indevidamente ICMS/ST sobre produtos isentos, poderá o autuado poderá o autuado requerer à Secretaria da Fazenda, a restituição do indébito nos termos do artigo 74 do RPAF/BA.

Concluo que o autuado estava obrigado a cumprir as determinações contidas no Convênio ICMS 76/94, tendo em vista ter adquirido mercadorias no estado de São Paulo e Rio de Janeiro, não signatários do citado Convênio no período fiscalizado.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Em atendimento ao disposto no artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário afirmando, inicialmente, que exerce a atividade de distribuição de medicamentos exclusivamente para hospitais, clínicas, casas de saúde e órgãos governamentais que abastecem as unidades públicas de assistência à saúde e que obteve da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, por meio do Parecer DITRI nº 424/2002, Regime Especial para utilizar a margem de valor agregado (MVA) sobre a base de cálculo para a apuração do ICMS por antecipação, encontrando-se dispensado, portanto, de utilizar o PMC - Preço Máximo a Consumidor como base de cálculo, tudo de acordo com o disposto no inciso II do artigo 61 do RICMS/97 c/c os artigos 1º, 2º e 3º-A, do Decreto nº 7.799/00.

Além disso, observa que o Convênio ICMS 76/94 regula a tributação do imposto sobre os medicamentos constantes nas posições 3003 e 3004 da NCM apenas em relação aos Estados que

ratificarem os seus dispositivos, de modo que os fornecedores das mercadorias originárias dos Estados signatários do referido convênio são obrigados a efetuar a retenção do ICMS na nota fiscal de venda.

Preliminarmente, suscita a decadência dos débitos relativos ao período anterior a 07/08/03 (infrações 1 e 2), com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, sob o argumento de que o ICMS é um imposto por homologação, houve o recolhimento antecipado do tributo e este Auto de Infração foi lavrado em 07/08/08. Apresenta o pensamento doutrinário a respeito e transcreve diversas decisões judiciais.

Argumenta que a regra geral do artigo 173, inciso I, do CTN não se subsume ao caso em apreço, uma vez que a entrega das Declarações Mensais de Apuração (DMA's) e dos arquivos magnéticos concernentes ao período de 01/01/03 a 31/12/03, afigura-se, nos moldes do artigo 147 c/c o parágrafo único do artigo 173 do CTN, “*como o termo a quo à constituição do crédito tributário alvitrado pelo fisco, dispensando-o, destarte, a partir de então, e com sua CIÊNCIA inequívoca, de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado, e na oportunidade TARDIAMENTE lançado em 07/08/2008*”.

Acrescenta que, “*pela exegese do § único do art. 173 do CTN, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário, mediante a realização de QUALQUER medida preparatória indispensável ao lançamento, esta, in casu, materializada através do cumprimento das obrigações acessórias, em especial pelas DMA's, a esse entregues no interregno dos cinco anos ANTERIORES à lavratura do INTEMPESTIVO Auto de Infração em 07/08/2008, nos moldes do art. 333, do RICMS do Estado da Bahia*”.

Pede a nulidade da infração 1, sob a alegação de que os autuantes deixaram de atender ao princípio da legalidade que deve conduzir a Administração Tributária, além de terem cometido “erros grosseiros”, como a seguir detalhado:

1. não observância da utilização dos créditos do ICMS antecipado, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, correspondente às vendas de medicamentos utilizados no tratamento de câncer, que se encontram isentas do imposto, conforme previsto no Convênio ICMS 34/96 e no artigo 17 do RICMS/97;
2. não consideração de operações de “*devolução aos fornecedores nas próprias notas fiscais por falta de pedido de compra correspondente*”, descabendo, assim, a exigência do imposto;
3. utilização de base de cálculo equivocada, que não condiz com as margens de valor adicionado constantes do Convênio ICMS 76/94 para as suas operações, conforme o demonstrativo que elaborou e a cópia das notas fiscais de compra, que demonstram a aplicação do repasse do ICMS de 10,75% sobre os preços de fábrica dos medicamentos a fim de reduzir o imposto para a alíquota interestadual;
4. “*falta de claridade (confusão) por parte do Fisco Estadual na tipificação das infrações, bem como na aplicação de suas respectivas penalidades, o que prejudicou o exercício constitucional da ampla defesa e do contraditório, uma vez que não se pode apresentar defesa de algo sem saber exatamente do que está sendo acusado*”.

No mérito, alega, em relação à infração 1, que:

1. as Notas Fiscais nºs 243460, 243461 e 243463 (janeiro de 2003), 143878 e 143879 (abril de 2003), 98581 (junho de 2003) e 628022 (julho de 2003) foram recusadas por falta do correspondente pedido de compra e devolvidas as mercadorias aos fornecedores, mediante declaração nas próprias notas fiscais no ato da entrega, conforme pode ser atestado pelo SINTEGRA dos fornecedores;
2. o ICMS foi recolhido antecipadamente na segunda quinzena de junho, relativamente à Nota Fiscal nº 99447 (junho de 2003), conforme demonstrativo e DAE anexados à peça de defesa,

embora, por equívoco, conste na planilha de antecipação do imposto o número 9447, fato que não foi analisado pelos autuantes.

Registra que, nas operações de retorno efetuadas com as próprias notas fiscais de compras, os fornecedores devem emitir nota fiscal de entrada para comprovar o desfazimento da venda, já que não houve a emissão de nota fiscal de devolução.

Reitera que os agentes fazendários não consideraram o ICMS gerado pela antecipação do pagamento correspondente aos produtos quimioterápicos utilizados no tratamento do câncer, isentos do imposto estadual de acordo com o disposto no Convênio ICMS 34/96 e no artigo 17 do RICMS/97.

Conclui que a base de cálculo adotada pelos autuantes não condiz com os percentuais de MVA constantes do Convênio ICMS 76/94 para as suas operações.

Requer a nulidade da infração 2, aduzindo que “*por absoluta falta de clareza, verifica-se que as infrações 02 do Auto de Infração não trazem em seus anexos qualquer referência a documentação suporte, ou qualquer outro subsídio para que se demonstre o valor que serviu de base para o cálculo de suposto ICMS CAUCULADO e DEVIDO*” (sic).

Diz que anexou à sua defesa inicial demonstrativos de cálculos (doc. 7) que apontam para as reais bases de cálculo e os reais e legítimos valores do ICMS devidos e recolhidos, com base na legislação então vigente e nas prerrogativas contidas no Regime Especial concedido por meio do Parecer nº 424/02 (doc. 8 da defesa), “*com a aplicação da MVA com 17% do ICMS por lista dos medicamentos constantes na posição 3003 e 3004 da NCM, e com redução da base de cálculo contida no parágrafo 2º do art. 61 do decreto 6284/97 e no convênio ICMS 76/94*”.

Alega, ainda, que ficou evidenciado que a base de cálculo adotada pelos autuantes não condiz com os percentuais de MVA constantes do Convênio ICMS 76/94 para as suas operações, conforme demonstrativo (doc. 6 da impugnação) e cópia das notas fiscais de compra que demonstram os preços de fábrica dos medicamentos tributados à alíquota de 17%.

Conclui que os percentuais de MVA a serem utilizados deveriam ser de 54,89%, 49,08% e 60,07%, das Listas Positiva, Negativa e Neutra, respectivamente, em vez daqueles adotados pelos prepostos fiscais.

Mesmo que sejam ultrapassados os argumentos expendidos, aduz que não se pode deixar de considerar que seu livro Registro de Apuração apresentava saldo credor de ICMS durante o período em epígrafe, como demonstrado no documento juntado à peça de defesa (doc. 4), e, portanto, em razão do princípio constitucional da não cumulatividade, inexiste saldo devedor de imposto.

Devido à complexidade da matéria e à existência de erros no trabalho dos autuantes, pede a realização de diligência ou perícia técnica com o fito de averiguar a veracidade de suas afirmações.

Finaliza requerendo o acatamento das preliminares ou a decretação de improcedência do lançamento de ofício.

A PGE/PROFIS rechaçou a decadência suscitada pelo recorrente, afirmando que o entendimento da chefia da PGE/PROFIS é no sentido de que não se aplica, ao caso vertente, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal expressado na Súmula nº 08, podendo a lei estadual dispor sobre prazo decadencial relativamente aos tributos de competência do Estado.

Acrescenta que o marco inicial do prazo decadencial relativo ao ICMS é, em princípio, o fato gerador da obrigação tributária (acorde o § 4º do artigo 150 do CTN), porém, a legislação baiana, respaldada no mesmo dispositivo legal, fixou o *dies a quo* como o primeiro dia do exercício seguinte. Transcreve a legislação, a doutrina e a jurisprudência para respaldar esse posicionamento e conclui dizendo que, como a autuação ocorreu em 07/08/08, relativamente a fatos geradores de 2003, não há que se falar em decadência.

Salienta, ainda, que, de acordo com o “*entendimento controverso* deste CONSEF”, deve ser aplicada a regra do artigo 173, inciso I, do CTN para a infração 1, pois não houve recolhimento do imposto estadual a ser homologado.

Não aceita também as alegações de nulidade, posicionando-se no sentido de que o Auto de Infração encontra-se revestido das formalidades necessárias, tendo o autuado compreendido perfeitamente os fatos a ele imputados e exercido seu direito de defesa.

No mérito, afirma que as questões a respeito das devoluções já foram apreciadas na primeira instância, por meio das inúmeras diligências realizadas, não havendo fato novo que justifique o acatamento de novas exclusões de notas fiscais.

VOTO

Inicialmente, indefiro a realização de mais uma diligência ou perícia, conforme requerido pelo recorrente, porque, a meu ver, já se encontram no processo todos os documentos necessários ao deslinde da causa, a teor do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99. Ademais, cabia ao sujeito passivo, por ter a sua posse, trazer aos autos as contraprovas de que dispunha para elidir a acusação fiscal.

No Recurso Voluntário o contribuinte suscitou a decadência dos valores lançados cujos fatos geradores ocorreram no período anterior a 07/08/03 (infrações 1 e 2), argumentando que, por ser o ICMS um imposto por homologação, o crédito tributário está sujeito ao prazo estabelecido no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional para homologação, isto é, cinco anos a contar do fato gerador.

Entendo que não se vislumbra a decadência suscitada pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do artigo 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 repetida no artigo 107-B do Código Tributário Estadual (COTEB), aprovado pela Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, ao qual não cabe a este órgão julgador negar vigência, nos termos do artigo 167 do RPAF/BA:

“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 não originais)

Além disso, a Lei nº 3.956/81 (COTEB) estabelece, no artigo 107-A, inciso I, que “*O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

Sendo assim, o prazo legal para a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos em 2003 se esgotaria em 31/12/08. Como este Auto de Infração foi lavrado em 07/08/08, não se encontravam decaídos os débitos relativos aos fatos geradores apontados na peça recursal.

Por outro lado, a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal - aprovada na sessão plenária de 12/06/08 e publicada no DOU de 20/06/08 – declara a constitucionalidade 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 constitucionais 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.*”

Enquanto não houver o pronunciamento específico do citado Tribunal, há de se entender que a referida Súmula não se aplica ao ICMS, embora ressalte que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, diante das seguintes razões:

1. a posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, por meio do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 8 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial comungando com o apresentado pelo recorrente;
2. o entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, mediante o Parecer CFS nº 02/2008;
3. o despacho exarado pelo Procurador Geral do Estado da Bahia, datado de 03/11/11, em resposta a Consulta por mim formulada, quando titular do cargo de Presidente deste Conselho de Fazenda Estadual, manifestando-se pela necessidade de elaboração de “*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.*”

Deixo de acolher a preliminar de nulidade arguida, sob a alegação de cerceamento ao direito de defesa em face da confusão na tipificação das infrações 1 e 2 e na aplicação das penalidades, considerando que os fatos foram descritos de forma satisfatória e foi indicada a legislação aplicável. Ademais, o recorrente entendeu perfeitamente do que está sendo acusado e se defendeu apresentando os argumentos que entendeu relevantes para desconstituir o lançamento de ofício.

Além disso, após diversas diligências, os prepostos fiscais elaboraram novos demonstrativos com a indicação, por nota fiscal, dos valores de base de cálculo, ICMS destacado na operação própria, percentuais de margem de valor agregado adotados e, finalmente, os montantes devidos de imposto, possibilitando ao contribuinte uma perfeita compreensão dos fatos para o exercício do contraditório.

Também não deve ser acatada a preliminar de nulidade da infração 1, em razão da existência de erros grosseiros, falta de dedução de créditos, não consideração de devoluções e uso de base de cálculo equivocada, por parte dos autuantes, uma vez que tais argumentos confundem-se com o mérito da autuação e, portanto, serão apreciados no momento apropriado.

No mérito, constato que o ICMS devido por antecipação tributária está sendo exigido (nas infrações 1 e 2) por falta de recolhimento e por recolhimento a menos, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias (medicamentos) provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97.

Da análise dos documentos apensados aos autos (fls. 351 a 384), verifico que os medicamentos adquiridos pelo autuado foram enviados por empresas localizadas em São Paulo, Pernambuco e Minas Gerais.

O Estado de Pernambuco permanece signatário do Convênio ICMS 76/94, que “*dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos farmacêuticos*”, e, sendo assim, o remetente industrial fabricante e importador das mercadorias localizado naquela unidade federativa é que teria a obrigação de efetuar a retenção do imposto estadual, nos moldes do quanto previsto na Cláusula primeira do citado Convênio:

Cláusula primeira Nas operações com os produtos relacionados no Anexo Único com a respectiva classificação na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário. (grifos não originais)

Ocorre que a empresa remetente exerce a atividade de atacadista (de acordo com o documento de fl. 36) e não se reveste, portanto, da condição de industrial fabricante ou importador – sujeitos passivos por substituição inseridos na Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, o que poderia

levar à conclusão de que o recorrente é que seria o responsável pelo pagamento do ICMS por substituição tributária.

Entretanto, este CONSEF já firmou o entendimento reiterado de que, consoante a Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 (em vigência desde 04/10/93), o contribuinte remetente da mercadoria, seja ele importador, distribuidor, industrial fabricante, atacadista ou varejista, é que é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS nas operações com mercadorias enquadradas na substituição tributária por meio dos diversos Convênios e Protocolos dos quais o Estado da Bahia é signatário.

Cláusula segunda Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

Aliás, o RICMS/97 também apresenta a mesma orientação à época dos fatos geradores, como a seguir transcrito:

Art. 370. Nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á conforme o disposto nesta subseção e nos convênios e protocolos (Anexo 86) para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas (Conv. ICMS 81/93).

§ 1º As regras estipuladas nesta subseção não se aplicam, nas operações interestaduais, à substituição tributária decorrente de convênios ou protocolos celebrados anteriormente a 10/09/93, salvo no tocante aos seguintes dispositivos, que se aplicam inclusive retroativamente a todos os convênios e protocolos já firmados (Conv. ICMS 81/93, cláusula décima sexta, e Convs. ICMS 19/94 e 51/96):

I - os arts. 373 e 374 - atribuição da responsabilidade ao remetente, embora com direito ao ressarcimento no caso de mercadorias já alcançadas pela substituição tributária em momento anterior (Conv. ICMS 81/93, cláusula terceira);

Dessa forma, deve ser excluído, do débito da infração 1 (demonstrativo acostado à fl. 352), o valor de R\$4.007,95, concernente à Nota Fiscal nº 22025 (fato gerador de novembro de 2003), cuja empresa emitente encontra-se situada no Estado de Pernambuco, porque cabia a ela, e não ao recorrente, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária.

Podem ser citadas diversas decisões emanadas das Câmaras de Julgamento Fiscal que embasam esse entendimento, dentre eles, os Acórdãos CJF nº^{os} 0266-11/12, 0325-11/12, 0047-11/09 e 0061-12/13.

O primeiro deles possui a seguinte ementa:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0266-11/12

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONTRIBUINTE LOCALIZADO NESTE ESTADO. ESTABELECIMENTOS ATACADISTAS. SUJEIÇÃO PASSIVA COM BASE NA CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÉNIO ICMS 81/93.
a) RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. b) FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Conforme previsto na Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 (vigência a partir de 1/01/2004) (sic), que disciplina as normas gerais de substituição tributária nas operações realizadas com base em acordos interestaduais, cabe ao remetente das mercadorias sujeitas à substituição tributária por força de convênios ou protocolos, efetuar à retenção e o recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Não acatada a arguição de decadência do crédito tributário. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

É oportuna a reprodução de um excerto do voto proferido pela então Conselheira, Sandra Urânia Silva Andrade, no Acórdão CJF nº 0047-11/09:

(...)

No mérito, entendemos que a matéria posta em discussão neste lançamento de ofício merece análise acurada dos diplomas legais aplicáveis, o que passamos a fazer abaixo:

O instituto da substituição tributária rege-se nas operações interestaduais pelos convênios e protocolos firmados pelas unidades federativas para tal fim, o que se faz com base nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional. No caso específico dos autos, trata-se de operações interestaduais com medicamentos de

uso humano, sujeitas à substituição tributária por força do Convênio ICMS 76/94, fazendo parte das unidades federadas signatárias, dentre outros, o Estado da Bahia e de Alagoas, este último estado de localização do estabelecimento do recorrente, inscrito no Cadastro de Contribuintes da Bahia como contribuinte substituto.

Por sua vez, o Convênio ICMS 81/93, firmado por todos os Estados da Federação e pelo Distrito Federal, também com base nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional, de natureza impositiva para todos os entes envolvidos, estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária instituídos por Convênios ou Protocolos a serem firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

Estabelece, assim, o convênio em referência, as normas gerais aplicáveis à substituição tributária a serem aplicáveis obrigatoriamente pelos acordos interestaduais (convênios e protocolos) firmados a partir da sua publicação, como se vê da redação da sua cláusula primeira, abaixo transcrita:

'Cláusula primeira Aos Convênios e Protocolos a serem firmados entre os Estados e/ou Distrito Federal, concernentes ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS, que estabeleçam o regime de substituição tributária, aplicar-se-ão os procedimentos consignados neste Convênio, ressalvado o disposto na cláusula décima quarta.'. Grifos nossos.

A referida Cláusula, por sua vez, permite que os convênios ou protocolos firmados entre as unidades da Federação possam estabelecer normas específicas ou complementares às deste Convênio – nos termos da sua cláusula décima quarta - o que somente reforça a natureza de interdependência, complementaridade, entre tais normas.

E, aqui, de logo devemos asseverar que estas interdependência e complementaridade afastam qualquer pecha de antinomia entre as regras do Convênio ICMS 81/93 e as regras dos acordos interestaduais que estabelecem a substituição tributária, posto que não existe conflito entre elas, nem real e muito menos aparente, a requerer aplicação de regras de solução de antinomias jurídicas, como o critério de especialidade.

Colocadas tais premissas, vê-se que muito embora a Cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, atribua a condição de substituto tributário apenas ao estabelecimento importador e ao industrial fabricante, a regra da cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 atribui tal condição a qualquer contribuinte que realize operações interestaduais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária derivada de acordos interestaduais, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente. Eis a regra em apreço:

'Cláusula segunda Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.'

Neste passo, no âmbito da legislação interna do Estado da Bahia, o art. 370 do RICMS expressamente determina a aplicabilidade das regras dos acordos interestaduais que tratam de substituição tributária, fazendo menção expressa ao Convênio ICMS 81/93, in verbis: 'Art. 370. Nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á conforme o disposto nesta subseção e nos convênios e protocolos (Anexo 86) para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas (Conv. ICMS 81/93)'. Grifos nossos

Assim, não resta dúvida de que o requerente é de fato sujeito passivo por substituição tributária - e assume esta condição qualquer contribuinte que destine em operação interestadual produto sujeito à substituição tributária por força de acordo específico para tal - nos termos da Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93 retromencionado, o que afasta de pronto qualquer alegação de ilegitimidade passiva, como, "data venia", equivocadamente entendeu a Decisão exarada pela 2ª CJF em outro Auto de Infração lavrado contra o mesmo estabelecimento do recorrente e sobre a mesma matéria, citada por esta em sua peça recursal, e a PGE/PROFIS em seu opinativo de fls. 251 a 253.

Por outro lado, o Estado de São Paulo denunciou o Convênio ICMS 76/94 em 01/11/97 e Minas Gerais denunciou o referido Convênio em 01/04/01, mediante o Despacho 05/01, aderiu novamente em 01/01/04, adesão esta adiada sucessivamente até 31/12/04, e, por fim, deixou de ser signatário do acordo interestadual definitivamente a partir de 01/01/05.

Em consequência, o autuado era, no exercício de 2003, o responsável pelo recolhimento do ICMS por antecipação tributária, nas entradas das mercadorias no território baiano ou no prazo regulamentar, caso possuísse regime especial, consoante o artigo 371 do RICMS/97, abaixo transscrito:

***Art. 371.** Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas*

e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125.

A base de cálculo do imposto a ser pago por antecipação tributária é a estabelecida expressamente no artigo 23, inciso II, da Lei nº 7.014/96 e no artigo 61, § 2º, inciso I, do RICMS/97, a seguir transcrita, na redação vigente à época dos fatos geradores da presente autuação (janeiro a dezembro de 2003), haja vista que o recorrente possuía Regime Especial (Parecer DITRI nº 424/02) para utilização do valor da operação, acrescido das margens de valor agregado constantes do Convênio ICMS 76/94:

LEI Nº 7.014/96:

Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, a 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, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

RICMS/97:

Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:

II - na falta da fixação de preço referida no inciso anterior, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) relativa às operações subsequentes, de acordo com o percentual previsto:

- a) no Anexo 88, a ser determinado em função de ser industrial, atacadista ou importador o estabelecimento fornecedor ou remetente, tratando-se das mercadorias de que cuidam os incisos II e IV do art. 353;

(...)

§ 2º Para efeitos de substituição ou antecipação tributária, nas operações com os produtos a seguir indicados, a determinação da base de cálculo será feita segundo os seguintes critérios:

I - produtos farmacêuticos e demais mercadorias especificados no item 13 do inciso II do art. 353, em consonância com o Convênio ICMS 76/94 e suas alterações posteriores, especialmente a introduzida pelo Convênio ICMS 04/95, inclusive quanto à redução da base de cálculo para fins de substituição tributária, em 10%, não podendo resultar em carga de ICMS inferior a 7%;

O contribuinte argumentou que os autuantes não levaram em conta a redução de base de cálculo prevista no artigo 61 do RICMS/97 e que a base de cálculo adotada na autuação não está em consonância com os percentuais de margem de valor agregado (MVA) constantes do Convênio ICMS 76/94 para as suas operações, os quais ele entende que são os seguintes: 54,89% (Lista Positiva), 49,08% (Lista Negativa) e 60,07% (Lista Neutra).

Inicialmente, faz-se necessário esclarecer o que são as tais “Listas Positiva, Negativa e Neutra”.

O “Manual da Substituição Tributária de Medicamentos para Santa Catarina”, da autoria de Rafael Tassoniero e Lucimar Ângela Frigeri, apresenta as seguintes definições:

A Lista positiva de medicamentos são basicamente os medicamentos sujeitos à prescrição médica, identificados por tarja vermelha ou preta, e destinados à venda no mercado interno. O critério para identificar se o medicamento pertence a lista positiva, é que ele esteja classificado nas posições 3003 ou 3004 da NCM, cujas empresas produtoras gozam do regime especial de crédito presumido de PIS e COFINS que trata a Lei 10.147/00, (...)

A Lista negativa será por consequência a relação de medicamentos pertencentes às classificações 3003 e 3004 da NCM, excluídos os constantes na lista positiva.

*A Lista neutra contempla todos os medicamentos que não estão sujeitos ao regime tributário estabelecido pela Lei 10.147/00.
(Resolução CM/SE nº 11/01, art. 3º; Decreto Presidencial 3.803/01, art. 1º)"*

Pelo exame das notas fiscais de entradas anexadas aos autos, pude comprovar que a grande maioria das empresas fabricantes de medicamentos goza do regime especial de crédito presumido do PIS e COFINS de que trata a Lei nº 10.147/00, devendo ser aplicado, para esses casos, o percentual de MVA previsto na Tabela da Lista Positiva de Medicamentos.

Contudo, para os medicamentos oriundos de fornecedores que não gozam do regime especial de crédito presumido acima aludido deve ser adotado o percentual de MVA constante da Lista Negativa ou da Lista Neutra, a depender de cada mercadoria.

Assim, para os medicamentos constantes da **Lista Negativa**, remetidos por empresas localizadas em São Paulo e Minas Gerais, deve ser adotada a MVA de **50,90%**, que é o resultado das seguintes informações:

1. carga tributária de 18% na unidade federada de origem;
2. alíquota interna na unidade federada de destino (Bahia) de 17%;
3. alíquota interestadual de 7% - oriundo da Região Sudeste.

Para os medicamentos constantes da **Lista Positiva**, remetidos por empresas localizadas em São Paulo e Minas Gerais, a MVA correta é de **56,78%**, que é o resultado das seguintes informações:

1. carga tributária de 18% na unidade federada de origem;
2. alíquota interna na unidade federada de destino (Bahia) de 17%;
3. alíquota interestadual de 7% - oriundo da Região Sudeste.

Para os medicamentos constantes da **Lista Neutra**, enviados por empresas localizadas em São Paulo e Minas Gerais, a MVA a ser adotada é de **60,30%** que é o resultado das seguintes informações:

1. carga tributária de 18% na unidade federada de origem;
2. alíquota interna na unidade federada de destino (Bahia) de 17%;
3. alíquota interestadual de 7% - oriundo da Região Sudeste.

Tudo isso em perfeita consonância com o que determinava o Convênio ICMS 76/94 no período de 01/01/03 a 31/12/03 (época dos fatos geradores desta autuação), conforme a seguir demonstrado:

Cláusula segunda A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

§ 1º Inexistindo o valor de que trata o caput a base de cálculo será obtida, tomando-se por base o montante formado pelo preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, o frete e/ou carreto até o estabelecimento varejista e demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, adicionada a parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, de um dos percentuais indicados nas tabelas a seguir apresentadas:

*1. Produtos classificados nas posições 3002 (soros e vacinas), exceto nos itens 3002.30 e 3002.90, 3003 (medicamentos), exceto no código 3003.90.56, e 3004 (medicamentos), exceto no código 3004.90.46, nos itens 3306.10 (dentífricos), 3306.20 (fios dentais), 3306.90 (enxaguatórios bucais) e nos códigos 3005.10.10 (ataduras, esparadrapos, gazes, sinapismos, pensos, etc.), 3006.60.00 (preparações químicas contraceptivas à base de hormônios) e 9603.21.00 (escovas dentífricas), todos da NBM/SH (**LISTA NEGATIVA**):*

Estados de origem	Carga tributária de 12% na UF de origem			Carga tributária de 17% na UF de origem			Carga tributária de 18% na UF de origem		
	Alíquota interna na UF de destino			Alíquota interna na UF de destino			Alíquota interna na UF de destino		
	12%	17%	18%	12%	17%	18%	12%	17%	18%
Alíquota interestadual de 7%	40,93%	40,61%	40,55%	49,42%	49,08%	49,02%	51,24%	50,90%	50,84%

2. Produtos classificados nas posições 3002 (soros e vacinas), exceto nos itens 3002.30 e 3002.90, 3003 (medicamentos), exceto no código 3003.90.56, e 3004 (medicamentos), exceto no código 3004.90.46, e nos códigos 3005.10.10 (ataduras, esparadrapos, gazes, sinapismos, pensos, etc.) e 3006.60.00 (preparações químicas contraceptivas à base de hormônios), todos da NBM/SH, quando beneficiados com a outorga do crédito para o PIS/PASEP e COFINS previsto no art. 3º da Lei Federal 10.147/00 (**LISTA POSITIVA**):

Estados de origem	Carga tributária de 12% na UF de origem			Carga tributária de 17% na UF de origem			Carga tributária de 18% na UF de origem		
	Alíquota interna na UF de destino			Alíquota interna na UF de destino			Alíquota interna na UF de destino		
	12%	17%	18%	12%	17%	18%	12%	17%	18%
Alíquota interestadual de 7%	46,09%	46,09%	46,09%	54,89%	54,89%	54,89%	56,78%	56,78%	56,78%

3. Produtos classificados nos códigos e posições relacionados na cláusula primeira, exceto aqueles de que tratam os itens anteriores desde que não tenham sido excluídos da incidência das contribuições previstas no inciso I do “caput” do art. 1º da Lei 10.147/2000, na forma do § 2º desse mesmo artigo (**LISTA NEUTRA**):

Estados de origem	Carga tributária de 12% na UF de origem			Carga tributária de 17% na UF de origem			Carga tributária de 18% na UF de origem		
	Alíquota interna na UF de destino			Alíquota interna na UF de destino			Alíquota interna na UF de destino		
	12%	17%	18%	12%	17%	18%	12%	17%	18%
Alíquota interestadual de 7%	49,18%	49,37%	49,42%	58,17%	58,37%	58,42%	60,10%	60,30%	60,35%

Da análise dos demonstrativos retificados pelos autuantes e anexados às fls. 352 a 384, em confronto com diversas notas fiscais acostadas pelo sujeito passivo (fls. 301 a 330), observo que foram aplicados os percentuais corretos de margem de valor agregado e deduzido o percentual de 10%, previsto no artigo 61 do RICMS/97, ao contrário do que foi alegado pelo recorrente, que, apesar de se manifestar inconformado, não apontou especificamente nenhum erro cometido pelos prepostos fiscais.

Apresento a seguir alguns exemplos que demonstram a correção dos valores apurados pelos prepostos fiscais.

PRIMEIRO EXEMPLO:

Nota fiscal nº 266351, de 26/03/03, emitida por Merck Sharp e Dohme – empresa autorizada a usar o crédito presumido da Lei nº 10.147/00 – Lista Positiva (fls. 301 e 360) –

Base de cálculo constante na nota fiscal	31.948,64
Base de cálculo da ST (MVA de 56,78%)	50.089,08
Base de cálculo reduzida em 10%	45.080,17
ICMS devido por ST (17%)	7.663,63
(-) ICMS da operação própria	2.236,40
ICMS devido	5.427,23
(-) ICMS recolhido	5.417,94
(=) Diferença a recolher	9,29

SEGUNDO EXEMPLO:

Nota fiscal nº 212548, de 19/05/03, emitida por Pfizer Laboratórios Ltda. – empresa autorizada a usar o crédito presumido da Lei nº 10.147/00 – Lista Positiva (fls. 318 e 360) –

Base de cálculo constante na nota fiscal	1.132,60
Base de cálculo da ST (MVA de 56,78%)	1.775,69
Base de cálculo reduzida em 10%	1.598,12
ICMS devido por ST (17%)	271,68
(-) ICMS da operação própria	79,28
ICMS devido	192,40
(-) ICMS recolhido	192,07
(=) Diferença a recolher	0,33

O sujeito passivo alegou, ainda, que as mercadorias acobertadas pelas Notas Fiscais nºs 243460, 243461 e 243463 (janeiro de 2003), 143878 e 143879 (abril de 2003), 98581 (junho de 2003) e 628022 (julho de 2003) foram recusadas por falta do pedido de compra, mediante declaração nas próprias notas fiscais no ato da entrega. Entretanto, tais documentos fiscais não mais fazem parte do levantamento fiscal após as diversas retificações procedidas pelos autuantes, consoante os demonstrativos de fls. 352 a 384 do PAF.

O autuado também afirmou que recolheu antecipadamente o imposto referente à Nota Fiscal nº 99447 (junho de 2003), embora, por equívoco, tenha indicado na planilha o número 9447, conforme demonstrativo e DAE anexados à peça de defesa (fl. 290). Todavia, consta na planilha do autuante (fl. 367) somente a Nota Fiscal nº 9447 e foi devidamente deduzido o ICMS recolhido pelo contribuinte.

Quanto aos valores de imposto pagos, referentes a medicamentos quimioterápicos, o recorrente deve buscar a repetição do indébito pela via de restituição, nos termos do artigo 73 e seguintes, do RPAF/99.

Em relação ao argumento recursal, de existência de saldo credor no período fiscalizado, saliento que o ICMS devido por substituição tributária é calculado em apuração sumária, por cada nota fiscal, nada tendo a ver com o regime mensal de apuração de débitos e créditos.

Pelas razões expendidas, entendo que deve ser acolhido, em parte, o Recurso Voluntário apresentado para excluir da infração 1 o valor de R\$4.007,95, concernente ao fato gerador de novembro de 2003, tendo em vista que o recorrente não é o sujeito passivo legítimo para figurar na relação tributária apontada (mercadoria oriunda de Pernambuco, estado signatário do Convênio ICMS 76/94, como dito anteriormente).

Não merece acolhimento, contudo, o Recurso de Ofício interposto em relação à infração 1, considerando que a desoneração foi feita pelos próprios autuantes após a exclusão das notas fiscais cujas mercadorias retornaram aos fornecedores por terem sido recusadas pelo recorrente.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, apenas para excluir, da infração 1, o valor de R\$4.007,95, concernente ao fato gerador de novembro de 2003.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de Decadência)

Em que pese o embasado voto da i. relatora, peço vênia para discordar quanto ao seu posicionamento em relação à questão preliminar sobre a decadência do direito de constituição do crédito tributário.

No caso em tela, o Contribuinte alega a ocorrência de decadência do direito do fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo consta, os fatos geradores ocorreram em 2003 e a autuação foi lançada somente em 07.08.2008, ou seja, cinco anos após parte dos 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 e colacionada em diversos processos com envolvendo essa questão.

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 constitucionalidade, 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 opinativo.

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 está em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quanto à 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 nº 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, colacionada em diversos processos sobre a mesma questão, da 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 perquira 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 dispondo 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, tomado 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, tomado 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 constituí-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 07.08.2003 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançada pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 282219.0801/08-8, lavrado contra **MULT-EXPRESS MEDICAMENTOS ESPECIALIZADOS LTDA. (MULTIMED EXPRESS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$92.496,78**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Maria Auxiliadora, Gomes Ruiz e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGF/PROFIS