

PROCESSO - A. I. N° 206891.0021/13-9
RECORRENTE - QUÍMICA AMPARO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0018-02/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 05/09/2014

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF N° 0249-11/14**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS AO MESMO TITULAR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 2ª JJF, constante no Acórdão nº 0018-02/14, que concluiu pela Procedência do Auto de Infração epigrafado, lavrado em 08/07/2013, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Período: janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Valor: R\$407.282,54. Multa: 60%.

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 2ª JJF proferiu a Decisão unânime, transcrita abaixo (fls. 198/208):

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela para constituir o crédito tributário ao ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

No campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração os autuantes consignaram, entre outras informações, que:

“A Lei Complementar no 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Como visto, por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II.

Assim, o art. 56, V, ‘b’; do RICMS/BA, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está amparado na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Nesse diapasão, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima).

Isso posto, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF, caso existente), energia,

combustível etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Finalmente, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuado, que o fez tanto em meio físico (fls. indicadas no índice), quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, quais sejam:

- a) Insumo
- b) Mat.Secundário
- c) Embalagem
- d) Mão-de-obra
- e) Depreciação
- f) Manutenção
- g) Outros Custos

Assim sendo, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a Decisão do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA (rubricas estas listadas acima).

Por outro lado, foram expurgadas as seguintes rubricas: a) DEPRECIAÇÃO; b) MANUTENÇÃO; e c) OUTROS CUSTOS, por não serem parte integrante nem de MATERIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO.

Para a correção dessa situação, foi elaborado demonstrativo de "ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA", em meio físico e em meio eletrônico (fls. indicadas no índice).

Para confirmar o acerto e a qualidade desta Auditoria, nada melhor do que verificar o que e como os tribunais administrativos e judiciais têm decidido sobre esta matéria, objeto deste Auto de Infração, na forma a seguir:

Em relação a arguição de inconstitucionalidade da legislação do ICMS do Estado da Bahia, alegando ofensa ao princípio da não cumulatividade e da multa aplicada, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstendo de manifestar a respeito.

No tocante à alegação defensiva de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos gerados ocorridos de janeiro a junho/2008, não pode ser acolhida, pelos motivos que passo a expor.

O entendimento doutrinário e jurisprudencial, nos lançamentos tributários sujeitos à 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, como no caso do ICMS, quando do pagamento antecipado, o ente tributante dispõe de cinco anos para realizar o lançamento ou homologação, nos termos do artigo 150 do CTN - Código Tributário Nacional.

Observo que o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos do artigo acima citado, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Havendo pagamento integral do tributo devido, não havendo outro prazo previsto em lei para homologação, este será de 5 (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.

Para aplicação da referida norma legal, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo tenha sido apurado e recolhido de acordo com lei, ou seja, o pagamento integralmente do valor devido pelo sujeito passivo; que não exista lei que fixe outro prazo e por fim, que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, requisitos não existentes na lide em questão.

Na presente lide, o sujeito passivo, contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, omitiu-se em prestar as informações ao fisco, artigo 149 do CTN, sendo necessária a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do Auto de Infração em tela, por ter o sujeito passivo omitido informações na apuração do ICMS e realizado o consequente recolhimento em valor inferior ao devido.

Portanto, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, não havendo pagamento antecipado não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Também não pode ser arguida a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado

da Bahia, Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN.

O prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo, ente tributante, a qualquer época.

Assim, no caso em tela, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, o fisco teria até o dia 31/12/2013 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 08/07/2013 não se configurou a decadência.

No mérito, cabe registrar que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, podendo citar inúmeras decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos n.ºs CJF 0239-02/12, CJF 0266-11/09, CJF 0012-11/10, CJF 0231-12/12 CJF 0289-12/12 e CJF 0196-12/10.

Por sem turno, de acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96:

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

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:

...
II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

Por se tratar de crédito fiscal relativo às operações interestaduais, envolvendo produtos industrializados, transferidos para filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo.

Tratando de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento”,

dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O valor ao qual faz referência o legislador é exatamente o valor do custo da mercadoria contendo os custos acima citados. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Cabe registrar que o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado, necessariamente, deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, sendo que agindo da maneira como o autuado vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria:

“Art. 93 Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

(...)

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

(...)

VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;”.

Resta cristalino que se o remetente destacou ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido, conforme já dito acima.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos de outro estado, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Cumpre salientar que, conforme Decisão proferida pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9), a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente, o disposto no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por decisões normativas ou Pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada Lei Complementar. Caso se entenda o contrário, cada estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Entendo que o legislador, ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para determinar uma base de cálculo, a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS pago em todas operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases são compensados nas operações subsequentes.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao

transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96, ou seja, depreciação, manutenção e outros custos. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Logo, entendo que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Quanto à Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, expedida pelo Estado de São Paulo, mencionada na peça defensiva, que determina, em evidente arrepião a Lei Complementar nº 87/96, a inclusão nos custos de produção de diversas rubricas, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo contribuinte entre estabelecimentos da mesma titularidade, entendo que tal instrumento não se adequa ao preceituado na já mencionada Lei Complementar 87/96, vez que, não pode qualquer unidade da Federação dispor diversamente daquela estipulada expressamente pela Lei Complementar do ICMS.

Em relação a alíquota aplicada, não pode ser acolhido o argumento defensivo, uma vez que, conforme se observa nos demonstrativos fiscais, fls. 14 a 28, não resta dúvida que os autuantes utilizaram a alíquota de 7%, e não 17% como alega o contribuinte autuado. Assim, após apurar o valor do crédito a ser glosado, o seja, o ICMS devido, em razão do Sistema Informatizado de Emissão de Auto de Infração da SEFAZ/BA, é indicado a alíquota de 17% para efeito de apontar uma base de cálculo no Auto de Infração.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância interpõe o Autuado Recurso Voluntário, às fls. 221/248, com o propósito de modificar o acórdão guerreado.

Considera ter havido a decadência do período entre janeiro de 2008 à julho de 2008, nos termos do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, haja vista que a lavratura do Auto de Infração ocorreu em 11/07/2013.

No mérito aduz que a lavratura do Auto de Infração viola o princípio da não-cumulatividade, pois os Estados vieram a estabelecer restrições indevidas ao direito de crédito dos contribuintes, não previstas na norma constitucional, que acabaram por tornar cumulativo o imposto.

Destaca que em havendo crédito de operações decorrentes do ICMS, o recorrente tem o direito de proceder ao seu creditamento, sem que seja autuada em razão de tal operação, sendo vetado a qualquer Estado ou ao Distrito Federal, alterar a sua forma e critério de apuração, sob pena de violação à própria Constituição Federal.

Argui que a cobrança relativa ao suposto creditamento indevido afronta à Constituição Federal, pois procedeu ao cálculo da sua base de cálculo de ICMS, para fins de creditamento, o valor correspondente ao custo da produção de suas mercadorias, nos exatos termos do quanto disposto na Portaria CAT nº 5, de 15/06/2005, que transcreve.

Considera que não há qualquer óbice para a apuração da base de cálculo do ICMS, ao se considerar que o art. 13, § 4º, II, Lei Complementar nº 87/96 não é taxativo, devendo ser considerada de forma mais abrangente.

Interpretando a Portaria CAT nº 05/2005, o recorrente entendeu que não haveria qualquer prejuízo na sua aplicação, alargando, assim, conforme permitido pela própria legislação, os conceitos relativos ao quanto entendido como ‘matéria-prima’, ‘material secundário’, ‘mão-de-obra’ e ‘acondicionamento’.

Destaca que também foi autuada, pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, em situação inversa à presente, no Auto de Infração nº 281082.0022/12-7, cuja infração entendida como tendo sido cometida, foi o recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas decorrente das transferências interestaduais por utilização de base de cálculo inferior ao custo de produção.

Neste caso a infração cometida pelo recorrente foi capitulada nos termos constantes dos arts. 56 e 124, inciso I do RICMS, tendo sido reconhecida como devida, com a sua quitação integral.

Informa que o Fisco entendeu, por meio da aludida autuação, que o custo deveria ser contábil, sem as considerações constantes da Lei Complementar nº 87/96, tendo sido utilizado, neste caso, base de cálculo do ICMS em valor inferior ao preço médio das mercadorias.

Salienta que a única distinção existente entre ambos os Processos Administrativos é o fato de que no presente caso, o recorrente é beneficiário de créditos e no Auto de Infração nº 281082.0022/12-7, o recorrente é o próprio devedor do débito, sendo certo que a discussão limita-se ao critério utilizado para apurar o valor correspondente à base de cálculo do ICMS, nas operações de transferência de produtos industrializados pelo recorrente.

Questiona como pode ter sido autuada em dois autos de infração, pela mesma Secretaria da Fazenda, de competência do Estado da Bahia, em razão de infrações exatamente opostas, decorrentes da mesma natureza.

Constata que as mercadorias saíram do Estado de São Paulo, em direção ao Estado da Bahia, sendo certo que neste caso a alíquota a ser aplicada para essa operação é a de 7%, conforme tabela abaixo:

base de cálculo utilizada pelo recorrente
(-)
base de cálculo nos termos da LC 87/96
(x)
Alíquota de 7%
(=)
valor entendido como correto para a cobrança no Auto de Infração

Ao analisar a planilha apresentada às fls. 14/28 constata que os valores apurados pelo Fisco não correspondem ao montante que deve ser considerado, então, como correto, com base na sistemática básica que deve ser adotada para a verificação do montante devido pelo recorrente, concluindo-se, portanto, que a Fazenda Pública não se utilizou dessa fórmula básica para a apuração de tais valores, ao contrário do que restou afirmado na Decisão, ora recorrida.

Assevera que deve ser efetivada a necessária redução da alíquota aplicada no Auto de Infração, de 17%, conforme cobrado e constante do Auto de Infração, para 7%, uma vez que deve ser considerado o valor da alíquota interestadual.

Por fim aduz que a aplicação de multa, nos montantes aplicados é manifestamente indevida e apresenta-se como evidente violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, razão pela qual, deve ser corrigido.

A PGE/PROFIS em Parecer da lavra da Dra. Maria José Ramos Coelho às fls. 328/331 opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, por considerar que os argumentos do Recorrente são insuficientes para modificar a Decisão recorrida.

Ressalta que alegações versando inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária estadual não podem ser apreciadas por este CONSEF em face dos termos do art. 167, II do RPAF/BA.

Destaca que a multa aplicada está prevista expressamente na lei ordinária instituidora do ICMS e decorre de descumprimento de obrigação principal, razão pela qual o pedido de despesa de multa não poderá ser acolhido, pois o lançamento tributário não trata da hipótese de descumprimento de obrigação acessória.

Assevera que, compulsando os autos verifica-se, à saciedade, que tanto as imputações fiscais estão absolutamente claras, devidamente tipificadas e alicerçadas na legislação estadual, quanto o lançamento atende a todos os requisitos descritos no artigo 39 do RPAF/99, tendo sido observados os princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal.

Quanto à alegação de decadência, aduz que deve ser afastada por quanto o artigo 107 do COTEB,

em conformidade com o §4º do artigo 150 do CTN, prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Que portanto, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2008 teve início em 01/01/2009, a autuação foi realizada em 08/07/2013, com intimação ao sujeito passivo em 11/07/2013. Aduz que no caso presente o contribuinte não recolheu o tributo e a fiscalização realizou o lançamento de ofício, pelo que se aplica o artigo 173, I, do CTN.

Verifica que a fixação da base de cálculo e da alíquota interestadual ocorreu de forma transparente e com fundamento em dispositivo de Lei, bem como nos demonstrativos constantes nos autos.

Destaca que a interpretação literal da regra estabelecida no art. 13 §4º, II da LC 87/96, reproduzida no art. 17, §8º, II da Lei nº 7.014/96 estabelece que na mensuração do custo das operações de transferências de mercadorias para estabelecimentos localizados em outro Estado, para apurar a base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta unicamente os custos das matérias primas, dos materiais secundários, da mão de obra e do acondicionamento.

Registra que conforme Decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial nº 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar. Efetivamente, o conteúdo do art. 13, §4º, II da LC 87/96 não poderá ser alterado por lei estadual ou decisões normativas, sob pena de violação dos princípios da hierarquia das normas e da segurança jurídica.

Por fim, observa que o recorrente com estabelecimento situado em outra unidade da Federação, transferiu mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluindo valores que não constituem matérias primas, materiais secundários, mão de obra e acondicionamento, o que resultou numa base de cálculo maior que a prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, gerando um débito fiscal no estabelecimento remetente.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0018-02/14, prolatado pela 2ª JF, que julgou Procedente o Auto de Infração epigrafado, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Primeiramente, para uma melhor estrutura do presente voto, analisarei a prejudicial de decadência.

O instituto da decadência visa regular a perda de um direito devido ao decurso do tempo. Na verdade, podemos dizer que seu objetivo precípua é a manutenção da segurança jurídica, na medida em que impõe ao credor um prazo para que ele exerça o seu direito, determinando que o seu direito não é eterno e não pode se sobrepor ao do devedor que ficaria constantemente ameaçado como, no caso do direito tributário, uma possível e indefinida constituição do crédito.

Toda a problemática no campo do direito tributário ocorre por conta das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

Parágrafo 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado 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”.

Por mais que ainda haja alguma divergência sobre o tema não se pode negar é que a competência para definir prazos decadenciais já está pacificada. Está expresso na Constituição Federal de 1988

que somente lei complementar pode disciplinar sobre prescrição e decadência em direito tributário, conforme se depreende do seu art. 146, III, “b”:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.

Segundo já definiu o Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar mencionada pela Constituição Federal é o CTN, cujas normas prevalecem, inclusive, sobre a Lei de Execução Fiscal, como, aliás, leciona Leandro Paulsen:

“Após o advento da CF/88, com previsão expressa nesta alínea no sentido de que se trata de norma geral em matéria tributária, tem-se todos os elementos para afirmar, categoricamente, que estão sob reserva de lei complementar. O STF já firmou posição acerca da matéria, e o STJ, recentemente, tem se pronunciado no sentido de que os dispositivos da LEF não podem prevalecer em face do CTN, conforme se pode ver dos precedentes acerca da interrupção da prescrição pela citação, em nota ao art. 174, parágrafo único, inciso I, do CTN” (in Direito Tributário, Editora Livraria do Advogado, 10ª. Ed., pág. 94).

Como dito acima, esse é o entendimento que prevalece no STF, ex vi do aresto a seguir transscrito:

“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Ademais, a Súmula Vinculante nº 08, através da qual cristalizou-se o entendimento de que são inconstitucionais os arts. 5º, do Decreto-Lei 1.569/77, e 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, utilizando-se justamente o fundamento de que a prescrição e a decadência são matérias reservadas a Lei Complementar de âmbito nacional, conforme se observa da ementa dos precedentes que ensejaram a edição do referido verbete:

“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 PROVIDO. 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, III, b, 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 PROVIDO. 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 560626/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado em 12/06/2008).

Sabe-se bem que o efeito vinculante é atributo exclusivo do verbete, não atingindo a fundamentação. Todavia, não se pode fechar os olhos para o entendimento adotado pela mais alta Corte de Justiça do nosso país, há muito tempo, vale frisar, como se as decisões judiciais não

passassem de mera recomendação.

Nesse contexto, em termos de decadência, as normas do CTN devem prevalecer sobre as disposições constantes do COTEB.

Ainda sobre o tema, como dito acima, o CTN trouxe duas regras no que concerne ao termo *a quo* do prazo decadencial – o art. 173, I e o §4º do art. 150 – competindo ao intérprete decidir quando ocorrerá o lançamento por homologação (no momento da ocorrência do fato gerador) e quando ocorrerá o lançamento de ofício (dilatando o termo *a quo* para o primeiro dia útil do exercício seguinte).

Uma premissa parece facilitar bastante o deslinde da questão e ela diz respeito ao significado da palavra homologar. Segundo o dicionário Michaellis, homologar quer dizer “**confirmar por sentença ou autoridade judicial ou administrativa; aprovar**”. Logo, o ato que é sujeito à homologação é o pagamento realizado pelo contribuinte; é ele que será verificado pela autoridade administrativa fiscal e, se estiver correto, será aprovado, confirmado. Não se homologa o lançamento feito pelo contribuinte, como entendeu a Junta de Julgamento Fiscal, até mesmo por ser discutível o chamado “**lançamento por homologação**”, vez que não se enquadra no conceito de atividade “**administrativa plenamente vinculada**” a que faz referência o art. 3º, do CTN.

Firmada tal premissa, é de se concluir que, se houve pagamento do tributo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o parágrafo 4º, do art. 150, do CTN. Do contrário, ou seja, se não houve recolhimento do tributo, nem mesmo parcial, a decadência somente começa a ser computada do primeiro dia do exercício seguinte, conforme o art. 173, I, do CTN.

O entendimento ora esposado não representa nenhuma novidade, pois vem sendo adotado, há muito tempo, pelo Superior Tribunal de Justiça. A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, atenta a isso e, principalmente, aos elevados gastos suportados pela União com a sucumbência gerada pela defesa, infértil, de tese contrária, já adotou internamente o mesmo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, através do Parecer nº 1617/2008.

Na análise do caso em tela, observo que o crédito tributário refere-se a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, por onde emprego o prazo do art. 150, §4º, do CTN.

O Auto de Infração foi lavrado em 08/07/2013, para reclamar créditos tributários de janeiro a dezembro de 2009, todavia o contribuinte só foi regularmente intimado em 11/07/2013.

O crédito tributário só é constituído com o lançamento eficaz, para o qual é imprescindível a regular notificação do contribuinte para o oferecimento de defesa. A pura e simples lavratura do Auto de Infração não tem o condão de constituir o crédito tributário. Tão somente após a regular notificação do sujeito passivo é que o lançamento tributário se perfaz. Neste sentido, a jurisprudência pacífica do STJ:

AGRAVO REGIMENTAL TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE E EXIGIBILIDADE. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL. PUBLICAÇÃO DE EDITAIS. EFICÁCIA DO ATO. PRINCÍPIOS DA PUBLICIDADE E DA NÃO-SURPRESA FISCAL.

1. *A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.*

2. *Hipótese em que a controvérsia a ser dirimida nos presentes autos cinge-se aos seguintes tópicos: (a) se a ausência de notificação do lançamento do crédito tributário o torna inexistente e, portanto, restaria configurada a impossibilidade jurídica do pedido; (b) se há a necessidade de publicação de editais em jornais de circulação local, bem como a publicação de editais para notificação do vencimento da contribuição sindical rural; e (c) sendo publicado o edital no Diário Oficial torna-se desnecessária sua publicação em jornal local de maior circulação.*

3. *“A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte - que é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução*

compulsória através de Execução Fiscal - e oponível a ele - que não mais terá direito a certidão negativa de débitos em sentido estrito.

A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei, sendo que para esta o Mi. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que: 'Com a publicação fixa-se a existência para a lei e identifica-se a sua vigência...' (...)" (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1076).

4. A notificação constitui-se ato administrativo de intercâmbio procedural que imprime eficácia a outro ato administrativo - o lançamento - no sentido de dar ciência ao sujeito passivo da formalização do crédito tributário e dos termos de sua exigibilidade, consoante a lição de Paulo de Barros Carvalho, in "Curso de Direito Tributário", Saraiva , 1998, p. 274.

5. Conseqüentemente, a sua falta implica em ausência de pressuposto válido e regular de constituição e desenvolvimento do processo.

[...]

(AgRg no REsp 950.156/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.10.2007, DJ 29.10.2007 p. 195)

TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CRÉDITO NÃO CONSTITUÍDO DEVIDAMENTE. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL.

1. É pacífico na jurisprudência desta Corte que a declaração do tributo por meio de DCTF, ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário.

2. Não obstante, tendo o contribuinte declarado o tributo via DCTF e realizado a compensação nesse mesmo documento, também é pacífico que o Fisco não pode simplesmente desconsiderar o procedimento adotado pelo contribuinte e, sem qualquer notificação de indeferimento da compensação, proceder à inscrição do débito em dívida ativa com posterior ajuizamento da execução fiscal.

3. Inexiste crédito tributário devidamente constituído enquanto não finalizado o necessário procedimento administrativo que possibilite ao contribuinte exercer a mais ampla defesa, sendo vedado ao Fisco recusar o fornecimento de certidão de regularidade fiscal se outros créditos não existirem.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 999.020/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13.05.2008, DJ 21.05.2008 p. 1)

Note-se que, sem a notificação ao sujeito passivo, o ato administrativo de lançamento tributário não se perfaz. Neste sentido, o voto do Ministro Luiz Fux, ao analisar o Recurso Especial n.º 748.953:

"Isto porque a notificação assume a função relevantíssima de levar ao conhecimento do contribuinte o lançamento que lhe respeita. Por isso que, ausente a regular notificação do lançamento, este não se perfaz, não gerando direitos ao Fisco. A notificação é requisito de perfeição do lançamento, o qual deve, portanto, considera-se um ato receptório, na lição de Ruy Barbosa Nogueira.

Paulo de Barros Carvalho, discorrendo sobre a imprescindibilidade da regular notificação do lançamento tributário, assevera que: "O lançamento pode ser válido, porém ineficaz, em virtude de notificação inexistente, nula ou anulada. (...) Se o lançamento existir e for válido, não irradiará qualquer efeito jurídico, enquanto não comunicado ao sujeito passivo, por intermédio do ato de notificação. Mesmo existente e válido, o lançamento pode ficar prejudicado em sua eficácia, pela demonstração de vício capital (nulidade absoluta) ou accidental (nulidade relativa) do ato de notificação." (apud Alberto Xavier, ob. cit.).

Desta forma, revela-se a ineficácia do lançamento, com a consequente nulidade da Execução Fiscal nele fundada, verificada a ausência de notificação do contribuinte, cujo direito à ampla defesa no processo administrativo é assegurado constitucionalmente."

Não há dúvidas que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, razão pela qual os créditos lançados no período de janeiro a junho de 2008, foram fulminados pela decadência, restando extinto, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Vencida quanto a decadência, passo a análise dos demais argumentos trazidos no Recurso Voluntário.

Em relação à arguição de desproporcionalidade e de inconstitucionalidade da multa, saliento que a pena indicada no Auto de Infração está legalmente prevista no artigo 42, VII, "a" da Lei nº

7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/BA.

Ressalto, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de inconstitucionalidade, e de ilegalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do referido artigo, inclusive quanto a Lei Complementar 87/96.

Não vislumbro erro na aplicação da alíquota e, consequentemente, na apuração da base de cálculo, pois os Autuantes analisaram a natureza dos custos de produção, com os dados extraídos das planilhas fornecidas pelo próprio sujeito passivo e cotejaram com os preços de transferência aplicados pelo Recorrente, cujas diferenças de base de cálculo foram aplicadas as alíquotas inerentes à operação interestadual de origem, no caso, 7%, conforme demonstrativos acostado aos autos às fls. 14/28, entregues ao Recorrente no momento da ciência do Auto de Infração.

Ressalto que, a partir dos demonstrativos analíticos, nos quais se apurou os valores de ICMS creditados a mais, por notas fiscais e por mês, se apurou a base de cálculo decorrente da aplicação da alíquota de 17%, em decorrência do Sistema Eletrônico do Auto de Infração.

No mérito, não assiste razão ao Recorrente, pois, conforme mandamento constitucional, é reserva de lei complementar a fixação da base de cálculo, que não permite interpretação sistemática, e é taxativa na definição de custo da mercadoria saída por transferência, entendida como a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Como a operação de transferência não implica em mercancia, inexiste valor nesta operação, pelo que, para impedir interpretações diferentes das unidades Federadas, como é o caso da Decisão Normativa CAT, trazida pelo Recorrente, é que a Lei Complementar fixa a sua base de cálculo, não permitindo a sua flexibilização.

Por fim, observo que não houve qualquer violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade, mas sim, o pagamento a mais do imposto ao Estado de origem da mercadoria transferida, cabendo, portanto pedido de restituição de indébito, o que não se constitui em ofensa a tal princípio.

Cumpre observar que na Decisão da JJF nº 0026-01/14 colacionada aos autos pelo Recorrente, também foram considerados os custos de produção nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular devem corresponder aos custos das matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, tendo o Recorrente reconhecido e pago a referida infração.

Neste caso já que os elementos materiais não foram objetivamente impugnados e não verifico indícios de erros ou inconsistências no lançamento, julgo correta a Decisão da JJF que manteve o lançamento.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, para manter a Decisão recorrida.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)

No tocante ao Recurso Voluntário, quanto a preliminar de mérito de decadência relativo aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a junho/08, verifico que conforme apreciado na decisão da primeira instância, e parecer opinativo da PGE/PROFIS, houve omissão de pagamentos do tributo estadual e não pode ser aplicado o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, visto que o art. 107-B, §5º do COTEB, combinado com o art. 173, I, do CTN, fixa prazo de cinco anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, para contagem de prazo para a Fazenda Pública constituir o lançamento.

Assim sendo, tendo o AI sido lavrado em 08/07/13, com relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a junho/08, só seriam alcançados pela decadência se o lançamento fosse feito depois de 31/12/13. Embora não haja consenso quanto a esse entendimento, esse posicionamento

tem sido prevalente nas decisões proferidas por este Conselho de Fazenda, a exemplo da decisão contida no Acórdão CJF nº 0130-11/11. Fica rejeitada a preliminar de mérito da decadência.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0021/13-9, lavrado contra **QUÍMICA AMPARO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$407.282,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de Decadência) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Preliminar de Decadência) – Conselheiros(as): Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rodrigo Lauande Pimentel e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de agosto de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Preliminar de decadência)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. PGE/PROFIS