

A.I. Nº - 299904.0006/18-0
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRAS
AUTUANTE - JUDSON CARLOS SANTOS NERI e TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 14.02.2019

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0036-06/18

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL. RECOLHIMENTO A MENOR. Contribuinte reteve e recolheu a menor o ICMS/ST, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes. **1. OPERAÇÕES COM GLP.** Na determinação da base de cálculo do ICMS/ST, o Contribuinte deve utilizar a MVA ou o PMPF, aquele que implicar em valor maior (art. 23, II e §6º, I da Lei nº 7.014/96). Autuada reconheceu a procedência parcial desta Infração e recolheu o valor principal reconhecido. Fisco acata notas fiscais complementares apresentadas pela Empresa. Infração parcialmente subsistente. **2. OPERAÇÕES COM GASOLINA A.** Na determinação da base de cálculo do ICMS/ST, o Contribuinte deve utilizar a MVA ou o PMPF, aquele que implicar em valor maior (art. 23, II e §6º, I da Lei nº 7.014/96). Defesa construída sobre argumentos relacionados à suposta ilegalidade e/ou constitucionalidade da regra estabelecida na legislação baiana. Não há contestação dos dados numéricos do levantamento fiscal. Não compete aos órgãos administrativos de julgamento o exame da constitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, cabendo à Autuada, apresentar provas capazes de elidir a exigência fiscal. Não há nos autos elementos probatórios capazes de obliterar a imputação fiscal. Não elidida a presunção de legitimidade da autuação prevista no Art. 143 do RPAF/BA. Imputação Fiscal subsistente. **3. OPERAÇÕES COM MARINE GASOIL.** Na determinação da base de cálculo do ICMS/ST, o Contribuinte utilizou a MVA de óleo combustível em geral (30%), quando o correto seria a MVA do “óleo diesel” (31,79%). O “Marine Gasoil” está classificado no código NCM/SH 2710.19.21 cuja descrição na Tabela NCM/SH é “Gasóleo (Óleo diesel)”, devendo a MVA aplicável nas operações internas ser a prevista para o “Óleo diesel”. Imputação fiscal subsistente. **4. OPERAÇÕES COM ÓLEO DIESEL A S500 E S10.** Operações praticadas com redução indevida da carga tributária para 15%, com base no § 7º, do art. 268 do RICMS/BA. Benefício revogado a partir de 01/06/16. Operações da distribuidora/TRR para a empresa de transporte e da refinaria para a distribuidora/TRR deveriam ocorrer até 31/05/2016. Notas fiscais autuadas emitidas a partir de 01/06/2016, caracterizando operações ocorridas após o término da vigência do benefício. Infrações 04 e 05

procedentes. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 07/05/2018, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$2.421.177,94 (dois milhões, quatrocentos e vinte e um mil, cento e setenta e sete reais e noventa e quatro centavos), com as seguintes imputações:

INFRAÇÃO 01 – 07.02.02: Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Referente às operações com GLP conforme demonstrativo Anexo A. Fatos geradores ocorridos nos meses de Janeiro, Março, Agosto a Dezembro, de 2016. Valor histórico de R\$1.096.057,44. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 02 – 07.02.02: Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Referente às operações com Gasolina A, conforme demonstrativo Anexo B. Fatos geradores ocorridos no mês de Agosto de 2016. Valor histórico de R\$93.759,52. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 03 – 07.02.02: Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Referente às operações com Marine Gasoil, conforme demonstrativo Anexo C. Fatos geradores ocorridos no mês de Outubro de 2016. Valor histórico de R\$12.899,44. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 04 – 07.02.02: Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Referente às operações com Óleo Diesel A S500, conforme demonstrativo Anexo D. Fatos geradores ocorridos nos meses de Junho, Agosto a Dezembro, de 2016. Valor histórico de R\$133.853,55. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 05 – 07.02.02: Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Referente às operações com Óleo Diesel A S10, conforme demonstrativo Anexo D. Fatos geradores ocorridos nos meses de Junho a Novembro, de 2016. Valor histórico de R\$1.084.607,99. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96.

O Contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 10/05/2018 e ingressou tempestivamente com Defesa Administrativa em 09/07/2018, peça processual que se encontra anexada às fls. 55/94. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu representante legal, o qual possui os devidos poderes, conforme instrumentos de procuração constantes nos Autos às fls. 78/87.

Em sua Peça Defensiva, a Impugnante inicia tecendo comentários sobre a tempestividade da Impugnação. Na sequência, faz um breve resumo sobre o valor do crédito tributário lançado e as acusações fiscais que deram origem ao Auto de Infração. Declara que a apuração se encontra contaminada por diversos equívocos, com fundamento nos quais houve o lançamento de tributo indevido, de modo que o valor efetivamente devido é menor do que o autuado, o que tentará demonstrar adiante.

- INFRAÇÃO 01

Diz que a Infração 01 aborda suposto recolhimento a menor de ICMS-ST nas operações internas com GLP, tendo sido autuado o valor de R\$1.096.057,44.

Destaca que o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) e a Margem de Valor Agregado (MVA) são alguns dos parâmetros fixados pela Lei Complementar nº 87/96 (§ 4º e 6º do art. 8º), que podem ser adotados para definição da base de cálculo do ICMS-ST.

Registra que o PMPF é o resultado da média ponderada de preços praticados pelos postos revendedores, em condições de livre concorrência, coletados por amostragem, de uma determinada região, em relação a alguns combustíveis (diesel, gasolina, AEHC, QAV, GLP, Óleo combustível). E que o valor do PMPF é aplicado na fórmula da MVA contida na Cláusula nona do Convênio ICMS 110/2007 para obtenção da base de cálculo do ICMS-ST.

Lembra que a MVA da Cláusula oitava do Convênio ICMS 110/2007 é um percentual fixo para determinar a base de cálculo do ICMS incidente nas operações subsequentes com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, que deverá ser aplicado ao preço praticado pelo substituto tributário. E que a definição do percentual da MVA é realizada com base nos critérios estabelecidos pela Cláusula quarta do Convênio ICMS 70/1997.

Pontua que cada Estado tem a faculdade de escolher entre um ou outro critério. Que neste contexto, o Contribuinte deverá observar primeiro o Ato COTEPE com divulgação do PMPF. Que, caso não haja a informação, o Contribuinte deverá observar Ato COTEPE com divulgação de MVA, para fins de cálculo do ICMS-ST. E que o referido procedimento é adotado com base na interpretação da Cláusula nona do Convênio ICMS 110/2007, a qual estabelece um mecanismo de cálculo do ICMS-ST com a utilização do PMPF em substituição ao critério adotado na Cláusula oitava (cálculo com base na MVA divulgada pelo Ato COTEPE/MVA).

Informa que, no presente caso, as circulações foram de GLP, durante o ano de 2016. E que o Decreto nº 13.780/2012 (RICMS/BA), em seu Anexo I, item 6.11, o qual reproduz, previa que as MVA nas operações internas seriam “As indicadas no Ato COTEPE 42/13”.

Menciona que a previsão está contida em todo o período a que se refere a Infração 01, seja na “*redação vigente em 2016, de 01/01/16 até 09/03/16*”, seja na “*redação vigente em 2016, efeitos de 10/03/2016 a 31/01/2017*” do referido Anexo I do RICMS/BA.

Salienta que, no tocante à competência JAN/2016, emitiu as notas fiscais com base no PMPF ao invés de utilizar a MVA para mensuração da base de cálculo do ICMS-ST. Que, tendo em vista que a MVA resultou em uma base maior que o PMPF do período, houve diferenças apuradas pela Fiscalização, e não foram identificadas notas fiscais complementares do imposto emitidas pela Empresa. E que, portanto, o ICMS-ST autuado, no valor de R\$81.842,62, torna-se devido para esta competência, sendo reconhecido pela Defendente. Que em relação a MAR/2016 emitiu as notas fiscais com base no PMPF ao invés de utilizar a MVA para mensuração da base de cálculo do ICMS-ST. Que, tendo em vista que a MVA resultou em uma base maior que o PMPF do período, houve diferenças apuradas pela Fiscalização, e não foram identificadas notas fiscais complementares do imposto emitidas pela Empresa. E que, portanto, o ICMS-ST autuado, no valor de R\$477.324,95 torna-se devido para esta competência, sendo também reconhecido pela Impugnante.

No que tange às competências de AGO e SET, de 2016, afirma ter ocorrido uma situação diferente, na qual emitiu as notas fiscais com base no MVA, ao invés de utilizar o PMPF para mensuração da base de cálculo do ICMS-ST. E que, como utilizou o critério estabelecido no RICMS para a operação de circulação de GLP no período, entende ser indevida a cobrança pelo Fisco do valor de R\$514.865,94, para estas competências da Infração 01.

Ressalta, porém, que foram identificadas notas fiscais complementares emitidas pela Empresa nestas competências, que totalizam o montante de R\$123.050,00, tendo o Auto de Infração considerado apenas R\$39.403,98, resultando num saldo de R\$71.273,62, a ser repetido posteriormente.

Alega que, no concerente às competências de OUT a DEZ, de 2016, emitiu as notas fiscais com base no MVA, ao invés de utilizar o PMPF para mensuração da base de cálculo do ICMS-ST. E que deste modo, em sua opinião, mostra-se indevido o valor de R\$22.023,93, para estas competências da Infração 01.

- INFRAÇÃO 02

Assinala que a Infração 02 aborda suposto recolhimento a menor de ICMS-ST nas operações internas com Gasolina A, tendo sido autuado o valor de R\$93.759,52. Que, no período de apuração desta Infração – AGO/2016, o Anexo I do RICMS/BA, item 6.2, o qual replica, previa que as MVA nas operações internas seriam “*As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior*”.

Argui que utilizou o PMPF para mensuração da base de cálculo do ICMS-ST, sendo que as diferenças apontadas pelos Autuantes decorrem do fato de que a MVA resultou em uma base maior que o PMPF do período. Defende, porém, que, nesse ponto, a previsão da legislação tributária do Estado da Bahia encontra-se em descompasso com o Ordenamento Jurídico constitucional, razão pela qual não pode subsistir o Auto de Infração.

Consigna que, apesar da previsão contida no Convênio ICMS 110/2007 para definição do critério que deve ser utilizado para definir a base de cálculos do ICMS-ST, o Estado da Bahia, em Regulamento do ICMS, estabeleceu que, havendo divulgação de PMPF e MVA em Ato COTEPE, o Contribuinte deve utilizar um e outro parâmetro para definir a base de cálculo do ICMS-ST da gasolina e do óleo diesel, aplicando aquele que resultar na maior carga tributária.

Aduz que o Convênio ICMS 110/2007 não recepcionou em seu texto, em relação à gasolina, a sistemática adotada pelo Estado da Bahia, de obrigar o Contribuinte o dever de formar a base de cálculo do ICMS-ST a partir dos dois parâmetros - PMPF e MVA fixa - escolhendo entre eles o que resultar em maior carga tributária. E que tal prerrogativa só foi recepcionada pelo Convênio ICMS 110/2007 para o caso do Álcool Etílico Hidratado Carburante - AEHC, conforme o § 4º de sua Cláusula nona.

Argumenta que o fundamento constitucional e razão de ser dos convênios, em matéria de ICMS, é o art. 1º da Constituição Federal que encerra o Pacto Federativo e que vem a ser a união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal. Que na sua feição tributária, o Pacto Federativo representa a conciliação da partilha de receitas e sua divisão entre os Entes Federados, tendo conhecida importância no âmbito do ICMS dada à sua feição nacional e sua incidência não cumulativa.

Entende que, partindo exatamente da preservação da integridade do Pacto Federativo e de sua harmonia, é que o art. 146 da Constituição Federal prevê que “cabe à Lei Complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os Estados”. Cita a doutrina de Paulo de Barros Carvalho sobre o papel da legislação complementar.

Fala que o art. 155, §2º, XII, “b” da Constituição Federal prevê que cabe à Lei Complementar dispor sobre substituição tributária no campo do ICMS. Que na legislação complementar à Constituição será encontrado o fundamento imediato de validade e vocação do Convênio 110/2007, celebrado no âmbito do CONFAZ, dentro do ordenamento. E que, o Código Tributário Nacional, nos seus arts. 102 e 199, determina que vigora fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade, os convênios (art. 102) reconhecendo seu caráter cooperativo entre os entes envolvidos (art. 109).

Observa que a Lei Complementar nº 87/1996 dispõe nos seus arts. 6º ao 10º sobre a fixação da base de cálculo na substituição progressiva e da necessidade de acordo específico celebrado pelos Estados interessados para a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais, circunscrevendo o campo da materialidade do Convênio 110/2007.

Considera que os convênios são tidos como normas de tributação que não instituem tributos, mas sim definem como os tributos serão instituídos, estabelecem balizamentos para a legislação ordinária produzida pelos entes envolvidos no seu ajuste. Cita a doutrina de Hugo de Brito Machado sobre esta matéria. Explicita que é nesse quadro normativo que deve ser investigada a validade da norma veiculada pelo Regulamento do ICMS da Bahia, permissiva da utilização concomitante dos parâmetros MVA e PMPF, determinando que se aplique aquele que resultar na maior carga tributária.

Defende que não está no âmbito de discricionariedade legislativa do Estado da Bahia a previsão da possibilidade da utilização concomitante dos parâmetros MVA e PMPF, aplicando aquele que

resultar na maior carga tributária. Que a adoção pela Bahia unilateralmente de método de fixação de base de cálculo em dissonância com o Convênio ICMS 110/2007, viola o Pacto Federativo ínsito aos convênios com os desdobramentos de inconstitucionalidade, pois a norma regulamentar viola frontalmente as regras constitucionais da legalidade (art. 150, I da CF/88) e da anterioridade (art. 150, III, “b” da CF/88), ambas fundadas no princípio da segurança jurídica. E que fere a regra da legalidade, pois o ato do poder executivo aumentaria tributo sem respaldo em lei.

Pondera que a possibilidade de ocorrer a majoração da base de cálculo quinzenalmente violaria a regra da anterioridade ao exigir aumento do tributo no próprio exercício que o instituiu. E que o ato do Poder Executivo encontra-se eivado de ilegalidade, já que foi além do prescrito no Convênio 110/07, cuja validade decorre da Lei Complementar nº 87/96 e do CTN.

Evidencia que a jurisprudência do STF, interpretando o art. 150, §7º da CF/88, vem reconhecendo a existência de uma presunção na construção do fato gerador na substituição tributária, para a qual concorrem nos seus aspectos quantitativos, os critérios de MVA e PMPF, não deixando dúvidas sobre a necessidade de sua determinação uniforme no campo da substituição progressiva em operações em todo o território nacional. E que mesmo a jurisprudência mais recente, superando em especial a ADI 1851, ainda que agora não mais reconhecendo como definitivo o fato gerador da substituição progressiva, continua a afirmar o seu caráter de fato gerador presumido. Neste sentido, exemplifica citando o acordão proferido no RE 593.849, rel. min. Edson Fachin, j. 19-10-2016, P, DJE de 31-3-2017, com repercussão geral.

Chama a atenção sobre os princípios da razoabilidade e proporcionalidade que devem nortear as imposições de obrigações aos Contribuintes também no campo da substituição tributária, os quais entendem como violados pela imposição de um critério de fixação de base de cálculo arbitrário posto que fora do âmbito de discricionariedade legislativa do Estado da Bahia.

Acrescenta que a norma regulamentar baiana gera impossibilidade de fixação e parametrização de um ou outro critério de estimativa com segurança no cálculo da substituição interestadual, obrigando o Contribuinte a retificar ou complementar milhares de notas fiscais, ajustando ao parâmetro exigido pelo Fisco baiano, notadamente pela maior volatilidade atual dos preços da gasolina. E que estes são indicativos concretos da falta dos requisitos da proporcionalidade e razoabilidade da exigência de utilização ou parametrização concomitante do MVA e PMPF. Neste sentido, faz referência ao entendimento do STF, pronunciado no acórdão do RE 603.191, rel. min. Ellen Gracie, j. 1º-8-2011, P, DJE de 5-9-2011, com repercussão geral.

Aponta que, em desarmonia com os critérios do Convênio nº 110/2007, a inadequação da referida imposição trazida pelo Regulamento do ICMS da Bahia não pode prevalecer, em prejuízo do Contribuinte, devendo ser definido o critério de cálculo da Cláusula nona (PMPF), uma vez que se trata de norma especial, cuja previsão no item 6.2 do Anexo I do RICMS/BA afasta a possibilidade de utilização concomitante da Cláusula oitava (MVA).

Conclui que, uma vez que utilizou o PMPF ao invés da MVA para mensuração da base de cálculo do ICMS-ST, são indevidas as diferenças apontadas pelos Autuantes, ao utilizarem a MVA para majorar, indevidamente, a base de cálculo do ICMS-ST, devendo, em sua opinião, ser a Infração 02 julgada totalmente improcedente.

• INFRAÇÃO 03

Noticia que a Infração 03 aborda suposto recolhimento a menor de ICMS-ST nas operações internas com Marine Gasoil, tendo sido autuado o valor de R\$12.899,44. Que o lançamento é equivocado, pois os Autuantes consideraram que a Empresa teria recolhido a menor o ICMS-ST nas saídas de *marine gasoil* (MGO), devido a ter utilizado a MVA de óleo combustível em geral (30%), quando o correto seria a MVA do “óleo diesel” (31,79%).

Acredita que a imposição do uso da MVA do “óleo diesel” é contrária à legalidade tributária estrita, resultando disso a invalidade da imposição do Fisco Baiano, pois o *marine gasoil* tem como finalidade o abastecimento de embarcações, o que o diferencia do óleo diesel rodoviário,

inclusive por suas especificações técnicas, conforme informado no Manual Técnico de Combustíveis Marítimos, disponível no site da Petrobrás.

Friza que para definição da MVA leva-se em conta o preço de venda do produto na última etapa da cadeia de comercialização, ou seja, o valor do produto junto aos consumidores finais. Que esta MVA é divulgada por Ato legal interno dos Estados e por Ato COTEPE. E que os Atos COTEPE se limitam a elencar os percentuais relativos aos produtos “Gasolina Automotiva”, “Óleo Diesel”, “GLP” e “Gás Natural Veicular”, nas operações internas e interestaduais, não generalizando a aplicação da MVA de 31,79% para todos os “óleos combustíveis”, de modo a abranger o *marine gasoil*.

Destaca que os atos são específicos para o combustível rodoviário, cuja pesquisa é realizada com base no preço praticado nos postos de combustíveis, utilizado para abastecimento de caminhões e ônibus. Que não há como realizar este tipo de análise em postos de combustíveis em relação ao *marine gasoil*, uma vez que se trata de produto específico da Petrobras, não regulamentado pela legislação, e cujo nicho de aproveitamento entre consumidores finais não é o mesmo do óleo diesel rodoviário, já que o MGO se destina ao abastecimento de embarcações. E que entende não ser possível aplicar a mesma MVA do “óleo diesel” para o *marine gasoil*, sendo aplicada a margem de valor agregado de 30% cabível para os produtos que não estão relacionados em Ato COTEPE, nos termos do Convênio ICMS 110/2007.

Registra que o Convênio 110/2007 estabelece na Cláusula nona que os Estados e o Distrito Federal podem adotar margem de valor agregado obtida mediante aplicação da fórmula matemática MVA = {[PMPF x (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) x (1 - IM)] / FCV - 1} x 100, na qual a variável “PMPF” é o “preço médio ponderado ao consumidor final do combustível considerado, com ICMS incluso, praticado em cada Unidade Federada, apurado nos termos da Cláusula quarta do Convênio ICMS 70/97”. E que esta Cláusula quarta, revela que o método de cálculo da MVA do óleo diesel comum não atende à especificidade do *marine gasoil*, tendo em vista que a legislação pertinente exige a especificidade da análise mercadológica para a definição do percentual aplicável.

Lembra que a fixação e aplicação da MVA deve refletir com fidedignidade o valor que determinado produto irá assumir na sua venda ao consumidor final, não podendo materializar carga tributária distinta daquela que existiria acaso a tributação fosse realizada sem aplicação da substituição tributária. Que, apesar de se utilizar para *marine gasoil* a base de cálculo e alíquota relativa ao óleo diesel, para fins de aplicação da MVA não pode ser tratado como se diesel fosse.

Pontua que o Anexo I do RICMS/BA estabeleceu a substituição tributária para a NCM 2710.19.2 (itens 6.1.1 e 6.1.2). Que este gênero 2710.19.2 da NCM contempla “outros óleos combustíveis”, abrangendo as espécies “Gasóleo” (óleo diesel) – NCM 2710.19.2.1, o Fuel-oil – NCM 2710.19.2.2 e uma subespécie genérica Outros – NCM 27.10.19.2.9, dentro dos quais restam todos os demais óleos combustíveis, inclusive o *marine gasoil*. Que, tendo o Decreto regulado a substituição tributária para o gênero “outros óleos combustíveis”, logicamente estabeleceu o referido sistema de arrecadação para todas as suas espécies. E que o Decreto não dispõe sobre a definição da margem de valor agregado, apenas por estabelecer a substituição tributária para refinadores de óleos combustíveis, já que a norma se destina, unicamente, a enunciar que tais agentes obedecerão à disciplina da substituição, mas não estabelece, em nenhum momento, definições sobre a MVA.

Salienta que o RICMS é um dispositivo regulamentar, baixado por Decreto do Governador do Estado. Que não se pode considerar que suas disposições prevaleçam sobre a lei tributária, sob pena de se violar o art. 150, I da CF/88. E que a interpretação do RICMS não pode contrariar as previsões do Convênio ICMS 110/2007, criando a imposição de uma MVA sobre produto que não está listado especificamente em Ato do COTEPE, sob pena de se subverter a legalidade tributária.

Menciona que, no presente caso, o Fisco pretende cobrar ICMS das operações de venda de *marine gasoil*, afirmado que a Petrobras reteve e recolheu a menor o tributo decorrente da substituição tributária, sem que exista fundamento na legislação tributária que corrobore o posicionamento do

Estado da Bahia. Defende o descabimento da Infração 03, uma vez que o cálculo do tributo efetuado pela Autuada obedece aos preceitos insertos na Legislação, não havendo diferença a recolher em favor do Fisco.

- INFRAÇÕES 04 E 05

Relata que as Infrações 04 e 05 abordam suposto recolhimento a menor de ICMS-ST nas operações internas com Diesel S500 e S10, respectivamente, tendo sido autuados os valores de R\$133.853,55 e R\$1.084.607,99.

Salienta que, conforme informações constantes no campo "Dados Adicionais" das notas fiscais complementares objeto de autuação, as movimentações dos produtos são referentes ao período de 01/2015 a 05/2016, quando estava vigente o §7º do art. 268 do RICMS/BA. Que o referido só foi revogado pelo Decreto nº 16.738/2016 (DOE de 21/05/2016) com efeitos a partir de 1º/06/2016. Que na época dos fatos geradores, a legislação autorizava a venda do óleo diesel com redução na base de cálculo do ICMS (carga tributária de 15%) para as distribuidoras Larco, Raizen, Alesat, Petrobras Distribuidora e Ipiranga, desde que estas apresentassem notas fiscais de venda emitidas até o dia 31/05/2016, para as empresas de transporte urbano ou metropolitano de pessoas. E que, portanto, considera correto o cálculo do ICMS-ST efetuado pela Petrobras, sendo improcedente a Infração.

Por fim requer: (i) a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais, oportunizando-se ao Contribuinte manifestar-se acerca delas, se for o caso; e (ii) que a presente Impugnação seja acolhida para julgar improcedentes as infrações, salvo na parte reconhecida da Infração 01, cujo valor exigido será recolhido e o comprovante juntado oportunamente aos autos.

Em Informação Fiscal prestada às fls. 99/105, os Autuantes fazem um breve relato dos fatos e do quanto arguido pela Impugnante em sua defesa, e passam a fazer as suas considerações sobre os pontos tocados.

Informam que, com base nos argumentos apresentados pela defesa, procederam à análise técnica e tributária da matéria em lide, salientando que, para o desenvolvimento dos trabalhos de Fiscalização a respeito de divergências nos recolhimentos de impostos, sobre as diferenças apuradas nos cálculos da substituição, foram emitidas várias intimações, que indica.

- INFRAÇÃO 01

No que tange a esta Infração, registram que a Autuada reconheceu a procedência parcial da Infração 01 no valor de R\$559.167,57 que corresponde às diferenças apuradas no mês de JAN/2016 no valor de R\$81.842,62 e às diferenças apuradas no mês de MAR/2016 no valor de R\$477.324,95, conforme demonstrativo Anexo A, de fls. 12 a 40 do PAF.

Quanto à parte não reconhecida, destacam que analisaram os argumentos da Autuada e que os cálculos foram efetuados em observância ao art. 23, II, e §6º, da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 15/12/2012 e ao Decreto nº 16.499/2015, que alterou a redação do Anexo I do RICMS/2012, a partir de 01/01/2016. E que verificaram as notas complementares apresentadas pela Impugnante, ainda que após a lavratura do Auto de Infração em consonância com a ampla defesa, acatando as mesmas, e refazendo os demonstrativos de: (i) AGO/2016, que passa a totalizar R\$423.288,32, com a apresentação das Notas Fiscais complementares nºs 459353 e 459354; e (ii) SET/2016, que passa a totalizar R\$17.152,55, com a apresentação das Notas Fiscais complementares nºs: 181247, 181248, 181249, 181250, 181251, 181252, 181253, 181254, 181255, 181256, 181257, 181258, 181259, 181260, 181264, 181268, 181269, 181270, 181272, 181273, 181274, 181275, 181276, 181277, 181278, 181279, 181280, 181281, 181282, 181283, 181284, 181285, 181286, 181289, 181290, 181291, 181292 e 181293.

Salientam que, no tocante às competências de OUT a DEZ, de 2016, nas quais a Impugnante afirma ter emitido as notas fiscais com base na MVA, ao invés de utilizar o PMPF para mensuração da base de cálculo do ICMS-ST, entendendo ser indevido o valor de R\$22.023,93, as referidas notas fiscais não foram apresentadas, e, deste modo, mantém a autuação do valor remanescente de R\$1.021.632,37.

- INFRAÇÃO 02

Sobre esta Infração 02, sustentam que, como não houve questionamento em relação aos cálculos efetuados, com base na legislação tributária em vigor à época de ocorrência dos fatos geradores, não analisaram os argumentos da Autuada, quanto à interpretação das normas legais aplicáveis aos mesmos, e mantiveram a autuação na íntegra.

• INFRAÇÃO 03

No que se refere a esta Imputação Fiscal, rebatem a alegação de que não há como realizar pesquisa de preço do óleo diesel marítimo para a determinação da MVA, afirmando que a Autuada está equivocada. Que, se o Estado da Bahia optou por realizar a pesquisa somente nos postos de combustíveis, isto decorre da representatividade do óleo diesel marítimo ser bem pequena quanto ao total consumido de óleo diesel, não possuindo influência estatística no cálculo da MVA. E que por tal razão fica a Infração mantida na íntegra.

• INFRAÇÕES 04 E 05

No tocante às Infrações 04 e 05, esclarecem que, com a edição do Decreto nº 16.738/2016, com efeitos a partir de 01/06/2016, os Contribuintes tiveram um lapso de tempo para que as notas de saídas, referente às movimentações até o mês de maio, fossem emitidas até 31/05/2016, portanto antes da vigência do citado Decreto, o que não ocorreu. Que constataram que até o mês de DEZ/2016 ainda foram emitidas notas fiscais de venda com referência às saídas efetivadas antes do Decreto, mais precisamente em MAI/2016, conforme Nota Fiscal nº 478.916 anexa (fls. 105). E que, em assim sendo, decidiram por manter a autuação na íntegra.

Em face da Informação Fiscal apresentada às fls. 99 a 105, a Autuada apresentou tempestivamente a Manifestação de fls. 111/114, mantendo e reiterando os termos da defesa, bem como o requerimento de que seja julgada totalmente improcedente a parte impugnada do Auto de Infração em lide, anulando-se as Infrações apontadas, ante as razões de fato e de direito suscitadas.

Em decorrência da Manifestação apresentada pela Autuada (fls. 111/114), os Autuantes produziram nova Informação Fiscal (fls. 123) evidenciando que na referida Manifestação, a Autuada repete os mesmos argumentos apresentados na Defesa Administrativa (fls. 55/94) e que, portanto, não possuía nada a acrescentar, além do que já havia sido esclarecido na primeira Informação Fiscal.

VOTO

O Auto de Infração em lide, totalizou o valor principal de R\$2.421.177,94 (dois milhões, quatrocentos e vinte e um mil, cento e setenta e sete reais e noventa e quatro centavos), e é composto de 05 (cinco) Infrações, detalhadamente expostas no Relatório acima, o qual é parte integrante e inseparável deste Acórdão.

Após análise dos elementos que compõem o presente PAF, inicialmente verifico que: (i) a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível; (ii) foram determinados, com segurança, as infrações e o infrator; (iii) foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas; e (iv) não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Portanto, o mesmo está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV do Art. 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Na sequência, constato que na fase de defesa o Contribuinte reconhece parcialmente o cometimento da Infração nº 01, e efetua o recolhimento do montante em cobrança, conforme documentos acostados aos autos às fls. 125/126, de modo a promover a quitação do débito fiscal referente à parte reconhecida da mesma, a qual soma um valor histórico de R\$559.167,56, remanescendo em discussão a parcela não reconhecida da Infração 01 e as Infrações 02 a 05, cujo

valor histórico perfaz R\$1.862.010,38. Passo então a analisar o mérito das acusações fiscais remanescentes mediante as considerações a seguir consignadas.

• INFRAÇÃO 01

No que tange a esta acusação fiscal que diz respeito à retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST relativo às operações internas com GLP. A fiscalização entendeu que a Autuada não adotou as regras contidas no art. 23, II e § 6º da Lei nº 7.014/96, as quais estabelecem que, para determinação da base de cálculo do ICMS/ST, o Contribuinte deve utilizar a MVA ou o PMPF, aquele que implicar em valor maior.

A Autuada reconheceu a procedência parcial desta Infração 01, e recolheu o valor principal de R\$559.167,56, conforme abordado linhas acima, o qual corresponde às diferenças apuradas nos meses de JAN/2016, no valor de R\$81.842,62 e MAR/2016, no valor de R\$477.324,95.

Em relação às competências de AGO e SET de 2016, a Impugnante diz que emitiu as notas fiscais com base na MVA, utilizando o critério estabelecido no RICMS/BA para a operação de circulação de GLP no período, entendendo ser indevida a cobrança pelo Fisco do valor de R\$514.865,94, destacando que identificou notas fiscais complementares emitidas pela Empresa nestas competências, que totalizam o montante de R\$123.050,00, tendo os Autuantes, considerado apenas R\$39.403,98.

Os Autuantes acataram as notas fiscais complementares apresentadas pela Empresa, e refizeram os Demonstrativos de AGO/2016, que passa a totalizar R\$423.288,32, e de SET/2016, que passa a totalizar R\$17.152,55.

Sobre as competências de OUT a DEZ, de 2016, a Defendente argui que utilizou a MVA, ao invés de utilizar o PMPF para mensuração da base de cálculo do ICMS-ST, e que, em sua opinião, mostra-se indevido o valor de R\$22.023,93, para estas competências.

Considero que o art. 23, II e §6º, I da Lei nº 7.014/96, respalda o entendimento de que para determinação da base de cálculo do ICMS/ST, o Contribuinte deve utilizar a MVA ou o PMPF, aquele que implicar em valor maior.

“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.

(...)

§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:

(...)

I - de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver;

(...)"

Tal entendimento, com o qual este Relator concorda, é corroborado pela DITRI, que em solução de consulta de autoria da própria Autuada, exarou o Parecer nº 7619/2016, de 30/03/2016, o qual conclui que nas operações com GLP e GLP P13 (botijão doméstico de 13 kg), a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será o PMPF (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final), ou o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos,

contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados da MVA prevista no Anexo 1, subitem 16.1 do RICMS/BA, o que for maior.

Verifico que a Autuada: (i) reconhece a acusação fiscal em relação às competências Janeiro e Março, de 2016, e, por esta razão, deixo de examinar o seu mérito; e (ii) mesmo de posse da orientação exarada no Parecer nº 7619/2016, de 30/03/2016, acima referenciado, não a adotou em relação aos fatos geradores alcançados pela autuação.

Destarte, quanto às competências de AGO a DEZ, de 2016, constato que os Autuantes apuraram o ICMS/ST na forma preconizada pelos dispositivos legais acima reproduzidos, acatando inclusive as notas fiscais complementares apresentadas pela Empresa, as quais provocaram a redução do valor exigido nas competências AGO e SET, de 2016. Todavia, constato também que a Autuada não apresentou, nos autos, documentos ou elementos suficientes para comprovar o cumprimento da obrigação principal em sua totalidade, não elidindo esta Imputação Fiscal, no *quantum* remanescente. Concluo, portanto, pela Procedência Parcial desta Infração 01 para exigir ICMS no valor histórico remanescente de R\$1.021.632,37, acolhendo o valor revisado pelos Autuantes, em sede de Informação Fiscal, conforme demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO 01 – 07.02.02				
Ocorrência	Vencimento	Multa	Val. Histórico Pré Julgamento	Val. Histórico Pós Julgamento
31/01/2016	09/02/2016	60%	81.842,62	81.842,62
31/03/2016	09/04/2016	60%	477.324,95	477.324,95
31/08/2016	09/09/2016	60%	423.928,34	423.288,32
30/09/2016	09/10/2016	60%	90.937,60	17.152,55
31/10/2016	09/11/2016	60%	19.592,05	19.592,05
30/11/2016	09/12/2016	60%	2.058,33	2.058,33
31/12/2016	09/01/2017	60%	373,55	373,55
Total do Débito (Valor Histórico)			1.096.057,44	1.021.632,37

• INFRAÇÃO 02

Esta imputação fiscal trata da retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST relativo às operações internas com Gasolina A. Os Autuantes entenderam que, também neste caso, o Sujeito Passivo não adotou, para determinação da base de cálculo do ICMS/ST, a regra que determina a utilização da MVA ou do PMPF, aquele que implicar em valor maior, contida no art. 23, II e § 6º da Lei nº 7.014/96.

O Sujeito Passivo diz que utilizou o PMPF para mensuração da base de cálculo do ICMS-ST, explicando que as diferenças apontadas pelos Autuantes decorreram do fato de que a MVA resultou em uma base de cálculo maior que o PMPF do período, ressaltando que a legislação tributária do Estado da Bahia, em seu entender, se encontra em descompasso com o Ordenamento Jurídico Constitucional, razão pela qual não pode subsistir o Auto de Infração.

Observo que a Impugnante constrói sua tese defensiva sobre argumentos relacionados à suposta ilegalidade e/ou inconstitucionalidade da regra estabelecida na legislação baiana. E que, na Peça de Defesa não há contestação dos dados numéricos do levantamento fiscal.

Assim, no que tange às alegações defensivas relativas à suposta ilegalidade e/ou inconstitucionalidade dos comandos contidos no art. 23, II e § 6º, I da Lei nº 7.014/96, os quais estabelecem que, para determinação da base de cálculo do ICMS/ST, o Contribuinte deve utilizar a MVA ou o PMPF, aquele que implicar em valor maior cobrança do ICMS/ST, não acolho a postulação defensiva, considerando que não estão inclusos no campo de competência dos órgãos administrativos de julgamento a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. É o que prescreve o art. 167, I e III do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Mantendo, portanto, a exigência fiscal relativa a este item.

“RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99”

(...)

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de constitucionalidade;

(...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

(...)"

• INFRAÇÃO 03

Esta Infração decorre da retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, relativo às operações internas com Marine Gasoil. Entendeu o Fisco que o Contribuinte recolheu a menor o ICMS-ST nas saídas deste produto, devido a ter utilizado a MVA de óleo combustível em geral (30%), quando o correto seria a MVA do “óleo diesel” (31,79%).

O óleo diesel é utilizado principalmente em motores automotivos de combustão interna por compressão, como também como combustível para máquinas agrícolas, ferroviárias, marítimas e para aquecimento doméstico, sendo comercializado como: rodoviário ou marítimo, os quais apresentam a mesma NCM, apesar de conterem especificações diferentes definidas nas normas reguladoras da ANP (Agência Nacional de Petróleo, Combustíveis e Biocombustíveis).

O óleo diesel rodoviário é classificado como do tipo A (sem adição de biodiesel) ou do tipo B (com adição de biodiesel) e existem os seguintes tipos: comum, aditivado, *podium* e padrão.

Já o óleo diesel marítimo, é destinado a motores diesel utilizados em embarcações marítimas, e difere do óleo diesel automotivo comercial principalmente pela necessidade de se especificar a característica de ponto de fulgor relacionada à maior segurança deste produto em embarcações marítimas, de no mínimo 60°C, a fim de prevenir explosões nos porões das embarcações, e destinam-se ao uso comercial e especial (para a Marinha/Ártico).

No Brasil, em torno de 3/4 do óleo diesel produzido, é destinado ao transporte rodoviário, cuja responsabilidade pelo recolhimento do imposto por substituição tributária, nas operações internas, desde a produção até o consumo, é do estabelecimento industrial refinador.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia, em relação ao produtor nacional, nas operações internas de óleo diesel, fixa a MVA no percentual de 31,79%, a partir das disposições do Ato COTEPE/ICMS nº 42/13, sendo que o Legislador não diferenciou o regime de tributação do óleo diesel rodoviário do marítimo.

Neste diapasão, tanto o óleo diesel rodoviário, quanto o marítimo, ao longo do período de ocorrência dos fatos geradores objeto da autuação, se submetiam à mesma sistemática de tributação pelo ICMS, qual seja: (i) redução de base de cálculo, de forma que a carga tributária incidente nas operações internas correspondesse a 17%; e (ii) MVA de 31,79%.

Há de se registrar que, na composição dessa MVA, estão contempladas todas as espécies de óleo diesel com peso maior para o produto de uso rodoviário, tendo em vista a insignificante participação do óleo marítimo na influência e determinação da margem de valor adicionada.

Por outro lado, os inúmeros Atos COTEPE que foram publicados com os percentuais de margem de valor agregado (MVA) a serem aplicados no cálculo do ICMS devido por substituição tributária, não mencionam nenhum número de NCM/SH, limitando-se a elencar apenas os percentuais relativos aos produtos “Gasolina Automotiva”, “Óleo Diesel”, “GLP” e “Gás Natural Veicular”, nas operações internas e interestaduais.

Como o “*Marine Gas Oil*” encontra-se classificado pela legislação federal no código NCM/SH 2710.19.21 cuja descrição na Tabela NCM/SH é “Gasóleo (Óleo diesel)”, não tenho dúvidas de que o produto encontra-se enquadrado na substituição tributária e a margem de valor adicionada (MVA) aplicável nas operações internas deve ser aquela prevista nos Atos COTEPE vigentes à época para o produto “Óleo diesel”, ou seja, 31,79% para todo o período fiscalizado, conforme entendimento exarado em várias decisões deste CONSEF, as quais exemplifico citando os: (i) Acórdão JJF nº 0029-05/14, ratificado pelo Acórdão CJF nº 0353-12/14; (ii) Acórdão JJF nº 0055-06.16, ratificado pelo Acórdão CJF nº 0319-11/16; (iii) Acórdão JJF nº 0217-01/16, ratificado pelo Acórdão

CJF nº 0340-12/17; e (iv) Acórdão JJF nº 0063-05/18, ratificado pelo Acórdão CJF nº 0303-12/18, dentre outros, os quais também adoto, e que julgaram subsistente exigência idêntica contra o próprio Autuado. Concluo pela manutenção da exigência fiscal referente a esta Infração.

• INFRAÇÕES 04 E 05

Tais acusações fiscais se referem a recolhimento a menor do ICMS-ST nas operações internas com Diesel S500 e S10, respectivamente. Os Autuantes entenderam que a Autuada reduziu indevidamente, para 15%, a carga tributária incidente sobre as mencionadas operações, com base no § 7º, do art. 268 do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012).

Até 31/05/2016, portanto antes da ocorrência dos fatos geradores objeto do presente Lançamento de Ofício, a norma vigente previa que nas operações internas com óleo diesel, destinadas a empresa de transporte urbano ou metropolitano de pessoas, para abastecimento de seus veículos, a base de cálculo poderia ser reduzida de tal forma que a carga tributária incidente correspondesse a 15%, desde que observadas as condições estabelecidas.

A mesma norma, determinava também que tal benefício alcançaria a operação, desde a saída promovida pela refinaria, sendo que: (i) a distribuidora ou TRR deveria demonstrar que no preço praticado fora descontado o valor do ICMS dispensado, e enviar cópia deste documento ao remetente do produto para que a aquisição de óleo diesel fosse também beneficiada com redução de base de cálculo; e (ii) a refinaria deveria emitir a nota de saída indicando a respectiva nota fiscal de venda retro citada.

Entendo que, à luz da mencionada legislação, para que pudessem ser alcançadas pelo benefício, as duas operações – da distribuidora/TRR para a empresa de transporte e a da refinaria para a distribuidora/TRR – deveriam ocorrer dentro do período de vigência da norma, isto é, até 31/05/2016. Constatou, porém, que as notas fiscais objeto da autuação concernente às Infrações 04 e 05, foram emitidas a partir de 01/06/2016, caracterizando operações de saída ocorridas após o término da vigência do benefício em comento. Não acolho, portanto, as postulações defensivas inerentes a estas acusações fiscais. Concluo pela procedência das Infrações 04 e 05.

“RICMS/BA - DECRETO Nº 13.780/2012

(...)

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

XXIII - das operações internas com óleo diesel, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 17% (dezessete por cento), observado o disposto no § 7º;” (Alteração nº 7 - Decreto nº 14.242/12 - Efeitos de 01/01/13 a 04/05/17).

(...)"

“§ 7º Revogado (revogado pelo Decreto nº 16.738/16 - Efeitos a partir de 01/06/16)”

Redação anterior do § 7º (Alteração nº 12 - Decreto nº 14.372/13 - Efeitos de 29/03/13 a 31/05/16):

“§ 7º Nas operações internas com óleo diesel efetuadas por distribuidora de combustível ou transportador revendedor retalhista - TRR, destinadas a empresa de serviço de transporte urbano ou metropolitano de pessoas, para abastecimento de seus veículos, a base de cálculo poderá ser reduzida de tal forma que a carga tributária incidente corresponda a 15% (quinze por cento), observado o seguinte:”

I - para fruição do benefício, o interessado deverá ser autorizado pela COPEC, onde será definida a cota de comercialização da mercadoria com a redução especial em função da média de consumo de cada um de seus clientes;

II - a redução de base de cálculo prevista nesse parágrafo alcança desde a saída promovida pela refinaria, sendo que:

a) a distribuidora ou TRR, credenciados pela COPEC, deverão emitir nota fiscal de venda demonstrando que no preço praticado foi descontado o valor do ICMS dispensado, e enviar cópia desse documento ao remetente do produto para que a aquisição de óleo diesel seja também beneficiada com redução de base de cálculo;

b) a refinaria deverá emitir a nota de saída de óleo diesel indicando a respectiva nota fiscal de venda referida na alínea “a” deste inciso e a expressão: “mercadoria destinada a empresa de serviço de transporte urbano e metropolitano de pessoas nos termos do § 7º do art. 268 do RICMS”.

(...)"

Pelas razões acima expostas, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para se exigir o valor histórico remanescente de R\$2.346.752,87 (dois milhões, trezentos e quarenta e seis mil, setecentos e cinquenta e dois reais e oitenta e sete centavos), devendo ser homologados pela Repartição Fazendária de origem, os valores já recolhidos pelo Contribuinte.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299904.0006/18-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRAS**, devendo ser intimado o Autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.346.752,87**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "e" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos pelo sujeito passivo.

Sala de Sessões do CONSEF, 20 de novembro de 2018.

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA - RELATOR

PAULO DANILLO REIS LOPES - JULGADOR