

**PROCESSO** - A. I. N° 281066.0004/15-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e LOJAS AMERICANAS S.A.  
**RECORRIDOS** - LOJAS AMERICANAS S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0058-01/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 02/03/2020

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0341-11/19**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A CONTRIBUINTES DESTE ESTADO. MERCADORIAS RELACIONADAS EM ACORDOS INTERESTADUAIS. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. **a)** Convênio ICMS 76/94 (operações com produtos farmacêuticos – Infração 1). O recorrente, na condição de atacadista, não é sujeito passivo do ICMS-ST, pois, conforme determina o Convênio ICMS 76/94 em sua cláusula primeira, figuram no polo passivo do ICMS-ST o estabelecimento importador ou industrial fabricante. Item NULO por ilegitimidade passiva. Modificada a Decisão recorrida; **b)** Protocolo ICMS 11/91 (operações com cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo – Infração 2); Protocolo ICMS 16/85 (operações com lâmina de barbear, aparelho de barbear descartável e isqueiro – Infração 3); Protocolo ICMS 17/85 (operações com lâmpada elétrica, diodos e aparelhos de iluminação – Infração 4); Protocolo ICMS 18/85 (operações com pilha e bateria elétricas – Infração 5); Protocolo ICMS 19/85 (operações com disco fonográfico, fita virgem ou gravada – Infração 6); Protocolo ICMS 97/10 (operações com autopeças – Infração 8). Confessada a falta da retenção do imposto pelo sujeito passivo. Não exequível a comprovação do indébito fiscal pelos estabelecimentos substituídos. Itens subsistentes. Mantida a Decisão recorrida. **c)** Protocolo ICMS 50/05 (operações com massas alimentícias, biscoitos, bolachas, bolos, pães, e outros derivados da farinha de trigo – Infração 7). Exigência improcedente por constar da exceção da incidência do ICMS-ST nas transferências interestaduais destinadas ao Estado da Bahia. Mantida a Decisão recorrida. Acatada parcialmente a preliminar de nulidade. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata, o presente processo, de Recurso de Ofício em razão de a Decisão, proferida através do Acórdão JJF nº 0058-01/18, ter desonerado o sujeito passivo do débito exigido na infração 7, consoante art. 169, I, “a”, do RPAF e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte que inconformado com a referida Decisão, em relação às infrações 1 a 6 e 8, apresenta a peça recursal,

nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir do estabelecimento autuado, localizado no Estado de Pernambuco, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, o débito de R\$745.868,34, em razão da constatação de onze irregularidades, no exercício de 2013, sendo objeto de recursos as seguintes infrações:

*Infração 1 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$293.509,09, cuja retenção está prevista no Convênio ICMS 76/94.*

*Infração 2 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$292,79, cuja retenção está prevista no Protocolo ICMS 11/91.*

*Infração 3 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$3.885,92, cuja retenção está prevista no Protocolo ICMS 16/85.*

*Infração 4 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$2.779,13, cuja retenção está prevista no Protocolo ICMS 17/85.*

*Infração 5 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$2.292,61, cuja retenção está prevista no Protocolo ICMS 18/85.*

*Infração 6 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$10.612,71, cuja retenção está prevista no Protocolo 19/85.*

*Infração 7 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$ 398.720,19, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas de derivados da farinha de trigo realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, constantes nas notas fiscais do Anexo 2.1, sendo esta retenção prevista no Protocolo ICMS 50/05.*

*Infração 8 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, no valor de R\$2.221,72, cuja retenção está prevista no Protocolo ICMS 97/10.*

A Decisão de piso julgou procedente em parte o Auto de Infração, no valor de R\$347.148,15, após salientar que o sujeito passivo recolheu integralmente as infrações 9; 10 e 11, devendo as mesmas serem excluídas da lide. No mérito, tece as seguintes considerações:

#### VOTO

[...]

*A Infração 01 trata da falta de recolhimento do ICMS-ST, no valor de R\$293.509,09, quando da remessa de produtos farmacêuticos elencados no Convênio nº 76/94, a título de transferência para as lojas situadas no Estado da Bahia.*

[...]

*Outro questionamento do autuado funda-se no argumento de que, em relação aos produtos abrangidos por Convênios, muito embora o (CD/PE) não tenha efetuado a retenção, quando da remessa a título de transferência para as lojas situadas no Estado da Bahia, o estabelecimento destinatário promoveu recolhimento do ICMS antecipado.*

*Completa o impugnante que não pode ser penalizado por dupla exigência de ICMS sobre a mesma operação, notadamente quando comprovado o regular pagamento do imposto, com base na primazia da Verdade Material.*

[...]

*Também não tem razão o autuado na alegação de que não se enquadra na condição de sujeito passivo por substituição trazida pelo Convênio ICMS nº 76/94, considerando que a Cláusula quinta do Convênio Geral estabelece que a definição expressa do sujeito passivo por substituição se dê no Convênio ou Protocolo que regula a Substituição Tributária nas Unidades Federadas envolvidas. Segundo afirma, o Convênio ICMS nº 76/94 atribui a qualidade de sujeito passivo por substituição, para fins de retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações interestaduais com produtos farmacêuticos, apenas ao estabelecimento importador ou ao industrial fabricante.*

*Nas operações interestaduais, além dos substitutos naturais (indústria ou importador), assume a condição de substituto tributário, inclusive quanto ao diferencial de alíquotas, qualquer contribuinte (atacadista ou varejista) estabelecido em Unidade Federada signatária de convênio ou protocolo que o estabeleça como responsável e efetue remessa de mercadorias previstas no aludido Acordo.*

O Parágrafo único, cláusula quinta do Convenio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, indica que o sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria.

A retenção e o recolhimento do imposto deverão ser feitos pelo sujeito passivo por substituição de acordo com as disposições estabelecidas no supramencionado Convênio, com observância das normas estabelecidas pela legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria, conforme a Cláusula oitava do Convênio ICMS 81/93, ao estabelecer que o sujeito passivo por substituição deve observar as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria. Ou seja, o contribuinte substituto observará as regras estabelecidas conjuntamente no Convênio 76/94 e no RICMS-BA.

Dessa forma, conforme previsão contida no Decreto 13.780/12 (RICMS-BA/12), art. 289, ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento. O item 32 do aludido anexo descreve “Produtos farmacêuticos e medicamentos, exceto para uso veterinário nas operações com medicamentos a MVA só será utilizada quando não houver preço único ou máximo de venda fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importado”, previsto, entre outros Acordos Interestaduais, no Convênio ICMS 76/94.

Portanto, os produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário estão sujeitos ao regime de substituição tributária, nos termos do Convênio ICMS 76/94, do qual a Bahia é signatária e cuja cláusula primeira atribui, não somente ao estabelecimento importador ou ao industrial fabricante, mas, também, ao contribuinte remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário.

Assim, não há falar em ilegitimidade passiva. O sujeito passivo da relação jurídica tributária em debate é o contribuinte inscrito no Estado da Bahia, na qualidade de substituto tributário, sendo-lhe atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário. Nessa quadra, fundamental em tal questão, para que a obrigação tributária esteja cumprida, é que o recolhimento do ICMS-ST seja efetuado corretamente em favor do Estado destinatário.

No caso concreto, ainda que afirme inconsistentemente que o recolhimento foi efetivamente feito por filiais do próprio contribuinte autuado, tal fato não restou provado. Mesmo após anexados os DAEs, Guias, demonstrativos, planilhas de controle internos, por parte do autuado, e diante dos dados levantados pela fiscalização, coligidos ao PAF pelo autuado ou colhidos nas diligências designadas com o fito especial de checar referidas operações, não foi possível conciliar os pagamentos manejados na defesa com aqueles créditos tributários constituídos no presente Processo Administrativo Fiscal.

Inverossímil a tentativa do autuado em acostar aos autos relatórios contendo documentos de arrecadação estadual do período autuado, as notas fiscais objeto da autuação, comprovantes de pagamento, etc. O aparato não prova que o imposto exigido no presente Auto de Infração foi recolhido pelas lojas destinatárias, não causando prejuízo ao Estado da Bahia.

[...]

A operacionalização de não proceder à retenção do ICMS no CD/PE, conforme ordena a legislação do imposto, optando por fazê-lo nos estabelecimentos destinatários, pode se tratar da melhor solução gerencial engendrada pelo autuado para viabilizar seus negócios, facilitar o seu controle das mercadorias e recolhimento dos impostos, mas não pode ser transformado numa dificuldade para o Fisco desse Estado.

Nesse sentido, o autuado é quem deveria proceder à comprovação do regular pagamento do ICMS-ST de cada operação, laborando de acordo com as orientações contidas na legislação do ICMS e trazendo aos autos os elementos necessários em favor de suas alegações, uma vez que é quem tem a posse e o domínio desses elementos.

Cabível salientar que todo e qualquer documento que esteja em poder do autuado, esse tem o dever de apresentá-lo, garantindo que a atuação das partes, neste momento processual, se dê de forma conjunta e equilibrada, valorizando o contraditório, assim como, na medida do possível, buscando a efetividade e a celeridade processual.

O NCPC - Lei 13.105/15 deixou para trás a distribuição estática do ônus de provar, na medida em que o §1º do artigo 373 abre a possibilidade de aplicação da teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova, aduzida no caso concreto. Afinal, em debate está a legalidade da tributação e a verdade fática fiscal.

Nesse caso, sobretudo, em que o próprio autuado se expressa como um grande magazine, possuindo diversos estabelecimentos em todo o território nacional, mais precisamente, em torno de 500 lojas espalhadas por todo o território nacional e comercializando cerca de 140 mil itens em cada loja, não deveria o contribuinte adotar procedimento tributário anômalo e distante da orientação legal. A Substituição Tributária, no caso,

*responsabilidade voltada para o remetente, Centro de Distribuição, localizado no Estado de Pernambuco, que abastece as lojas situadas neste e demais Estados da região, cumpre função de ordenação da política de controle dos recolhimentos do imposto devido, nas etapas seguintes.*

*Ainda assim, visando extremar o princípio da verdade material, o órgão julgador designou, em dois momentos processuais, diligência fiscal para que o contribuinte autuado pudesse apresentar provas da regular retenção e recolhimento do ICMS-ST, relacionados às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes no Estado da Bahia, ainda que tenha feito através das suas filiais, como é a sua alegação.*

*Pareceres da ASTEC nº 110/2016 (fls. 111/112) e 100/2017 (fls. 137/138) atestam a inexequibilidade das diligências, em vista à confusão de recolhimentos nas filiais, a multiplicidade das mercadorias e saídas em quantidades não identificadas e divergentes das entradas, não sendo possível correlacionar todas as notas fiscais, objeto de ICMS-ST com respectivos documentos de arrecadação que foram apresentados, sem as provas que atestassem o ciclo de tributação das mercadorias autuadas.*

*A busca da verdade material, questionado pelo autuado, abordada anteriormente, fundamentou todo empenho do órgão julgador para que as provas fossem coligidas ao PAF, considerando que o contribuinte autuado dispersou as retenções, os recolhimentos devidos do ICMS-ST, através de filiais diversas, desconsiderando o instituto da substituição tributária, diluindo suas obrigações tributárias por filiais e dificultando o controle fiscal.*

*Ocorre que, apesar do esforço do contribuinte autuado, na tentativa de produzir provas, não restou devidamente comprovada a sua tese de recolhimento nos destinatários, na medida em que os demonstrativos e documentos apresentados não atestam o pagamento regular do ICMS-ST das operações de remessas interestaduais para o Estado da Bahia, conforme constam dos autos.*

*Dessa forma, correta a manutenção integral da exigência tributária referente à infração 1, no valor de R\$293.509,09.*

*Com relação às infrações 02 (falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST, mercadorias do Protocolo ICMS 11/91); 03 (falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST, mercadorias do Protocolo ICMS 16/85); 05 (falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST, mercadorias do Protocolo ICMS 18/85) e 08 (falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST, mercadorias do Protocolo ICMS 97/10), o autuado repete os mesmos argumentos defensivos de que, embora o CD/PE não tenha efetuado a retenção quando da remessa das mercadorias constantes nos respectivos demonstrativos, nas transferências para as lojas situadas no Estado da Bahia, o estabelecimento destinatário promoveu o recolhimento do ICMS-ST.*

*Tese que já foi examinada de forma extenuada, à vista dos documentos coligidos aos autos, restando claro que os demonstrativos, documentos apresentados pelo autuado não conseguem provar o pagamento regular do ICMS-ST das operações de remessas interestaduais para o Estado da Bahia, conforme constam dos autos.*

*Infrações que restam caracterizadas integralmente, nos valores de R\$292,79 (infração 2); R\$3.885,92 (infração 3); R\$2.292,61 (infração 5) e R\$2.221,72 (infração 8).*

*Com relação à infração 4, apesar do autuado fazer referência a falta de retenção do Diferencial de Alíquota (transferência de bens para uso e consumo), a exigência recai sobre os produtos do Protocolo ICMS 17/85, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com lâmpada elétrica, diodos e aparelhos de iluminação.*

*O argumento defensivo é o mesmo de que, embora o CD/PE não tenha efetuado retenção, quando da remessa das mercadorias constantes nos respectivos demonstrativos, nas transferências para as lojas situadas no Estado da Bahia, o estabelecimento destinatário promoveu o recolhimento do ICMS-ST, o que, conforme retro aludido, não se confirmou.*

*Infração 4 integralmente caracterizada, no valor de R\$2.779,13.*

*Na infração 6, a acusação fiscal é que o contribuinte substituto deixou de proceder a retenção e o recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, de produtos previstos no Protocolo ICMS 19/85. Valor da exigência R\$10.612,71.*

*Em sua defesa, diz que algumas mercadorias presentes na exigência, não estão sujeitas ao regime de substituição tributária, a exemplo do “Aparelho DVD” (NCM 85219090); “GAME PS3” (NCM 85234990) e “CD” e “DVD” (NCM 85234910), embora tais NCM’s constem do Anexo Único do Protocolo 19/85, não foram objeto de retenção e recolhimento, quando da entrada no território da Bahia, porquanto os estabelecimentos destinatários efetuaram pagamento do ICMS-ST.*

*Sabe-se que o Protocolo ICMS 19/85 institui o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com disco fonográfico, fita virgem ou gravada, cujas NCM’s constam no Anexo Único do referido Protocolo.*

*Novamente, o direito não assiste ao autuado. Não constam entre os produtos listados pela fiscalização, ao “aparelho DVD”, mas, somente os “GAMES XBOX”, “GAME PS3” classificados na (NCM 85234990).*

*O argumento defensivo de recolhimento do ICMS-ST pelos destinatários não resta comprovado, conforme retro alinhado.*

*Infração 6 integralmente caracterizada, no valor de R\$10.612,71.*

*No que se refere à infração 7, argumenta o sujeito passivo que o Estado da Bahia encontra-se na exceção do aludido Protocolo ICMS nº 50/05, estando, consequentemente, todas as transferências interestaduais com produtos derivados da farinha de trigo submetidos ao regime normal de apuração. O Auditor Fiscal elaborou demonstrativo de débito, em mídia CD, fl. 35, discriminado as operações com produtos distinguidos no aludido Acordo.*

*Verifico que, através do Protocolo ICMS 185/09, efeitos a partir de 21.12.09, foi alterado o Protocolo ICMS 50/05 para excluir a incidência de retenção e recolhimento do ICMS nas transferências interestaduais destinadas ao Estado da Bahia (inciso II do § 1º da cláusula primeira). Para as operações com os produtos derivados de farinha de trigo, descritas no demonstrativo fiscal, no exercício de 2013, portanto, não poderia incidir os efeitos do Protocolo ICMS 50/05.*

*Nesse caso, devem ser excluídas do levantamento fiscal as operações de transferências de massa alimentícia (NBM/SH 1902.1); biscoitos, bolachas, bolos, wafers, pães, panetones e outros produtos similares (NBM/SH 1905), além de macarrão instantâneo (NBM/SH 1902.30.00), etc., porquanto tais mercadorias não mais se sujeitavam à sistemática da Substituição Tributária, no momento da autuação.*

*Dessa forma não é subsistente a exigência tributária nesse item 07, devendo ser excluída do presente Auto de Infração, o valor correspondente de R\$398.720,19.*

*Frente a toda exposição retro alinhada, as infrações 1 a 6, 8 a 11 restam devidamente caracterizadas; enquanto a infração 7 não subsiste.*

*Dessa forma, o Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$347.148,15.*

Diante de tais considerações, a Decisão da JJF foi pela Procedência Parcial do Auto de Infração, no valor histórico de R\$347.148,15, recorrendo de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Inconformado com a Decisão proferida pela 1ª JJF, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário, às fls. 198 a 214 dos autos, onde, em relação à infração 1, aduz a impossibilidade da exigência do ICMS-ST nos casos de mercadorias previstas no Convênio ICMS 76/94, por erro de identificação do sujeito passivo, sendo a infração improcedente, eis que o recorrente não se enquadra na condição de sujeito passivo, inerente apenas ao estabelecimento importador ou ao industrial fabricante, uma vez que o estabelecimento autuado se trata de um Centro de Distribuição.

Em outra vertente recursal, aduz ausência de prejuízo aos cofres baianos, pois, muito embora o estabelecimento autuado (CD/PE) não tenha efetuado a retenção quando da remessa de mercadorias à título de transferência para as lojas situadas no Estado da Bahia, os estabelecimentos destinatários promoveram o recolhimento do ICMS de forma antecipada, não havendo, portanto, no que se falar em ausência do recolhimento do imposto, haja vista o recolhimento de ICMS-Antecipação na entrada das mercadorias, do que como prova acostou documentos de arrecadação estadual de todo o período, contendo as notas fiscais objeto da autuação.

Contudo, mesmo aceitando que o recolhimento tenha sido efetuado pelas lojas da companhia, a JJF decidiu pela manutenção do crédito tributário referente às infrações em discussão (nº 1 a 6 e 8), por entender que o recorrente não logrou êxito em comprovar de modo inequívoco a ausência de prejuízo aos cofres baianos, sob a suposta alegação de não ter sido possível correlacioná-lo ao valor principal exigido na autuação fiscal.

Assim, objetivando comprovar, o recorrente apresenta, por amostragem, exemplo específico de um recolhimento relativo à Nota Fiscal nº 211043, destinada à Loja 130, pelo qual segregava valores contidos no DAE, conforme tenta demonstrar na memória de cálculo, para, ao final, concluir que o ICMS-ST não recolhido pelo CD/PE e exigido no Auto de Infração de R\$12,59 foi recolhido pela loja destinatária como ICMS-Antecipação no valor de R\$24,62, do que alega que a manutenção da

exigência configuraria enriquecimento indevido e sem causa por parte do Estado.

Salienta que não pode ser penalizado pela dupla exigência do ICMS sobre a mesma operação, notadamente quando o regular pagamento do imposto já foi efetuado, mormente porque o CTN, em seu art. 125, I, determina que o pagamento realizado por um dos obrigados se beneficia aos demais obrigados, em respeito ao princípio da vedação ao enriquecimento sem causa, do que aduz ser nula a decisão recorrida que manteve a exigência fiscal.

Finaliza, requerendo a reforma da Decisão recorrida, para que seja o Auto de Infração julgado improcedente, haja vista a ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado e pelo efetivo recolhimento do imposto exigido pelas lojas destinatárias das mercadorias autuadas, inexistindo qualquer prejuízo ao Estado da Bahia. E, caso a CJF não entenda, requer que seja determinada a realização de diligência, de forma a ser comprovado/demonstrado que o crédito tributário exigido foi integralmente recolhido pelas lojas/filiais do recorrente.

Às fls. 232 a 234 dos autos, o recorrente reitera suas razões recursais, tendo informado que procedeu ao pagamento das infrações 9 a 11, reconhecendo-as procedentes, e impugnou as demais, alegando em síntese:

1. Ter a exigência fiscal recaído sobre operações não submetidas ao regime da substituição tributária, eis que não abrangidas pelos Convênios e Protocolos apontados pela fiscalização como infringidos (infrações 1 e 7);
2. A ausência de prejuízo aos cofres baianos, vez que o imposto exigido foi recolhido pelas lojas destinatárias das mercadorias, à título de antecipação tributária.

Em seguida, aduz que:

1. a JJF deixou de homologar o pagamento das infrações 9 a 11;
2. pede a manutenção do cancelamento da infração 7, visto que a fundamentação para a exigência fiscal recai no Protocolo ICMS 50/05, o qual nos termos da clausula primeira, §1º, inciso II exceta todas as transferências interestaduais com produtos derivados de farinha de trigo destinadas ao Estado da Bahia;
3. a improcedência da infração 1, haja vista que o recorrente não se enquadra na condição de sujeito passivo por substituição trazida pelo Convênio ICMS 76/94, o qual atribui a qualidade de sujeito passivo por substituição, para fins de retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações interestaduais com produtos farmacêuticos, apenas ao estabelecimento importador ou industrial fabricante, o que não abarca sua condição de atacadista;
4. da improcedência do saldo remanescente do ICMS-ST incidente sobre a remessa de mercadorias, eis que o imposto exigido já foi objeto de recolhimento à título de antecipação tributária integral procedido pelas lojas destinatárias, ingressando aos cofres públicos e anulando qualquer prejuízo supostamente causado ao Estado.

Assim, requer a reforma da Decisão recorrida, julgando o Auto de Infração improcedente, haja vista a ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado (infração 1) e pelo efetivo recolhimento do imposto exigido pelas lojas destinatárias das mercadorias autuadas, inexistindo qualquer prejuízo ao Erário.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo do débito da infração 7 do lançamento de ofício, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte para modificar a aludida Decisão no que diz respeito à infração 1 do Auto de Infração, por entender não ser sujeito passivo da obrigação, assim como em relação às infrações 2 a 6 e 8, sob a alegação de ausência de prejuízo aos cofres baianos, vez que o imposto exigido foi

recolhido pelas lojas destinatárias das mercadorias, à título de antecipação tributária.

Quanto ao Recurso de Ofício, da análise das peças processuais, depreende-se que a Decisão recorrida está perfeita quanto ao seu resultado, não merecendo qualquer modificação em relação à desoneração integral da infração 7, pela qual se exige o valor do ICMS-ST de R\$398.720,19, cuja fundamentação para a exigência fiscal recai no Protocolo ICMS 50/05, o qual nos termos da cláusula primeira, §1º, inciso II excetua todas as transferências interestaduais com produtos derivados de farinha de trigo destinadas ao Estado da Bahia, como bem consignou a Decisão recorrida, a seguir transcrita:

[...]

*Verifico que, através do Protocolo ICMS 185/09, efeitos a partir de 21.12.09, foi alterado o Protocolo ICMS 50/05 para excetuar a incidência de retenção e recolhimento do ICMS nas transferências interestaduais destinadas ao Estado da Bahia (inciso II do § 1º da cláusula primeira). Para as operações com os produtos derivados de farinha de trigo, descritas no demonstrativo fiscal, no exercício de 2013, portanto, não poderia incidir os efeitos do Protocolo ICMS 50/05.*

*Nesse caso, devem ser excluídas do levantamento fiscal as operações de transferências de massa alimentícia (NBM/SH 1902.1); biscoitos, bolachas, bolos, wafers, pães, panetones e outros produtos similares (NBM/SH 1905), além de macarrão instantâneo (NBM/SH 1902.30.00), etc., porquanto tais mercadorias não mais se sujeitavam à sistemática da Substituição Tributária, no momento da autuação.*

*Dessa forma não é subsistente a exigência tributária nesse item 07, devendo ser excluída do presente Auto de Infração, o valor correspondente de R\$398.720,19.*

Como se pode constatar da norma específica, abaixo transcrita, acertadamente a Decisão recorrida consigna que a exigência é improcedente por constar da exceção da incidência do ICMS-ST:

**Cláusula primeira** Nas operações interestaduais com os seguintes produtos alimentícios derivados da farinha de trigo ou de suas misturas, classificados nas respectivas posições da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subsequentes saídas:

*I - massa alimentícia - NBM/SH 1902.1;*

*II - biscoitos, bolachas, bolos, wafers, pães, panetones e outros produtos similares - NBM/SH 1905;*

*III - macarrão instantâneo - NBM/SH 1902.30.00.*

**§ 1º** A substituição tributária prevista nesta cláusula também se aplica em relação:

*I - ao diferencial de alíquota, na entrada interestadual com destino ao uso ou consumo do estabelecimento destinatário, quando contribuinte do imposto;*

*II - às transferências interestaduais, exceto em relação às operações destinadas ao Estado da Bahia; (grifo nosso)*

Diante de tais considerações, alinho-me à Decisão recorrida e concluo pelo Não Provimento do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, cabe destacar que se cinge em duas alegações recursais, a saber:

1. Ter a exigência fiscal recaído sobre operações não submetidas ao regime da substituição tributária, eis que não abrangidas pelos Convênios e Protocolos apontados pela fiscalização como infringidos (infrações 1 e 7);
2. A ausência de prejuízo aos cofres baianos, vez que o imposto exigido foi recolhido pelas lojas destinatárias das mercadorias, à título de antecipação tributária (infrações 2 a 6 e 8).

Inicialmente, indefiro o pedido de diligência para comprovar a alegação recursal de que o imposto exigido foi recolhido pelas lojas destinatárias das mercadorias, pois tal pleito já foi objeto de duas diligências realizadas por prepostos fiscais lotados na ASTEC, os quais afirmaram da impossibilidade da consecução da diligência.

No mérito, quanto ao segundo item das razões recursais, o apelante alega inexistir razão para deixar de reconhecer o inequívoco pagamento do ICMS-ST reclamado, pois, embora o estabelecimento autuado (CD/PE) não tenha efetuado a retenção quando da remessa das mercadorias à título de transferência para as lojas no Estado da Bahia, os estabelecimentos destinatários promoveram o recolhimento do ICMS de forma antecipada, não havendo, portanto, no que se falar em ausência de recolhimento do imposto, do que diz ter acostado aos autos os documentos de arrecadação de todo o período, os quais consignam as notas fiscais objeto da autuação, razão de insurge-se contra a Decisão recorrida de que o recorrente não logrou êxito em comprovar de modo inequívoco a ausência de prejuízo aos cofres baianos.

Assim, em sede de Recurso Voluntário, reitera sua alegação com dados de modo a convencer de que, efetivamente, realizou os devidos recolhimentos por antecipação tributária pelas suas lojas adquirentes das mercadorias transferidas, apresentando memória de cálculo, a exemplo da Nota Fiscal nº 211043, comprovando o recolhimento e a inclusão do imposto relativo, cuja planilha é composta de quatro abas, conforme dados constantes às fls. 208 a 210 dos autos.

Por fim, alega que a fiscalização, amparada pela Decisão de 1ª Instância, furtou-se de analisar as provas do recolhimento procedido pelo recorrente, em evidente violação aos princípios constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal, não podendo ser penalizado pela dupla exigência de ICMS sobre a mesma operação, pois, o art. 125, I, do CTN determina que o pagamento realizado por um dos obrigados se beneficia aos demais obrigados, em respeito ao princípio da vedação ao enriquecimento sem causa. Assim, defende que o Fisco deve proceder à acurada análise da materialidade das operações, atestando/confirmando a legitimidade do pagamento.

Por sua vez, a Decisão recorrida concluiu que “*O aparato não prova que o imposto exigido no presente Auto de Infração foi recolhido pelas lojas destinatárias, não causando prejuízo ao Estado da Bahia*”, eis que:

*Segundo o raciocínio do contribuinte autuado, competiria à Fiscalização verificar o montante exigido na referida nota fiscal, numa planilha denominada “MEMÓRIA DE CÁLCULO 1-2013.xlsx”, que tem 04 abas. A nota fiscal 211043 encontra-se localizada numa coluna “A”, que se refere as notas fiscais autuadas. A mercadoria autuada deve ser filtrada na coluna “L”, qual se refere à descrição das mercadorias, para então a Fiscalização “descobrir” o valor recolhido de R\$24,62 pela loja destinatária (coluna “AL”).*

*A par de todo esse labirinto para descortinar cada valor devido pelo autuado, tomando-se ainda por base, a operação havida na nota fiscal exemplificada pelo próprio autuado, ao final, enquanto o ICMS-ST não recolhido pelo CD/PE, exigido na autuação, é de R\$12,59; o ICMS-Antecipação recolhido pela loja destinatária importou em R\$24,62. Valores absolutamente distintos, sem qualquer garantia que se referem à mesma exigência, ainda que, aparentemente, tenha sido recolhido um valor maior do que o exigido pela fiscalização.*

*Depois, cabível consignar que no DAE de pagamento da referida nota fiscal, o destinatário descreve o recolhimento do ICMS-ST relativo a totalidade de 173 notas fiscais recebidas dos diversos endereços do contribuinte e relacionadas aos vários Acordos Interestaduais. Não se poderia, nessas condições, afirmar com fidedignidade, também por isso, que mesmo o valor do ICMS-ST da operação exemplificada pelo autuado (nota fiscal nº 211043), estaria incluído no montante do respectivo DAE, no valor de R\$22.935,29. Exceto, no caso de o impugnante produzir outro relatório discriminando o valou individual da cada uma das notas fiscais constantes do referido DAE, em correspondência com o total recolhido.*

Neste sentido, segundo a Decisão recorrida, o autuado é quem deveria proceder à comprovação do regular pagamento do ICMS-ST de cada operação, pois possui diversos estabelecimentos em todo território nacional e comercializa cerca de 140 mil itens em cada loja, logo, não deveria adotar procedimento tributário anômalo e distante da orientação legal, eis que a substituição tributária, no caso, responsabilidade voltada para o remetente, Centro de Distribuição, localizado no Estado de Pernambuco, que abastece as lojas situadas neste e demais Estados da região, cumpre função de ordenação da política de controle dos recolhimentos do imposto devido, nas etapas seguintes.

Contudo, visando extremar o princípio da verdade material, a JJF designou diligência fiscal para

que o contribuinte pudesse apresentar provas da regular retenção e recolhimento do ICMS-ST, ainda que tenha feito através das suas filiais, conforme alegara, porém, consoante Pareceres da ASTEC nº 110/2016 (fls. 111/112) e 100/2017 (fls. 137/138) atestam a *inexequibilidade das diligências*, em vista à confusão de recolhimentos nas filiais, a multiplicidade das mercadorias e saídas em quantidades não identificadas e divergentes das entradas, não sendo possível correlacionar todas as notas fiscais, objeto de ICMS-ST com respectivos documentos de arrecadação que foram apresentados, sem as provas que atestassem o ciclo de tributação das mercadorias autuadas.

Portanto, segundo consta da Decisão recorrida, conforme foi relatado, o procedimento adotado pelo contribuinte inviabiliza qualquer apuração do quanto alegado, não só pelas infinitas operações realizadas pelas diversas filiais existentes no Estado da Bahia, como também em razão dos próprios números díspares entre os valores exigidos e recolhidos, trazidos como exemplos pelo recorrente como prova de sua alegação de recolhimentos realizados pelos estabelecimentos substituídos, num verdadeiro afronto à ordem tributária estabelecida pelo regime da substituição tributária em concentrar a tributação das operações subsequentes nos estabelecimentos atacadistas e industriais, em razão das dificuldades da apuração junto aos estabelecimentos varejistas.

Ressalte-se que tal diagnóstico relativo à inviabilidade da verificação solicitada pelo contribuinte se verifica por diversas vezes, não só pelas autuantes, quando da sua informação fiscal, assim como por prepostos estranhos ao feito, em duas oportunidades distintas, senão vejamos:

Na Informação Fiscal, as autuantes, após salientar a responsabilidade do estabelecimento remetente, com inscrição junto ao Estado da Bahia como Substituto Tributário, assim se pronunciaram (fl. 96):

*Grife-se ainda que a documentação anexada ao processo, apresenta DAE's de pagamento pelas filiais que abrangem várias notas fiscais, sendo portanto inviável uma auditoria dos valores antecipados. Para isso seria preciso realizar-se auditorias detalhadas em todas as filiais, para comprovação dos valores constantes nestes DAE's.*

No Parecer ASTEC nº 110/2016, às fls. 111/112, o diligente assim se pronunciou:

*Cabe inicialmente esclarecer que quanto ao primeiro pedido, o impugnante apresentou no documento IV e V em arquivo PDF, no CD anexo à fl. 87, inúmeros comprovantes de pagamento do ICMS-ST pelas suas filiais na Bahia, em diversas lojas de Salvador, assim como no interior do Estado, a exemplo de Lauro de Freitas, Ilhéus, Eunápolis, Senhor do Bonfim, Itabuna, Simões Filho, Feira de Santana, Vitória da Conquista, Santo Antônio de Jesus, etc. além de cópias de notas fiscais.*

*No entanto, por motivos que serão dissecados, tal diligência se revela inexequível, visto que ainda que a empresa não tenha apresentado no CD todos os comprovantes de pagamentos, de todas as suas filiais baianas, não seria a intimação para fazê-lo que possibilitaria a este Fiscal apurar a verdade material, isto porque tal tarefa não se resume a analisar meros documentos de recolhimento de receita associados às notas fiscais e seus respectivos conteúdos, visto que a substituição tributária da impugnante se reporta a uma imensa quantidade de itens, que estão em diversos protocolos e diversos convênios, com MVA diferentes, e só é possível averiguar a correção dos valores recolhidos, se for efetuada uma auditoria vertical em todas as suas filiais baianas.*

No Parecer ASTEC nº 100/2017, às fls. 137/139, o diligente assim se pronunciou:

*Assim, em vista da multiplicidade das mercadorias e saídas em quantidades não identificadas e divergentes das entradas, ao contrário do que alega a Impugnante, NÃO é possível correlacionar as Notas Fiscais objeto de ICMS Antecipação Parcial com os respectivos documentos de arrecadação apresentados como prova de quitação da obrigação tributária exigida do Impugnante.*

*Por consequência ainda que intimado para tanto, o autuado não apresentou provas relativas a todo o ciclo de tributação das mercadorias objeto da autuação, ainda que isso possa ocorrer sob o regime de conta corrente fiscal nos seus estabelecimentos varejistas destinatários das mercadorias transferidas do estabelecimento autuado, sem que a fase de tributação tenha sido encerrada mediante o regime de substituição tributária.*

Portanto, diante de tais considerações, não há como acolher a tese recursal de que “*inexiste razão para deixar de reconhecer o inequívoco pagamento do ICMS-ST reclamado no Auto de Infração*”, eis que restou demonstrada a inviabilidade de tal apuração em razão dos números desconexos apresentados como prova pelo recorrente e, principalmente, em razão das inúmeras filiais no

Estado da Bahia e milhares de operações por elas realizadas, o que demandaria auditorias detalhadas em todas as filiais, uma vez que tal verificação requer análise pormenorizada de uma imensa quantidade de itens que estão sujeitos a diversos protocolos e convênios, com várias MVA, o que só seria possível averiguar a correção dos valores recolhidos, se efetuada uma auditoria vertical em todas as suas filiais baianas, o que foge do propósito do regime de substituição tributária.

Assim, ao não efetuar a retenção quando da remessa de mercadorias à título de transferência para as lojas no Estado da Bahia, conforme confessado, o sujeito passivo, inscrito na condição de contribuinte Substituto Tributário no Estado da Bahia, assumiu o ônus de não cumprir a legislação tributária regente e tal atitude ensejou um verdadeiro descontrole fiscal e incerteza por parte de supostos e indevidos recolhimentos efetuados pelas filiais destinatárias, na condição de contribuinte substituída, não se podendo afirmar, com absoluta certeza, a satisfação do quanto exigido e muito menos declarar a improcedência das infrações fiscais 2 a 6 e 8 do lançamento de ofício.

Diante destas considerações, há de se manter a Decisão recorrida quanto às citadas exações.

No tocante às alegações recursais relativas à infração 1, vislumbro caber razão ao contribuinte quando arguiu que não se enquadra na condição de sujeito passivo por substituição constante do Convênio ICMS 76/94, o qual atribui a qualidade de sujeito passivo por substituição, para fins de retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações interestaduais com produtos farmacêuticos, apenas aos estabelecimentos *importador ou industrial fabricante*, em que não se enquadra o estabelecimento autuado, localizado no Estado de Pernambuco, cuja atividade econômica é de comércio atacadista de mercadorias em geral, conforme consta do seu cadastro na SEFAZ/BA, a título de contribuinte substituto.

Em recente decisão desta 1<sup>a</sup> Câmara, através do Acórdão CJF nº 0151-11/19, a cujo voto vencedor anuí, de relatoria da i. Conselheira Laís de Carvalho Silva, por ser de conteúdo extremamente didático, peço *venia* para transcrever e considerá-lo como minhas palavras ao deslinde do caso concreto:

#### **VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário)**

*Em que pese a bem fundamentada decisão proferida pelo i. Relator, peço vénia para divergir do seu entendimento quanto às operações remanescentes deste Auto de Infração.*

*A autuação imputa ao sujeito passivo a falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2013.*

*Inicialmente é imperioso frisar que o contribuinte é um distribuidor de medicamentos localizado em Santa Catarina que remete mercadorias para adquirentes localizados em outros Estados da federação. Por tal razão, não é obrigada à retenção e recolhimento do ICMS-ST, conforme as regras atinentes à substituição tributária de medicamentos em operações interestaduais, como restará demonstrado ao longo deste voto.*

*Conforme dispõe o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96:*

*Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.*

*Neste passo, foi celebrado o Convênio ICMS 76/94, na esfera do CONFAZ, o qual estabelece as pessoas jurídicas enquadradas na situação de substitutos tributários nas remessas interestaduais de medicamentos, sendo os Estados da Bahia e Santa Catarina signatários.*

*Conforme determina a Cláusula Primeira, figuram como sujeito passivo por substituição tributária das operações interestaduais com medicamentos o estabelecimento importador ou o industrial fabricante. Vejamos:*

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

*destinatário. (grifo nosso).*

Assim, o Convênio 76/94, que é competente para tratar da matéria de ICMS ST nas remessas interestaduais com medicamentos (matéria dos autos), conforme determinação da própria Lei Complementar, diz serem os sujeitos passivos do referido imposto de ICMS ST os estabelecimentos importador ou industrial, não sendo exigível a cobrança da ora Recorrente, distribuidora de medicamentos.

O Convênio 81/93, que é anterior ao Convênio ICMS 76/94, trata de maneira geral sobre o ICMS ST, determinando os procedimentos a serem adotados. Segundo tal Convênio, o substituto legal tributário é o contribuinte que realizar operação interestadual de qualquer mercadoria sujeitas ao regime de substituição tributária estatuído em Convênio ou Protocolo dos quais o Estado da Bahia seja signatário, independente de sua condição de industrial, importador, atacadista ou varejista.

Esse foi o fundamento legal da referida autuação, a qual foi mantida pela Junta de Julgamento Fiscal e acompanhada pelo n. Relator.

Todavia, o que se deve atentar no presente caso é o seguinte: O Convênio 81/93, além de ser anterior, determina as diretrizes gerais do ICMS ST ao passo que o Convênio 76/94 é posterior e trata especificamente e especialmente da matéria dos autos, qual seja, a remessa interestadual com medicamentos.

Assim, contrariando a lógica trazida pelo Relator, entendo que, quanto à hierarquia das normas, o Convênio ICMS 76/94 é posterior ao Convênio ICMS 81/93, revogando norma anterior que preceda, além de tratar especificamente sobre a matéria da remessa interestadual de medicamentos, ao passo que o Convênio ICMS 81/93 trata do ICMS ST de maneira geral.

Nesta mesma linha entendeu a PGE/PROFIS, que nas três manifestações solicitadas por este Órgão Julgador, opinou pelo acatamento das razões do contribuinte, ao confirmar a especialidade do Convênio ICMS 76/94, destacando que não se pode imputar a estabelecimentos distribuidores a condição de sujeito passivo das operações relativas a produtos farmacêuticos. Tal opinativo foi, inclusive, chancelado pelo Procurador Geral Dr. Paulo Moreno de Carvalho.

Em oportunidade posterior, o i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior ratificou o parecer anterior em sua integralidade, e mais, quanto a solidariedade afirmada no voto condutor, afirmou que tal argumento sequer foi objeto da autuação, na medida em que o imposto não é cobrado por solidariedade.

Por fim, na última manifestação, a i. procuradora Maria Dulce Baleiro concluiu que a distribuidora de medicamentos não está sujeita ao recolhimento do ICMS ST nas operações interestaduais entre Santa Catarina e Bahia.

Assim, entendo ser incontrovertido tal entendimento.

Ademais, reforçando a tese apresentada, observa-se que o próprio Convênio 81/93, em sua Cláusula quinta, parágrafo único, determina que o sujeito passivo por substituição é aquele definido por convênio ou protocolo que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria. Ou seja, numa interpretação clara, é o Convênio 76/94, o qual versa especificamente sobre a matéria dos autos, que tem competência para determinar, especificamente, o sujeito passivo da operação. Vejamos:

*Cláusula quinta A substituição tributária não se aplica:*

...

*Parágrafo único Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria. (Acrescentado pelo Conv. ICMS 114/03)*

Outro ponto que merece destaque é o fato de que restou demonstrado pelo recorrente que todos os adquirentes para os quais houve a venda de medicamentos no período fiscalizado, possuem Regime Especial de tributação, concedido nos termos do Decreto nº 11.872/09, o qual lhes atribui a responsabilidade pelo recolhimento antecipado do ICMS devido em relação às operações subsequentes, comprovando, mais uma vez, que o distribuidor não é sujeito passivo do ICMS ST nas remessas interestaduais de medicamentos. É o que dispõe o art. 1º:

*Art. 1º Fica instituído regime especial de tributação ao distribuidor de medicamentos localizado neste Estado, mediante celebração de termo de acordo, nas importações e nas aquisições interestaduais dos produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário a seguir relacionados, para atribuição da responsabilidade pela antecipação tributária do ICMS relativa às operações subsequentes nos termos deste Decreto: (grifo nosso).*

Deste modo, por tudo quanto exposto, entendo que merece guarda a tese do contribuinte, motivo pelo qual voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Portanto, conforme ocorreu no caso presente, o remetente, estabelecimento filial e atacadista das Lojas Americanas, localizado no Estado de Pernambuco, não é o sujeito passivo pela substituição tributária das operações interestaduais com medicamentos, eis que a cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94, regra específica, estabelece a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto ao *estabelecimento importador ou o industrial fabricante*.

Diante destas considerações, concluo pela nulidade da infração 1 por ilegitimidade do sujeito passivo.

Quanto ao pedido de homologação dos valores já recolhidos pelo contribuinte em relação às infrações 09 a 11, não observada na decisão de piso, cabe razão à apelante, tendo em vista que assim não foi consignado no acórdão recorrido, o que será registrado na Resolução desta decisão.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida apenas quanto à infração 1, julgando-a NULA.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 281066.0004/15-0, lavrado contra LOJAS AMERICANAS S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$53.639,06, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, alíneas “a” e “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo homologar os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de dezembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS