

PROCESSO	- A. I. N° 207104.0036/23-5
RECORRENTE	- PNEUBRÁS COMÉRCIO DE PNEUS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF n° 0132-06/24-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 27/06/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0204-12/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR. Acusação embasada em elementos contundentes de descumprimento da legislação, bem como em relação aos valores praticados pela empresa na transferência de produtos para as suas filiais localizadas no estado da Bahia, tomados como base para o cálculo da substituição tributária, e aqueles valores de vendas efetuados neste estado, quando da saída dos estabelecimentos filiais, agindo, inclusive, em desconformidade com o regramento estipulado no Convênio ICMS 142/2018, cláusula 9ª, inciso II e artigo 8º, § 8º, inciso I da Lei n° 7.014//96. Argumentos defensivos insuficientes para afastar a acusação. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 6ª JJF N° 0132-06/24-VD, às fls. 190/201 dos autos, que julgou Procedente o Auto de Infração n° 207104.0036/23-5, lavrado em 12/12/2023, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 936.299,93 em razão de uma única infração, descrita a seguir:

**INFRAÇÃO 01. 008.017.002.** Procedeu a retenção a menor 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, ocorrências constatadas nos meses de março, abril, junho a setembro, novembro e dezembro de 2021 e janeiro a dezembro de 2022 e janeiro a julho de 2023.

**Enquadramento Legal:** Art. 10 da lei 7.014/96, c/c Cláusula terceira, quarta e quinta do Conv. ICMS n° 85/93 e alterações posteriores. Multa de 60% tipificada na: alínea “e”, inciso II do art. 42 da 7.014/96.

**Informações complementares:** Esclarece o autuante de forma complementar à acusação formulada: “Isso porque a empresa, contrariando o disposto na Cláusula Nona, inciso II, do Convênio ICMS 142/18, faz a retenção e pagamento do ICMS sobre as transferências de pneumáticos para as suas FILIAIS ATACADISTAS situadas neste estado, adotando, porém, base de cálculo inferior ao preço de venda praticado por estas filiais, em desacordo com o estabelecido no artigo 23, inciso II, da Lei 7.014/96.”

Assim, conforme o Demonstrativo ‘CÁLCULO DO ICMS-ST DEVIDO – VALORES A RECOLHER’, apurou-se a diferença do ICMS devido a este estado, considerando-se o preço efetivo de venda praticado pela autuada através de suas filiais, acrescido da Margem de Valor Agregado prevista no item 10, do Anexo I, do RICMS/BA (Dec. n° 13.780/2012), encontrando-se os débitos mensais adiante indicados.

Seguem, anexos, cópias do referido demonstrativo (impresso e em mídia digital) e relação e cópias das notas fiscais de vendas emitidas pelas filiais com indicação do preço de venda de cada produto por elas praticados”.

A 6ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 16/05/2024 (fls. 190 a 201) e decidiu pela Procedência, por unanimidade, através do Acórdão de nº 0132-06/24-VD, o qual foi fundamentado nos seguintes termos:

**“VOTO**

*O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação pelo sujeito passivo.*

*Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura em 31/10/2023 de Termo de Início de Fiscalização (fl. 07), transmitido pelo Domicílio Tributário Eletrônico, com ciência expressa pela sua leitura na mesma data.*

*Em complemento, o autuante encaminhou e-mail no mesmo dia, dirigido a empresa, comunicando sobre o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria (fl. 08).*

*A ciência da autuação se deu, ainda pelo Domicílio Tributário Eletrônico em 21/12/2023, com a transmissão de Intimação para pagamento ou Apresentar Defesa (fl. 104), onde os arquivos que ensejaram a autuação foram devidamente anexados.*

*Os elementos e documentos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 09 a 102, bem como na mídia de fl. 103.*

*O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa ou usufruto do benefício de redução do percentual de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.*

*Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração impugnada que entendia lhe amparar, trazendo fatos, elementos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação.*

*Não existem questões a título específico de preliminares, colocadas pela defesa, a serem apreciadas neste momento, motivo pelo qual adentro na análise do mérito da autuação.*

*Conforme já relatado anteriormente, a empresa autuada possui a atividade principal a distribuição, atacado e varejo de pneumáticos, sendo, pois, contribuinte do ICMS, diante da natureza dos produtos que comercializa, razão pela qual grande parte das operações realizadas estão sujeitas as normas estabelecidas nos Convênios ICMS 102, de 29/09/2017 e 142, de 14/12/2018, que versam sobre a substituição tributária nas operações com pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha relacionados no Anexo XVI do Convênio ICMS 142/18, que dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes.*

*Na forma da acusação posta, bem como dos esclarecimentos fornecidos pelo autuante em sede de informação fiscal, se percebe que a prática tida como irregular pelo fisco da Bahia foi o fato de a empresa autuada transferir para filiais estabelecidas neste estado, produtos submetidos à substituição tributária, com retenção do ICMS-ST devido, considerada a menor, uma vez que tais estabelecimentos aqui localizados recebem as mercadorias sobre as quais foi calculado e recolhido o imposto devido à Bahia, sobre valores bastante inferiores aos de comercialização dos mesmos, consoante atestam as Notas Fiscais acostadas às fls. 40 a 97, que comprovariam tal prática.*

*Sendo assim, tal ato implicaria em valores a menor de ICMS-ST recolhidos em favor da Bahia, além do que ao assim proceder, estaria a autuada descumprindo o teor da Cláusula 9ª, do Convênio ICMS 142/18, que disciplina e unifica os procedimentos referentes a tal matéria:*

*“Cláusula nona. Salvo disposição em contrário, o regime de substituição tributária não se aplica:*

*(...)*

*II - às transferências interestaduais promovidas entre estabelecimentos do remetente, exceto quando o destinatário for estabelecimento varejista”.*

*Na legislação do estado da Bahia, assim dispõe o artigo 8º, § 8º, inciso I, da Lei 7.014/96:*

*“Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

*(...)*

*§ 8º Salvo disposição em contrário prevista em regulamento, não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:*

*I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial”.*

*Nesta hipótese, que se afigura a dos autos, cristalina está que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto*

devido por substituição tributária, recairá sobre o estabelecimento que realizar a subsequente operação interna, no caso, as filiais da empresa autuada.

E em se tratando de contribuinte devidamente inscrito neste estado, se encontra obrigado a seguir a legislação tributária da Bahia a respeito da matéria, que guarda similitude e observância à legislação nacional.

Tal vedação, acima explicitada, objetiva exatamente se evitar prejuízo aos estados da Federação, pelo uso de reduzidos valores de transferências, dirigidos a reduzir os valores devidos à título de ICMS-ST.

De igual modo, a disposição do artigo 23, inciso II, da Lei 7.014/96, assim determina:

“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”.

Através do demonstrativo elaborado pelo autuante e inserido às fls. 09 a 38 dos autos, além da mídia de fl. 103, se percebe claramente as distorções existentes quanto a valores praticados nas transferências e valores resultantes de vendas efetivadas, pelo não cumprimento da norma estatuída na Lei 7.014/96 acima transcrita.

Tal demonstrativo, contém informações acerca da data da operação, número da Nota Fiscal, filial de destino, com seu CNPJ, unidade da Federação de destino, item, código do produto, NCM, CFOP, unidade do produto, valor total atribuído pela autuada e considerado para o cálculo do ICMS-ST retido e por ela recolhido, valor unitário de venda na filial, representando o valor efetivo de venda praticado pelas filiais atacadistas no estado da Bahia, número da Nota Fiscal tomada como referência para o preço de venda pelas filiais da Bahia, identificação do CNPJ da filial emitente da Nota Fiscal com o preço efetivo de venda, as alíquotas aplicadas, percentual de redução da base de cálculo, o valor total dos produtos considerando-se os preços praticados pelas filiais, valor dos produtos com redução de base de cálculo, valor do ICMS atribuído à origem para efeito de dedução do ICMS a recolher, margem de valor agregado (MVA) utilizada, base de cálculo do ICMS-ST devido, correspondente ao valor efetivo dos produtos vendidos acrescido da MVA aplicável, valor do ICMS retido e recolhido pela empresa na mesma operação, diferença a recolher correspondente a diferença do valor do ICMS-ST devido ao estado da Bahia e chave de acesso da Nota Fiscal.

Se observa, pois, estar a autuação firmada em bases e dados sólidos, cujos valores de operações e numéricos sequer foram contestados, o que dá a devida e necessária segurança quanto a autuação e os valores nela indicados.

E aqui, vale esclarecer que a discussão do feito não está assentada nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, como quer crer a autuada em momento da impugnação, mas no fato de que os preços praticados em tais operações e que serviram de parâmetro para o cálculo do valor retido a título de ICMS-ST ser bastante inferior ao do efetivamente praticado no mercado pela filial atacadista, a quem cabe por imposição legal o recolhimento do ICMS-ST ao estado da Bahia, não sendo, também, matéria diretamente pertinente com a discutida e analisada pelo STF na apreciação do RE 593849 que deu origem ao Tema 201, descrito como Recurso Extraordinário em que se discute, à luz do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, muito ao contrário, uma vez que a operação efetivada pela filial supera em muito os valores tomados para o cálculo do imposto devido a título de substituição tributária devida ao estado da Bahia.

A tese ali esposada é a de que “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a maior no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação foi inferior à presumida”, que não é a hipótese dos autos ora discutidos.

De igual modo, inaplicável o Decreto 21.542/2022, que regulamenta os procedimentos relativos ao pedido de restituição e cobrança de complementação do ICMS/ST, quando ocorrer a venda destinada a consumidor final com base de cálculo diversa da legalmente presumida, uma vez que nos termos de seu artigo 1º, se aplica “na hipótese de venda de mercadoria a preço inferior ao valor apurado como base de cálculo presumida nos termos da lei, o contribuinte substituído que realizar a venda a consumidor final”.

No caso em comento, nem as vendas de mercadorias se deram por valores inferiores aos apurados como base de cálculo presumida, quando do cálculo dos valores de ICM-ST a recolher a favor do estado da Bahia, nem consta nos autos a protocolização de qualquer pedido em tal sentido, pela autuada.

*Em sentido contrário ao da argumentação defensiva, não é o fato de aplicar simplesmente a MVA para o cálculo do ICMS-ST devido, que dá a imprescindível e necessária veracidade ao cálculo efetivado pela empresa autuada, mas sim, e sobretudo, os valores sobre os quais ela é acrescida, para a efetivação dos devidos valores a serem recolhidos.*

*Por último, observo não ser tal discussão novel neste órgão julgador, à vista, por exemplo, da decisão contida nos Acórdãos JJF 0094-03/23-VD, julgado em 24 de maio de 2023, e JJF 0100-03/23-VD, julgado em 02 de junho de 2023, ambos pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, à unanimidade de seus membros.*

*Em relação ao pleito defensivo de exclusão da multa, esclareço que por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.*

*Diante dos expostos argumentos, tendo o autuante sido bastante contundente em relação a comprovação da acusação formulada, e pelo fato de a empresa autuada não ter trazido elementos consistentes em sentido contrário ao da robusta imposição fiscal, sequer justificativa para o não cumprimento do Convênio ICMS 142/18, nem justificativa quanto a diferença de base de cálculo na transferência, em relação à venda final a seus clientes, entendo pela procedência do presente lançamento.*

Cientificado da decisão de primeiro grau, relativo ao Acórdão 6ª JJF Nº 0132-06/24-VD, através do Termo de Intimação de fl. 206 dos autos, em cumprimento ao disposto no art. 166 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, por AR-Correio, em 17/07/2024, na forma do documento de fl. 209 dos autos.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/1999, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 212 a 220, mediante o qual aduz o que se segue.

PNEUBRAS COMERCIO DE PNEUS LTDA, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 08.678.386/0001-05, intimável apenas à Rod. BR 101 Sul, KM 82, Prazeres, Jaboatão dos Guararapes/PE, CEP 54.335-000, por seus representantes ao final assinados, constituídos nos termos do anexo instrumento de procura já juntado, tendo recebido a intimação que julgou procedente o auto de infração acima referenciado (Acórdão JJF Nº 0132-06/24-VD), vem, interpor tempestivamente seu Recurso Voluntário:

**I. DO ACÓRDÃO EXTRA-PETITA: VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ADSTRIÇÃO POSITIVADO NO REGULAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (RPAF)**

Diz que o limite para decisão no presente caso deve ser o auto de infração com a sua fundamentação. É o que a doutrina denomina de princípio da adstrição, princípio da congruência ou da conformidade, que é desdobramento do princípio do dispositivo. O afastamento desse limite caracteriza as decisões citra petita, ultra petita e extra petita, o que constitui vícios e, portanto, acarreta a nulidade do ato decisório.

Nesse sentido, o Regulamento Do Processo Administrativo Fiscal (RPAF - Decreto Estadual Nº 7.629 DE 09 DE JULHO DE 1999) aduz:

*Art. 153. O órgão julgador formará o seu convencimento atendendo aos fatos e circunstâncias constantes no processo, às alegações e argumentações dos autos e à apreciação das provas.*

*Art. 155. A decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda quanto à nulidade total ou parcial do procedimento.*

Pontua que é manifesta a violação pelo acórdão recorrido desse princípio positivado acima, na medida em que foi totalmente inovativo ao aduzir:

*“Nesta hipótese, que se afigura a dos autos, cristalina está que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária, recairá sobre o estabelecimento que realizar a subsequente operação interna, no caso, as filiais da empresa autuada.”*

Diz que, em nenhum trecho do auto de infração o fiscal aponta que a infração do contribuinte está em praticar a substituição tributária. O fiscal tão somente aponta que a base de cálculo do tributo foi calculada à menor, lançando seu complemento.

Registra que o regulamento estabelece que o órgão julgador deve formar seu convencimento com

base nos fatos, circunstâncias, alegações e provas constantes do processo.

No entanto, ao decidir que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido por substituição tributária recairia sobre as filiais, o acórdão introduziu um elemento que não estava originalmente previsto no auto de infração. Ou seja, o julgador extrapolou os fatos e circunstâncias apresentados no processo, violando o princípio da adstricção e de ofício reconhecendo (de forma equivocada, como será visto) outra questão alheia ao auto de infração.

Além disso, antes da autuação, em 8 de nov. de 2023 (Doc. 04), o fiscal enviou e-mail ao contribuinte, informando tão somente que “não haveria tal obrigação [de reter o ICMS logo no começo da cadeia]”, ou seja, nem mesmo o auditor fiscal apontou que há proibição, apenas uma faculdade do contribuinte. Destaca trecho na peça recursal à fl. 214 dos autos.

Tal contexto evidencia que o acórdão inovou indevidamente ao impor uma responsabilidade que não estava prevista inicialmente pelo auto, contrariando o princípio da adstricção e configurando um vício decisório, de obrigatoriedade nulidade.

## 2. AUSÊNCIA DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE ICMS-ST PELO CONTRIBUINTE.

Como tal matéria é a protagonista e foi colocada em segundo plano no acórdão, faz-se necessário reiterar que o Fisco só está permitido a cobrar o complemento nos casos em que o contribuinte pleiteia restituição.

*Art. 2º - Ocorrendo o pleito de restituição de que trata o art. 1º deste Decreto, deverão ser verificadas todas as operações realizadas pelo contribuinte no ano objeto do pedido com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, exigindo-se, se for o caso, a complementação da diferença apurada nas operações em que se verificar preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida prevista na legislação.*

Não só isso, mas essas restituições e complementações funcionam como um “encontro de contas” entre o contribuinte e o fisco, já que nos dois casos deve haver dedução entre os dois valores, conforme preceitua o mesmo artigo, em seus parágrafos:

*§ 1º - O valor do indébito a restituir deverá ser deduzido, se for o caso, do valor da complementação, apurado nos termos do caput deste artigo.*

*§ 2º - Na hipótese em que o valor total da complementação for superior ao valor total do indébito a restituir, a diferença poderá ser recolhida pelo contribuinte, sem multa, até 20 (vinte) dias da ciência da intimação pelo fisco, sob pena de lançamento de ofício para a exigência da diferença, tendo como data de ocorrência o dia 31 de dezembro do respectivo ano objeto do pedido e vencimento o dia 09 de janeiro do ano seguinte.*

Registra que esse decreto segue o entendimento da Lei nº 14.183/19, que alterou a Lei nº 7.014, e deixou clara a existência dessa opção do contribuinte:

*Art. 9º Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.*

O artigo não poderia ser mais claro, pois é fato que, ao ser antecipado o ICMS na cadeia de substituição de tributação sobre as mercadorias, encerra-se toda a cadeia tributária.

E, caso o contribuinte visualize que o preço final foi menor resultando em um pagamento a maior de ICMS-ST, isso significa a renúncia ao encerramento da tributação prevista nesse artigo, permitindo assim que o fisco também possa cobrar o valor do complemento quando o preço final foi maior, conforme o artigo seguinte acrescentado pela Lei nº 14183 de 12/12/2019:

*Art. 9º-A. O contribuinte que praticar preço de venda inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária poderá apresentar pedido de restituição:*

*§ 1º O pedido de restituição de que trata o caput deste artigo implica na renúncia ao encerramento da tributação prevista no art. 9º desta Lei, cabendo ao Fisco realizar as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, devendo exigir a diferença apurada nos casos em que se verificar preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida, prevista na legislação, para fins de antecipação ou substituição tributária.*

Diz que, da mesma forma acontece em outros estados que também regulam o Regime Optativo de

Tributação da Substituição Tributária (ROT-ST), como o Mato Grosso do Sul. Cita menta de decisão na peça recursal à fl. 216 dos autos.

Aduz, nesse sentido, que deve ficar claro: A empresa jamais solicitou tal pedido de restituição, nos casos em que o preço final foi menor. Então, em resumo:

1. O substituto da cadeia de substituição para frente por lógica não sabe qual será o preço final do produto e, por isso, utiliza como base de cálculo do ICMS-ST a MARGEM DE VALOR ADICIONADO (MVA), que conforme o § 6º, do art. 23 da Lei nº 7.014 já é calculado com base na média de preços usualmente praticados no mercado, ou seja, já leva em consideração o lucro envolvido na venda.
2. Ao ser antecipado o ICMS-ST na cadeia de substituição de tributação sobre as mercadorias, ENCERRA-SE toda a cadeia tributária, conforme Art. 9º da mesma lei.
3. No fim da cadeia (venda pela filial) há duas possibilidades:

### **3.1. O preço final do produto é inferior ao MVA.**

3.1.1. O contribuinte possui o direito a restituir o ICMS-ST pago a maior, mas não o faz, encerrando-se a cadeia tributária.

3.1.2. O contribuinte possui o direito a restituir o ICMS-ST pago a maior, e pede essa restituição, implicando na sua renúncia ao encerramento da tributação, cabendo ao Fisco realizar as atividades inerentes à fiscalização das operações realizadas pelo contribuinte, devendo exigir a diferença apurada nos casos em que se verificar preço de venda superior ao valor adotado como base de cálculo presumida.

### **3.2. O preço final do produto é superior ao MVA.**

3.2.1. O fisco não poderá cobrar o complemento de ICMS-ST porque o contribuinte jamais solicitou restituição quando o preço foi praticado a menor, estando encerrada a cadeia tributária.

3.2.2. O fisco pode exigir a diferença apurada, pois o contribuinte anteriormente já solicitou a restituição, o que importou na sua renúncia ao encerramento da tributação.

Pontua que, o caso dos autos é exatamente a hipótese do ponto 3.1.1 e 3.2.1!!!!

### **3. DA FACULDADE SOBRE A OPÇÃO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES DE FILIAIS ATACADISTAS**

Como já dito, o próprio auditor fiscal, em sua autuação e em comunicações anteriores, destacou o caráter facultativo de utilização do regime de substituição tributária progressiva, mesmo no caso presente, em que as filiais situadas na Bahia são atacadistas.

Ele citou corretamente o CONVÊNIO ICMS 142/18, que dispõe:

*Cláusula nona Salvo disposição em contrário, o regime de substituição tributária não se aplica:*

*II - às transferências interestaduais promovidas entre estabelecimentos do remetente, exceto quando o destinatário for estabelecimento varejista;*

***§ 1º Ficam as unidades federadas de destino autorizadas a não aplicar o regime de que trata o caput desta cláusula nas operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes, exceto se o destinatário for varejista.***

Vê-se que se trata de uma faculdade atribuída ao contribuinte no que tange à aplicação do regime de substituição tributária nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, desde que o destinatário não seja um varejista.

Portanto, diz que o acórdão, ao impor de forma inovadora uma responsabilidade que sequer foi aventada no auto de infração, desconsiderou a natureza facultativa prevista no Convênio ICMS 142/18. Essa imposição não apenas extrapola os limites do pedido inicial, como também viola o princípio da adstrição ao decidir sobre matéria não suscitada, acarretando a nulidade do acórdão

por vício extra petita, e por violar o entendimento legislativo.

#### 4. DA NÃO APLICAÇÃO DE MULTA

Vê-se no auto de infração (doc. 04) que foi aplicada a multa do Artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*a) em razão de registro de operação ou prestação tributada como não tributada, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, desde que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente; (grifamos)*

Diz que, como seria possível recolher tempestivamente um complemento de tributo que sequer é devido pelo contribuinte?

Assumir que tal complemento é intempestivo é assumir que, no momento da antecipação do tributo referente às operações subsequentes, a empresa substituta já possuía conhecimento sobre o valor final.

A empresa, ao não optar por ressarcimento, não está submetida ao risco de ter que pagar juros e multa sobre os valores não recolhidos, recolhidos incorretamente ou recolhidos fora do prazo, por estar dispensada de recolher a complementação do ICMS-ST antecipado.

#### 5. DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Tendo em vista a apresentação do presente recurso, requer-se que seja mantida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário discutido no Auto de Infração nº 207104.0036/23-5 em razão da existência do artigo 151, III do CTN que confere tal direito.

#### 6. DO REQUERIMENTO FINAL

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do auto de infração, além de vício decisório no acórdão Acórdão JJF Nº 0132-06/24-VD, espera e requer a recorrente que seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

É o relatório.

### VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de Piso proferida pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal, em 16/05/2025, através do Acórdão 6ª JJF nº 00132-06/24-VD, às fls. 190/201 dos autos, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 207104.0036/23-5, lavrado em 12/12/2023, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 936.299,93 em razão de uma única infração, resultante de uma ação fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na unidade Fazendária IFEP COMÉRCIO, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 503037/23 constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto (ICMS) no valor de R\$ 936.299,93, decorrente de 01 (uma) imputação de irregularidade por ter procedido a retenção a menor 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, ocorrências constatadas nos meses de março, abril, junho a setembro, novembro e dezembro de 2021 e janeiro a dezembro de 2022 e janeiro a julho de 2023, com enquadramento legal no Art. 10 da Lei nº 7.014/96, c/c Cláusula terceira, quarta e quinta do Convênio ICMS 85/93 e alterações posteriores, mais multa de 60% tipificada na alínea “e”, inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Como informações complementares, esclarece, o agente Autuante, de forma complementar à acusação formulada de que, contrariando o disposto na Cláusula Nona, inciso II do Convênio ICMS 142/18, o Contribuinte Autuado, fez a retenção e pagamento do ICMS sobre as transferências de “pneumáticos” para as suas “filiais atacadistas” situadas neste estado, adotando, porém, base

de cálculo inferior ao preço de venda praticado por estas filiais, em desacordo com o estabelecido no artigo 23, inciso II da Lei nº 7.014/96.

Assim, conforme o demonstrativo “CÁLCULO DO ICMS-ST DEVIDO – VALORES A RECOLHER”, de fls. 09 a 38 dos autos, constantes do CD/Mídia de fl.103, apurou-se a diferença do imposto (ICMS-ST) devido a este estado, considerando-se o preço efetivo de venda praticado pela autuada através de suas filiais, acrescido da Margem de Valor Agregado prevista no item 10, do Anexo I, do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012), encontrando-se os débitos lançados

A 6ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 16/05/2024, como já discorrido acima, decidiu pela Procedência, por unanimidade, através do Acórdão de nº 0032-06/24-VD, às fls. 190/201 dos autos, o qual extraio os seguintes “trechos” do voto condutor da decisão de piso, ora em análise, para melhor compreensão do feito, pelos membros deste Colegiado.

*Na forma da acusação posta, bem como dos esclarecimentos fornecidos pelo autuante em sede de informação fiscal, se percebe que a prática tida como irregular pelo fisco da Bahia foi o fato de a empresa autuada transferir para filiais estabelecidas neste estado, produtos submetidos à substituição tributária, com retenção do ICMS-ST devido, considerada a menor, uma vez que tais estabelecimentos aqui localizados recebem as mercadorias sobre as quais foi calculado e recolhido o imposto devido à Bahia, sobre valores bastante inferiores aos de comercialização dos mesmos, consoante atestam as Notas Fiscais acostadas às fls. 40 a 97, que comprovariam tal prática.*

[...]

*E em se tratando de contribuinte devidamente inscrito neste estado, se encontra obrigado a seguir a legislação tributária da Bahia a respeito da matéria, que guarda similitude e observância à legislação nacional.*

[...]

*Através do demonstrativo elaborado pelo autuante e inserido às fls. 09 a 38 dos autos, além da mídia de fl. 103, se percebe claramente as distorções existentes quanto a valores praticados nas transferências e valores resultantes de vendas efetivadas, pelo não cumprimento da norma estatuída na Lei 7.014/96 acima transcrita.*

*Tal demonstrativo, contém informações acerca da data da operação, número da Nota Fiscal, filial de destino, com seu CNPJ, unidade da Federação de destino, item, código do produto, NCM, CFOP, unidade do produto, valor total atribuído pela autuada e considerado para o cálculo do ICMS-ST retido e por ela recolhido, valor unitário de venda na filial, representando o valor efetivo de venda praticado pelas filiais atacadistas no estado da Bahia, número da Nota Fiscal tomada como referência para o preço de venda pelas filiais da Bahia, identificação do CNPJ da filial emitente da Nota Fiscal com o preço efetivo de venda, as alíquotas aplicadas, percentual de redução da base de cálculo, o valor total dos produtos considerando-se os preços praticados pelas filiais, valor dos produtos com redução de base de cálculo, valor do ICMS atribuído à origem para efeito de dedução do ICMS a recolher, margem de valor agregado (MVA) utilizada, base de cálculo do ICMS-ST devido, correspondente ao valor efetivo dos produtos vendidos acrescido da MVA aplicável, valor do ICMS retido e recolhido pela empresa na mesma operação, diferença a recolher correspondente a diferença do valor do ICMS-ST devido ao estado da Bahia e chave de acesso da Nota Fiscal.*

*Se observa, pois, estar a autuação firmada em bases e dados sólidos, cujos valores de operações e numéricos sequer foram contestados, o que dá a devida e necessária segurança quanto a autuação e os valores nela indicados.*

*E aqui, vale esclarecer que a discussão do feito não está assentada nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, como quer crer a autuada em momento da impugnação, mas no fato de que os preços praticados em tais operações e que serviram de parâmetro para o cálculo do valor retido a título de ICMS-ST ser bastante inferior ao do efetivamente praticado no mercado pela filial atacadista, a quem cabe por imposição legal o recolhimento do ICMS-ST ao estado da Bahia, não sendo, também, matéria diretamente pertinente com a discutida e analisada pelo STF na apreciação do RE 593849 que deu origem ao Tema 201, descrito como Recurso Extraordinário em que se discute, à luz do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, muito ao contrário, uma vez que a operação efetivada pela filial supera em muito os valores tomados para o cálculo do imposto devido a título de substituição tributária devida ao estado da Bahia.*

[...]

*De igual modo, inaplicável o Decreto 21.542/2022, que regulamenta os procedimentos relativos ao pedido de restituição e cobrança de complementação do ICMS/ST, quando ocorrer a venda destinada a consumidor final com base de cálculo diversa da legalmente presumida, uma vez que nos termos de seu artigo 1º, se aplica “na hipótese de venda de mercadoria a preço inferior ao valor apurado como base de cálculo presumida nos termos*

*da lei, o contribuinte substituído que realizar a venda a consumidor final”.*

*No caso em comento, nem as vendas de mercadorias se deram por valores inferiores aos apurados como base de cálculo presumida, quando do cálculo dos valores de ICM-ST a recolher a favor do estado da Bahia, nem consta nos autos a protocolização de qualquer pedido em tal sentido, pela autuada.*

*Em sentido contrário ao da argumentação defensiva, não é o fato de aplicar simplesmente a MVA para o cálculo do ICMS-ST devido, que dá a imprescindível e necessária veracidade ao cálculo efetivado pela empresa autuada, mas sim, e sobretudo, os valores sobre os quais ela é acrescida, para a efetivação dos devidos valores a serem recolhidos.”*

Agora em sede de Recurso Voluntário, o defendant volta à tona uma das suas alegações de defesa, em sede de primeiro grau, que diz respeito o a ausência do pedido de restituição de ICMS-ST nos termos do Tema 201 do STF (RE59384) e acrescenta, na peça recursal, a arguição de violação ao princípio da adstrição positivado no regulamento do processo administrativo fiscal (RPAF) do Estado da Bahia, sob a perspectiva do Acórdão de nº 0132-06/24-VD, ora em análise, ser totalmente inovativo e o destaque da faculdade sobre a opção do regime de substituição tributária nas operações subsequentes de filiais atacadistas.

Sobre a arguição de ausência do pedido de restituição de ICMS-ST, frente ao Tema 201 do STF (RE59384), como devidamente discorrido no voto condutor da Decisão de Piso, a matéria, objeto do Auto de Infração, em tela, não tem qualquer relação direta ou indireta, com a discutida e analisada pelo STF na apreciação do RE 593849 que deu origem ao citado tema, descrito como Recurso Extraordinário, em que se discute, à luz do artigo 150, § 7º da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida; **muito ao contrário**, como posto no voto condutor, **em relação as operações efetivadas pelas filiais**, objeto da autuação, **superam em muito os valores tomados**, pela matriz estabelecida no Estado de Pernambuco, Contribuinte Autuado, **como substituto/responsável do “ICMS-ST Estado destino”**, para o cálculo do imposto devido a título de substituição tributária devida ao estado da Bahia.

A tese ali esposada é a de que “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a maior no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação foi inferior à presumida”, **que não é a hipótese dos autos ora discutidos**.

Aqui, no Estado da Bahia, essa matéria é objeto do Decreto nº 21.542, de 02/08/2022, que regulamenta os procedimentos relativos ao pedido de restituição e cobrança de complementação do ICMS/ST, quando ocorrer a venda destinada a consumidor final a preço inferior ao valor apurado como base de cálculo presumida nos termos da lei (*Art. 1º*), que não é o objeto da autuação, em análise.

Entretanto, no caso, objeto em análise, **(1)** nem as vendas de mercadorias se deram por valores inferiores aos apurados como base de cálculo presumida, quando do cálculo dos valores de ICM-ST, objeto da autuação, a recolher a favor do estado da Bahia, **(2)** nem consta nos autos a protocolização de qualquer pedido em tal sentido, pela autuada, conforme orienta o artigo 1º, Decreto nº 21.542, de 02/08/2022, acima citado; logo não restando qualquer sentido a arguição de nulidade ou improcedência da autuação, pelo Recorrente, com espeque na discussão analisada pelo STF em relação a apreciação do RE 593849 que deu origem ao Tema 201 do STF.

Quanto a arguição, na peça recursal, de violação ao princípio da adstrição positivado no regulamento do processo administrativo fiscal (RPAF) do Estado da Bahia, sob a perspectiva do Acórdão de nº 0132-06/24-VD, ora em análise, ser totalmente inovativo, diz, o Recorrente, que, em nenhum trecho do auto de infração o fiscal aponta que a infração do contribuinte está em praticar a substituição tributária. O fiscal tão somente aponta que a base de cálculo do tributo foi calculada à menor, lançando seu complemento.

Além disso, alega que, antes da autuação, em 8 de novembro de 2023, o fiscal enviou e-mail ao

contribuinte, informando tão somente que “não haveria tal obrigação (de reter o ICMS logo no começo da cadeia)”, ou seja, consigna que, “nem mesmo o agente Fiscal Autuante, apontou que há a proibição, apenas uma faculdade do contribuinte”.

Por quanto a tais destaques, aduz evidenciar que o acórdão inovou indevidamente ao impor uma responsabilidade que não estava prevista inicialmente pelo Auto de Infração, em tela, contrariando o princípio da adstrição e configurando um vício decisório, de obrigatoriedade nulidade da autuação.

Não é o que vejo dos autos. Em relação ao destaque de que não há nenhum trecho do Auto de Infração em que o fiscal aponta que a infração do contribuinte está em praticar a substituição tributária, não me apresenta verdadeiro, pois a própria descrição dos fatos atesta tal cobrança, ou seja, o Contribuinte Autuado está sendo acusado de ter procedido a retenção a menor 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. Senão vejamos a redação da imputação descrita na inicial dos autos:

*“INFRAÇÃO 01. 008.017.002. Procedeu a retenção a menor 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, ocorrências constatadas nos meses de março, abril, junho a setembro, novembro e dezembro de 2021 e janeiro a dezembro de 2022 e janeiro a julho de 2023” (Grifos acrescidos).*

Tal descrição não deixa dúvidas de que o Auto de Infração diz respeito a cobrança do ICMS ST. Ademais, as informações complementares trazem registros que não deixam dúvidas de que se está cobrando nos autos é diferença de ICMS por substituição tributária, ao destacar aspectos do Convenio ICMS 142/18, que dispõe, eminentemente, sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes. É o que se pode comprovar com um dos destaques extraído do voto condutor da decisão de piso, abaixo descrito:

*“Isso porque a empresa, contrariando o disposto na Cláusula Nona, inciso II, do Convênio ICMS 142/18, faz a retenção e pagamento do ICMS sobre as transferências de pneumáticos para as suas FILIAIS ATACADISTAS situadas neste estado, adotando, porém, base de cálculo inferior ao preço de venda praticado por estas filiais, em desacordo com o estabelecido no artigo 23, inciso II, da Lei 7.014/96”.*

Sobre a alegação de que, antes da autuação, em 8 de novembro de 2023, o fiscal enviou e-mail ao contribuinte, informando tão somente que “não haveria tal obrigação de reter o ICMS logo no começo da cadeia”, por quanto o que dispõe a Cláusula Nona, inciso II do Convênio ICMS 142/2018, e que, por isso, interpreta que o Acordão 6ª JJF nº 00132-06/24-VD, objeto em análise, viola o princípio da adstrição ao decidir sobre matéria não suscitada, acarretando a sua nulidade por vício decisório, vejo não restar qualquer razão a tal argumento.

De fato, a Cláusula Nona, inciso II do Convênio ICMS 142/2018, dispõe que o regime de substituição tributária não se aplica às transferências interestaduais promovidas entre estabelecimentos remetente, no caso, em tela, “atacadistas”, tão somente estabelecimentos “varejistas”.

*Cláusula nona: Salvo disposição em contrário, o regime de substituição tributária não se aplica:*

*II - às transferências interestaduais promovidas entre estabelecimentos do remetente, exceto quando o destinatário for estabelecimento varejista;*

*§ 1º Ficam as unidades federadas de destino autorizadas a não aplicar o regime de que trata o caput desta cláusula nas operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes, exceto se o destinatário for varejista.*

Isso porque, os estabelecimentos atacadistas estabelecidos nos Estados destino, no caso em tela, o Estado da Bahia, é quem devem promover o cálculo e recolhimento do imposto (ICMS-ST) aos cofres públicos devidos na forma da legislação.

Neste contexto, vê-se que não se trata de uma faculdade atribuída ao contribuinte no que tange à

aplicação do regime de substituição tributária nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, desde que o destinatário não seja um varejista, como alega o Recorrente. A legislação é clara que o cálculo e recolhimento do imposto (ICMS-ST) deve ser efetuado pelas empresas estabelecidas no Estado destino das mercadorias. Todavia, caso o Contribuinte, estabelecido no Estado de origem das mercadorias, promova o cálculo e recolhimento do imposto (ICMS-ST) nas operações de transferências, objeto em análise, por serem da mesma empresa (matriz e filiais), que o faça respeitando a legislação de regência do Estado destino.

Entretanto, no caso dos autos, a empresa matriz, estabelecida no Estado de Pernambuco, contrariando o disposto na Cláusula Nona, inciso II, do Convênio ICMS 142/18, fez a retenção e o pagamento do ICMS sobre as transferências de “pneumáticos” para as suas “FILIAIS ATACADISTAS” situadas neste estado, adotando, porém, base de cálculo inferior ao preço de venda praticado por estas filiais, em desacordo com o estabelecido no artigo 23, inciso II da Lei nº 7.014/96, que dispõe sobre o ICMS na Bahia:

*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.*

E o Auto de Infração, assertivamente, **está cobrando apenas o ICMS ST calculado e pago a menos ao Estado da Bahia**, por erro na constituição da base de cálculo, **ao considerar o preço de venda aquém do efetivamente realizados por suas filiais**, o que, em nenhum momento, fora arguido pela Recorrente.

Aliás, na peça de defesa, como pedido subsidiário, o Contribuinte Autuado, requereu a compensação dos valores já recolhidos anteriormente de ICMS-ST aos cofres do Estado da Bahia, decorrentes dessas próprias operações, quando das transferências dos produtos da matriz estabelecida no Estado de Pernambuco para suas filiais estabelecidas no Estado da Bahia.

Por sua vez, os cálculos que dão fundamentação a autuação, elaborados pelo Agente Autuante, na constituição do lançamento fiscal, estão compensando os valores arguidos, na peça de defesa, como pedido subsidiário. Ademais, o agente Autuante, de ofício, na formação da sua base de cálculo, considerou, ainda, a Redução de Base de Cálculo, estabelecida no Convenio ICMS nº 06/09 de 8,5% não considerado, pelo Contribuinte Autuado, no cálculo o ICMS-ST dessas operações.

Na realidade, o Auto de Infração nº 207104.0036/23-5, em tela, fora constituído para efetuar o lançamento do ICMS ST pago a menos, pelo Contribuinte Autuado, estabelecido no Estado de Pernambuco - *empresa matriz - CNPJ 008.678.386/0001-05*, de Razão Social “*PNEUBRAS COMÉRCICO DE PNEUS LTDA*”, para suas filiais “*ATACADISTA*”, estabelecida aqui no Estado da Bahia, mais especificamente as de *CNPJ nº 08.678.386/0028-17* (Município de Salvador), *CNPJ nº 08.678.386/0030-31* (Município Luís Eduardo Magalhães), *CNPJ nº 08.678.386/0049-41* (Município de Feira de Santana), todas com mesma Razão Social - *PNEUBRAS COMÉRCICO DE PNEUS LTDA*, bem como a empresa, também atacadista, de *CNPJ nº 20.538.202/0001-07* (Município de Vitória da Conquista), com Razão Social “*PNEU COMMERCE IMPORTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO LTDA*”, porém todas empresas filiais, inclusive a estabelecida em Vitória da Conquista, tem sua composição societária pessoas físicas integrantes da composição societária da empresa autuada remetente das mercadorias, tendo com descrição das operações nos documentos fiscais, o “*CFOP 5405- Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído*”.

Assim, não merece qualquer reparo a Decisão de Piso da 6ª Junta de Julgamento Fiscal, através do

Acórdão nº 0132-06/24-VD, que julgou procedente, por unanimidade, o Auto de Infração, em tela, por ter, de fato, o Contribuinte Autuado, procedido a retenção a menos do ICMS-ST, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 207104.0036/23-5, lavrado contra **PNEUBRÁS COMÉRCIO DE PNEUS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 936.299,93, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de maio de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS