

A. I. Nº - 206960.0010/01-3
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS
AUTUANTES - JUAREZ ANDRADE CARVALHO e JOSÉ AUGUSTO MARTINS VICENTE
ORIGEM - INFRAZ SIMÕES FILHO
INTERNET - 13.12.02

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0427-01/02

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO (GLP). IMPOSTO RETIDO A MENOS POR SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. NÃO ADOÇÃO DA MARGEM DE VALOR ADICIONADO (MVA) NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO RETIDO. O imposto foi retido pelo sujeito passivo como é previsto nas Instruções Normativas que fixam o preço de pauta fiscal como base de cálculo para efeito de retenção do ICMS nas operações com GLP, relativamente às “saídas promovidas pelos estabelecimentos industriais”, bem como “na aquisição de GLP originário de outra unidade da Federação”. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Auto de Infração em lide, lavrado em 20/11/01, acusa empresa estabelecida em outra unidade da Federação de, na condição de sujeito passivo por substituição, ter efetuado a retenção de ICMS a menos nas vendas de GLP [gás liquefeito de petróleo] para contribuintes situados no Estado da Bahia, a partir de liberação de preços do produto, em desacordo com o Convênio ICMS 3/99 e seu Anexo II e posteriores alterações.

Ao defender-se, o sujeito passivo requer preliminarmente a nulidade do Auto de Infração, alegando que este teria sido lavrado com abuso de poder, desprovido de fundamentação concreta e sem adequação e entrosamento dos fatos narrados com a capitulação da infração. Especifica os requisitos-condição que, a seu ver, dão embasamento e suporte ao Auto de Infração. Destaca que a narração dos fatos e sua comprovação, no Auto de Infração, têm importância fundamental, haja vista que é exatamente em função dos fatos descritos circunstancialmente naquele instrumento que o autuado produz a sua defesa, sem o que restará desrespeitado o princípio do contraditório. Considera o procedimento fiscal em lide um ato discricionário e arbitrário, por ser desprovido de fundamentação legal. Argumenta que o fisco não pode, em seu interesse exclusivo, sem qualquer base legal ou sob fundamento inidôneo, proceder à autuação fiscal, sob pena de nulidade do ato, por ofensa ao princípio da estrita legalidade. Aduz que, se os motivos do ato administrativo são falsos, inidôneos ou inexistentes, o procedimento é nulo, sem prejuízo da configuração de abuso de poder ou de excesso ou desvio de poder do agente que o praticou. Apega-se ao princípio da legalidade tributária, que têm conexão com os valores de certeza e segurança jurídica. Observa que o Auto de Infração se refere a substituição tributária, lastreando-se no Convênio ICMS 3/99. Ocorre que a competência para legislar sobre tal matéria é estadual, havendo previsão na legislação estadual para a hipótese específica da operação de compra e venda de GLP.

Na abordagem do mérito, o autuado apega-se ao princípio da legalidade, ou princípio da reserva legal, frisando que ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em

virtude de lei. Repete que a competência para legislar sobre substituição tributária é dos Estados-membros. Argumenta que a simples existência de convênio dispende sobre a matéria não serve de lastro para a autuação, mormente quando existe lei estadual que trata da matéria. Protesta que não é possível autuar o responsável tributário com base em convênio, se existe legislação estadual em vigor.

O autuado explica que o ICMS foi retido e recolhido por força do regime de substituição tributária, tendo os valores sido apurados conforme estabelecem o RICMS/BA e as Instruções Normativas 73/00 e 41/01, utilizando-se como base de cálculo a pauta fiscal estabelecida pela Superintendência de Administração Tributária. Chama a atenção para o fato de que o próprio Convênio ICMS 3/99, em que se baseou o fisco, prevê, no § 4º de sua cláusula terceira, que, em substituição ao dispositivo nos parágrafos anteriores, as unidades federadas podem adotar como base de cálculo o preço final de venda a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, ou o valor de referência estabelecido pela unidade federada de destino. Ressalta que a tributação do GLP com base em pauta fiscal é feita na Bahia desde dezembro de 1994. Reitera que o aludido convênio prevê a possibilidade de as unidades federadas estabelecerem como base de cálculo do ICMS o valor de referência, ou seja, a pauta fiscal. Acentua que a empresa se baseou na legislação baiana, sendo portanto descabida a autuação.

Pede a decretação da nulidade do procedimento, ou sua improcedência.

Os fiscais autuantes prestaram informação negando que tivesse havido abuso de poder ou desrespeito a princípios constitucionais. Dizem que o autuado é substituto tributário interestadual, e, assim sendo, a legislação pertinente são os convênios e protocolos firmados entre o Estado da Bahia e as demais unidades da Federação.

Quanto à questão de mérito, dizem que, anteriormente à lavratura do Auto de Infração, tendo a empresa questionado a aplicação do Convênio ICMS 3/99, foi feita consulta ao órgão competente desta Secretaria.

O processo foi remetido em diligência para que os fiscais autuantes prestassem esclarecimentos e cumprissem determinadas recomendações, inclusive quanto ao enquadramento legal do fato.

Os autuantes declararam entender que alguns aspectos da fundamentação da diligência solicitada pelo CONSEF são descabidos e outros são desnecessários. Não consideram haver necessidade de esclarecer o teor da descrição do fato, haja vista que o Auto de Infração segue o padrão do programa informatizado estabelecido pela SEFAZ através do Sistema de Emissão de Auto de Infração (SEAI). A seu ver, a descrição está clara. Consideram que a Junta estaria agindo “ultra petita”, querendo julgar fato não demandado. No tocante ao termo “liberação”, comentam os critérios adotados pelo governo federal no controle de preços do produto em questão. Assinalam que o sujeito passivo reteve o imposto com base em pauta fiscal, e não com a aplicação da MVA prevista em convênio. Comentam que a Lei Complementar nº 87/96 regulamenta dispositivos constitucionais que dão competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir o ICMS, e o Estado da Bahia, dentro de sua competência, instituiu o tributo, através da Lei nº 7.014/96. Frisam que o regime de substituição tributária de que trata o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96 está disciplinado nos arts. 10 a 12 da Lei nº 7.014/96, bem como no Regulamento do imposto. Aduzem que, desde que foi instituído o regime de substituição tributária, a legislação pertinente para os contribuintes substitutos interestaduais sempre foram os convênios e protocolos firmados entre as unidades da Federação. Consideram que se o Estado da Bahia, a qualquer tempo, entender que determinado grupo de contribuintes substitutos tributários interestaduais deva utilizar a Pauta Fiscal e não a MVA dos convênios e protocolos, deve mandar publicar a pauta fiscal no Diário Oficial da

União, através da COTEPE. Quanto ao enquadramento legal, consideram não haver necessidade de ser refeito o enquadramento, pois os dispositivos indicados no Auto de Infração são os estabelecidos pelo programa informatizado do Sistema de Emissão de Auto de Infração (SEAI).

Dada vista dos novos elementos ao sujeito passivo, este insiste nas considerações quanto à legalidade tributária. Argumenta que a simples existência de convênio dispondo sobre a matéria não serve de astro para a autuação, mormente quando existe lei estadual que trata da matéria. Reitera que o imposto foi retido e recolhido com base na pauta fiscal estabelecida pela Superintendência de administração Tributária. Renova o pedido de nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

VOTO

Foi suscitada preliminar de nulidade do procedimento fiscal. A defesa alega que o Auto de Infração teria sido lavrado com abuso de poder, sendo desprovido de fundamentação concreta, não havendo adequação e entrosamento dos fatos narrados com a capituloção da infração. Reclama que o Auto de Infração é desprovido de fundamentação legal, baseando-se em convênio, e não na legislação estadual. Argumenta que pagou o imposto adotando como base de cálculo a pauta fiscal estabelecida pela Superintendência de Administração Tributária através das Instruções Normativas 73/00 e 41/01.

Com a implantação do sistema informatizado de lavratura do Auto de Infração, cada tipo de ocorrência tem um código, e nem sempre os prepostos fiscais atentam para a correta e exata correspondência entre a *situação hipoteticamente existente no sistema* e as peculiaridades do *fato concreto*.

No caso em exame, o fato em discussão, conforme consta no campo “Enquadramento Legal”, foi capitulado nas cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS 105/92 e suas alterações posteriores, combinadas com o Decreto nº 1.855/92. Ocorre que o Convênio ICMS 105/92 foi *revogado* expressamente pela cláusula vigésima sétima do Convênio ICMS 3/99. O débito levantado diz respeito a junho, julho e agosto de 2001. Não faz sentido o enquadramento do fato no aludido convênio.

Ainda com relação ao campo “Enquadramento Legal”, o Auto de Infração combina o citado convênio com o Decreto nº 1.855/92. Porém esse decreto também está *revogado*. Ele foi revogado pelo decreto que aprovou o Regulamento de 1996, que por sua vez foi revogado pelo que aprovou o Regulamento de 1997.

Por essas razões, esta Junta determinou, mediante diligência, dentre outras solicitações, que fosse corrigido o reenquadramento legal do fato, recomendando-se que em seguida fosse dada ciência ao sujeito passivo.

Os fiscais autuantes, de forma expressa, se recusaram a cumprir a diligência, pondo a culpa no Sistema de Emissão de Auto de Infração (SEAI), alegando que o Auto de Infração segue o padrão do programa informatizado estabelecido pela SEFAZ. Consideram que esta Junta estaria agindo “ultra petita”, querendo julgar fato não demandado.

A diferença de imposto levantada pelo fisco neste Auto de Infração decorre do fato de o sujeito passivo, na condição de responsável por substituição, ter retido o ICMS nas vendas de GLP para o Estado da Bahia com base na pauta fiscal, e não pelo critério de aplicação da MVA. Considero que o sujeito passivo agiu nos estritos termos da legislação estadual, mais precisamente no art. 73, VI, do Regulamento do ICMS, dispositivo esse que à época estava em vigor, com base no qual

a SAT editou as Instruções Normativas 73/00 e 41/01. Ambas as instruções contêm quatro itens. No primeiro item é fixada a base de cálculo para efeito de retenção de ICMS nas operações com GLP, relativamente às “saídas promovidas pelos estabelecimentos industriais”, e no segundo item é dito que essa mesma base de cálculo será utilizada como valor mínimo para pagamento do imposto “na aquisição de GLP originário de outra unidade da Federação”.

De acordo com o art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais *dependerá* de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. Atente-se para o verbo “dependerá”. A lei complementar não diz que a substituição tributária nas operações interestaduais “será feita” através de acordos entre os Estados-membros. O verbo em destaque denota que, para ser implementada a substituição tributária nas operações interestaduais, a *lei* de cada Estado-membro *dependerá* de acordo prévio firmado entre as unidades federadas envolvidas nas operações.

Base de cálculo é matéria de reserva legal, precisa ser estabelecida por lei. O convênio é um ato em que os Estados, visando a *uniformizar* em todo o País as normas da substituição tributária nas operações interestaduais, atendendo à regra do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96, se *prometem* a elaborar suas leis internas em consonância com os parâmetros traçados no acordo interestadual. O convênio é portanto um *ato preparatório*, com base no qual são elaboradas as leis estaduais. Quando o sujeito passivo deixa de atender às regras da substituição tributária, não infringe as normas do convênio, mas da lei estadual. Isso é absolutamente válido inclusive nas operações interestaduais. Só quem pode *infringir* um convênio são os conveniados, ou seja, as pessoas que o subscreveram – os Estados-membros. O contribuinte jamais infringe um convênio, pois ele não é “parte”, não firmou, não subscreveu convênio algum. Convênio é um *ato bilateral ou plurilateral*, sendo vinculante evidentemente apenas para as *partes*, ou seja, para os signatários. Se o contribuinte não figura no convênio como um de seus signatários, e se não outorgou poderes para que o Estado firmasse o acordo em seu nome, não se pode dizer que o contribuinte infringe a norma do convênio. Somente quem pode infringir o convênio é aquele Estado que, tendo subscrito o acordo, venha a comportar-se de modo contrário ao que nele foi pactuado. O contribuinte em face de um convênio é terceira pessoa, não participa da relação jurídica.

Na legislação baiana, o instituto da substituição tributária está regulado nos arts. 8º a 10 e no art. 23 da Lei nº 7.014/96. Ali se encontram os preceitos atinentes à responsabilidade por substituição, base de cálculo e outras matérias correlatas ao regime, tanto nas operações internas como nas operações interestaduais. É nesses dispositivos e, subsidiariamente, nos dispositivos dos decretos regulamentadores da lei que deve ser efetuado o enquadramento dos fatos.

Conforme foi observado linhas acima, pelo que consta nos autos o imposto foi retido com base nas Instruções Normativas que fixam a pauta fiscal para as operações internas e para as operações interestaduais que destinem GLP a este Estado. Os fiscais autuantes concordam que assim de fato ocorreu. Desse modo, não há infração. As Instruções Normativas 73/00 e 41/01 têm por fundamento o art. 73, VI, do Regulamento do ICMS. O inciso VI do art. 73 do Regulamento viria a ser revogado, através da Alteração nº 28, porém a revogação somente surtiu efeitos a partir de 22/11/01, nos termos do art. 8º do Decreto nº 8.087/01. À época dos fatos em discussão nestes autos o referido inciso VI se encontrava em vigor. O art. 73, § 1º, V (também já revogado, mas vigente à época dos fatos em exame), estabelecia os critérios para fixação da pauta fiscal. O preço de pauta constituía o valor mínimo para base de cálculo do imposto na aquisição de GLP originário de outra unidade da Federação. As Notas Fiscais neste caso indicam que, apesar de os preços praticados serem inferiores ao da pauta fiscal, o contribuinte reteve o imposto com base na pauta. Atendeu, por conseguinte, ao requisito do “valor mínimo”.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206960.0010/01-3**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS**.

Sala das Sessões do CONSEF, 2 de dezembro de 2002.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA