

A. I. N°. - 206844.0005/08-6  
AUTUADO - LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S.A.  
AUTUANTES - JOÃO LAURENTINO DE MAGALHÃES FILHO e ANDRES MIGUEL ESTEVEZ  
MOREIRA  
ORIGEM - SAT/COPEC  
INTERNET - 23. 07. 2009

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF N° 0223-01/09**

**EMENTA: ICMS.** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO A MENOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O lançamento foi efetuado utilizando regras previstas no Convênio ICMS nº 03/99. Restou comprovado que na apuração do imposto o contribuinte não aplicou o percentual da MVA previsto na mencionada norma. Infração subsistente. Rejeitadas as arguições de nulidade e o pleito pela redução ou dispensa da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 24/11/08, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$331.310,55, acrescido da multa de 60%, referente à retenção a menos do imposto e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, concernente aos meses de janeiro a março e junho a dezembro de 2005, além de janeiro a julho de 2006. Consta que a irregularidade decorre da não utilização da base de cálculo do imposto correta que é o preço da refinaria mais a MVA de 138,97%, conforme disposto no Convênio ICMS 03/99, tudo conforme demonstrativos analíticos mensais, acompanhados dos Anexos III, previstos no referido convênio.

O autuado apresentou impugnação às fls. 263 a 277, esclarecendo, inicialmente, que se refere a uma subsidiária da Petrobrás, exercendo em todo território nacional a atividade de engarrafamento e armazenamento de GLP em botijões, os quais são repassados diretamente aos consumidores ou por meio de postos revendedores credenciados pela ANP – Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis.

Discorre sobre a infração apontada e afirma que a mesma é insubstancial e que o Auto de Infração padece de vícios insanáveis, que acarretarão em sua nulidade.

No mérito, argumenta que tendo em vista que houve comercialização de GLP/GN e este produto recebe tratamento tributário distinto do GLP, foi feita a retenção do ICMS próprio na origem, que foi o Estado da Bahia, quando da transferência do GLP/GN de São Francisco do Conde/BA para Petrolina/PE. Como parte do produto retornou para a Bahia, os prepostos fiscais deixaram de considerar o necessário abatimento do ICMS próprio, já reconhecido da primeira operação, o que significa que o valor apurado contém incorreções, conforme demonstrado na planilha de confrontação dos valores dos Anexos 3 do Protocolo ICMS nº. 33/03 (docs. 04 – fls. 300 a 308).

Afirma que outra discussão refere-se à margem de valor agregado adotada pelo Estado da Bahia. Explica que de acordo com o art. 8º da LC 87/96, para se apurar a base de cálculo do ICMS nas operações que envolvem substituição tributária, podem ser utilizados dois sistemas: o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) e a margem de valor agregado (MVA).

Diz que o Estado da Bahia adota a MVA, na qual o ICMS-ST a ser pago é o somatório da operação própria do substituto tributário com o ICMS por substituição, obtido pela incidência da alíquota sobre o valor resultante da multiplicação da base de cálculo da operação própria pela MVA.

Informa que a vantagem de utilizar a MVA é que quando a refinaria aumenta o preço do combustível, a base de cálculo é corrigida automaticamente, mas se a MVA real for alterada, faz-se necessário a realização de pesquisa de preços para corrigi-la mediante novo Convênio.

Salienta que ao adotar a MVA, o Estado da Bahia segue a Cláusula Terceira do Convênio ICMS 03/99, que transcreveu, cujos percentuais previstos no Anexo II é de 98,32% nas operações interestaduais e de 138,97% nas operações internas, de modo que a carga tributária seja equivalente. Ressalta que a aplicação da MVA interna e interestadual no Estado da Bahia não atinge a mesma carga tributária, conforme demonstra a planilha comparativa entre os Estados da Bahia, Ceará, Paraná, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul e São Paulo (doc. 05 – fls. 309/310).

Exemplifica que tomando por base a MVA aplicada no Estado do Paraná, adotando o valor simbólico de R\$1,00 com ICMS e multiplicando o resultado pela MVA interna de 98,82%, resulta em MVA equivalente interestadual de 125,93% ( $1/0,88 \times 1,9882 = 2,2593$ ). Ressalta que os Estados citados procedem da mesma forma, enquanto o Estado da Bahia adota MVA interestadual de 138,97% (modelo comparativo), desrespeitando o princípio da isonomia, pois gera uma carga tributária mais alta para o contribuinte que realiza operação interestadual com a Bahia.

Argúi que a diferença da carga tributária gerada pela MVA desproporcional instituída pela Bahia atribui um ônus maior para o contribuinte, desde quando a MVA deveria corresponder a 125,36% e não a 138,97%. Afirma que utilizando das prerrogativas da isonomia prevista no art. 150, II da CF/88, adotou nas operações interestaduais a MVA de 125,36% e não no montante de 138,97% como prevê o Convênio ICMS 03/99, Cláusula Terceira, do Anexo II.

Argumenta que a citada norma deve ser totalmente rechaçada, em virtude de sua patente inconstitucionalidade, tendo em vista que contraria o princípio da isonomia.

Pondera que não pode ser utilizado o argumento do fisco para manter a autuação na esfera administrativa quanto à impossibilidade de análise da constitucionalidade e legalidade das leis e dos atos normativos, uma vez que existem inúmeras decisões contrárias neste sentido, a exemplo dos Acórdãos de nº.s 108-01.182 e 108-00.975 da 8ª Câmara do Primeiro Conselho Federal de Contribuintes. Cita texto de autoria do professor Ronaldo Polleti acerca do controle da legalidade num Estado Democrático de Direito, afirmando que a fim de preservar a disposição constitucional, a autoridade administrativa deve afastar a aplicação de norma inconstitucional.

Argumenta que não existe prerrogativa que autorize somente o poder judiciário a examinar a constitucionalidade de ato ou norma, mas sim utilizando o instituto da ação direta de inconstitucionalidade [ADI], cuja decisão é aplicável a todos os casos em que a lei for declarada inconstitucional. Diz que na situação presente, a declaração da inconstitucionalidade da norma operará efeitos somente entre as partes do processo, não se estendendo às demais pessoas que estejam na mesma condição.

Ressalta que no contencioso administrativo devem ser observados os princípios constitucionais (art. 5º, incisos LIV e LV da CF/88), bem como deve ser concedido o amplo e irrestrito direito de defesa, assegurando-se o devido processo legal e o direito do contraditório, conforme prelecionado pelo jurista Hely Lopes Meirelles.

Aduz que no contencioso administrativo deve-se buscar a verdade material para apuração da ocorrência de fatos geradores de imposições tributárias, prevalecendo à aplicação de norma hierarquicamente superior e logicamente anterior, tendo como matriz a Constituição Federal.

Ressalta que mesmo que fosse admitida a MVA de 138,97% sobre as operações realizadas, o montante do débito não representaria aquele indicado na autuação, haja vista que os autuantes cometem vários equívocos. Afirma que o valor correto, caso o impugnante fosse obrigado a aplicar a mencionada MVA seria no importe de R\$69.208,67, considerando a necessidade de se abater o ICMS próprio relativo à operação anterior entre a Bahia e Pernambuco e que retornou parcialmente para a Bahia, conforme doc. 04.

Assevera que na hipótese do órgão julgador não acolher os argumentos expostos, a multa aplicada é abusiva e confiscatória, criando um ônus desproporcional aos atos praticados. Alega que de acordo com a Constituição Federal, o princípio da proporcionalidade é indispensável para a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, inciso III). Ressalta que não é admissível a tributação com efeito de confisco (art. 150, inciso IV), de modo que a carga tributária deve ser adequada à capacidade do contribuinte (art. 145, § 1º).

Defende que as multas devem ser graduadas com base nos prejuízos que os atos considerados irregulares geraram ao erário, bem como a má-fé do contribuinte, tendo em vista que quando a atividade praticada não visava sonegar tributos, decorrendo tão somente de uma interpretação dúbia, a multa a ser aplicada deve ser a mais branda possível. Ademais, na criação das multas devem ser observados os princípios da vedação ao confisco e do enriquecimento sem causa.

Utiliza-se de texto de autoria de Ives Gandra da Silva Martins, decisões do STF – Supremo Tribunal Federal nos RE 81.550/75-MG e 91.707/79-MG, acerca de multas com caráter confiscatório, cuja decisão reduziu o percentual da multa aplicada de 100% para 30%. Conclui esta linha de raciocínio afirmando que na aplicação da multa de 60% não foram observados os princípios de limitação do poder de tributar e requer que a multa seja excluída da presente relação jurídico-tributária.

Requer que sejam acolhidas as razões de mérito, para determinar o arquivamento do Auto de Infração, ou, em caso contrário, sejam ao menos abatidos os valores já retidos a título de ICMS próprio, reduzindo, ainda o percentual da multa, tendo em vista o seu caráter confiscatório.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 370 a 372, afirmado que a questão estabelecida gira em torno da MVA aplicada nas operações mercantis praticadas pelo impugnante. Ressaltam que o Estado da Bahia é produtor nacional de combustíveis e que o Convênio ICMS 03/99 estabelece através do Anexo II as MVAs de 98,32% e 138,97% para as operações internas e interestaduais, que não foram cumpridas pelo autuado e contra as quais se insurge.

Afirmam que conforme disposto no art. 125 do COTEB, na esfera administrativa não se incluem na competência dos órgãos julgadores declarar inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Afiançam que a apuração do valor do imposto foi feita com base em levantamento mensal, analisando todas as notas fiscais, sendo devidamente recalculado e apurado o valor do ICMS/ST a informar, do qual foram deduzidos os valores anteriormente informados nos Anexos V ou III e os valores relativos aos créditos do ICMS sobre GLP para apurar o valor do ICMS/ST informado a menos. Assegurando que o lançamento foi elaborado na forma regulamentar, alicerçado no princípio da legalidade, ratificam a ação fiscal e sugerem a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Rejeito as nulidades argüidas direta ou indiretamente pelo autuado, uma vez que a descrição dos fatos e a sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, não tendo ocorrido os alegados vícios insanáveis. Ademais, foi obedecido o devido processo legal, tendo o impugnante exercido a ampla defesa e o contraditório, tendo em vista que os demonstrativos, que lhe foram entregues, indicam pormenorizadamente os cálculos realizados, nos quais foi buscada a verdade material dos fatos. Assim, observo que o PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação dos princípios que regem o direito administrativo fiscal.

Adentrando no mérito, observo que o Auto de Infração em lide impõe ao sujeito passivo a retenção e recolhimento a menos do ICMS devido por substituição tributária, por força do Convênio ICMS nº 03/99.

Insurgindo-se contra os cálculos realizados pela fiscalização, o contribuinte aduziu que uma parcela das mercadorias objeto do levantamento (GLP/GN) fora anteriormente recebida do próprio Estado da Bahia e em um momento posterior destinada novamente para este Estado, razão pela qual entendeu que deveria ter sido deduzido o ICMS relativo às operações anteriores. Ressalto que em conformidade com o disposto nas Cláusulas Segunda e Terceira do Convênio ICMS nº 81/93, que

apresento abaixo, nas operações interestaduais realizadas com mercadorias subordinadas a acordos entre as unidades federadas envolvidas, mesmo que o tributo tenha sido retido em etapa anterior fica sujeita à substituição tributária, adotando-se procedimentos normativos atinentes ao ressarcimento cabível. Registro que essas mesmas disposições se encontram delineadas no Convênio ICMS nº. 03/99 e no art. 374, incisos I e II do RICMS/BA.

**“Cláusula segunda** Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

**Cláusula terceira** Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento fornecedor que tenha retido originalmente o imposto.”

Deste modo, quando o autuado adquire combustível e derivados com o imposto já retido e efetua uma nova operação interestadual (que é o presente caso), deve efetuar a retenção do imposto devido à unidade federativa destinatária e informar à refinaria ou suas bases para que efetuem o recolhimento desse imposto ao Estado destinatário. O presente lançamento de ofício, portanto, exige o tributo, em razão de o autuado ter retido e informado à refinaria o valor a ser repassado do ICMS em montante menor do que o efetivamente devido ao Estado da Bahia.

Foi questionado pelo contribuinte que na apuração do valor exigido foi utilizada MVA que considera inadequada para a operação, por entender que deveria ser utilizado percentual de 125,36% e não de 138,97%.

Com relação a esse argumento observo que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo que a Constituição Federal de 1988, no seu art. 146, inciso III, alínea “a” estabelece que cabe à lei complementar instituir normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, e dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Já a Lei Complementar nº. 87/96 no seu art. 8º, inciso II define que a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

...

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, 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, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.”

Por sua vez, com relação às operações com combustíveis e lubrificantes, o Convênio ICMS nº. 03/99, do qual o Estado da Bahia é signatário, estabelece na sua Cláusula Terceira:

“Cláusula Terceira: A base de cálculo é o preço máximo ou único de venda a consumidor final fixado por autoridade competente.

Parágrafo primeiro: Na falta de preço a que se refere o “caput”, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o

*substituto, ou em caso de inexistência deste, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais de margem de valor agregado:*

...

*II – na hipótese que o sujeito passivo por substituição seja produtor nacional de combustíveis, em relação aos produtos indicados no Anexo II, os percentuais nele constantes.”*

O Anexo II do Convênio ICMS 03/99 prevê a MVA de 138,97% para as operações interestaduais de combustíveis líquidos derivados de petróleo.

Pelo exposto, seguindo os ditames legais da CF/88, a LC/87 em relação à constituição da base de cálculo, estabeleceu entre seus critérios a adoção da MVA no cálculo do ICMS substituto, e em relação às operações objeto da autuação o Convênio ICMS 03/99, determinou que nas operações com combustíveis líquidos derivado de petróleo deve ser adotada a MVA prevista no Anexo II para as operações internas e interestaduais, sendo que nos demonstrativos elaborados pelos autuantes foi adotada a MVA de 138,97%. Portanto foi correto o procedimento adotado pela fiscalização na apuração da base de cálculo, mesmo porque a administração pública, por meio de seus atos administrativos deve obediência ao que determina a lei (atividade vinculada).

Ressalto que se o contribuinte entende que o percentual de 138,97% indicado no Anexo II do Convênio ICMS 03/99 não corresponde à carga tributária equivalente à prevista para as operações internas, deveria solicitar a sua revisão perante o CONFAZ, que poderia alterar o mencionado percentual por meio de um outro convênio que modificasse o ora estabelecido, ou questionar judicialmente a norma quanto à possibilidade de desrespeitar o princípio da isonomia. Ressalto, por outro lado, que de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Saliento que, conforme alegado pelo autuado, as unidades da Federação estabelecem alíquotas diferentes nas operações internas com GLP (17%, 18%), bem como redução da base de cálculo de modo que a carga tributária se equipare a 12%, o que influencia no cálculo dos percentuais estabelecidos no Anexo II do Convênio ICMS 03/99 (operações internas e interestaduais). Uma vez aprovados em convênio os percentuais das MVAs previstas para as operações internas e interestaduais, cabe aos contribuintes aplicarem as MVAs estabelecidas nas operações internas e interestaduais praticadas, não podendo utilizar percentuais que lhe aprovou, sob pena de infringir a legislação do ICMS, fato que culminou na infração ora apontada.

Pelo exposto, conluso que tendo o impugnante apurado e recolhido o ICMS na condição de contribuinte substituto, sem a utilização do percentual de 138,97%, previsto no Anexo II do Convênio ICMS 03/99, o valor do imposto foi pago em montante inferior ao previsto na legislação tributária pertinente, sendo correto o valor exigido no lançamento.

No que se refere ao argumento de que a multa sugerida é desproporcional, confiscatória e que representaria enriquecimento ilícito por parte do erário estadual e que contraria o princípio da capacidade contributiva, esclareço que o percentual da multa estipulada se adequa perfeitamente ao presente caso, estando prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº. 7.014/96, sendo, portanto, legal.

Assim, rejeito o pedido de dispensa do pagamento ou redução da multa, pois a penalidade indicada tem previsão na Lei nº 7.014/96 e esta instância administrativa não tem alçada para apreciar tal pedido ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante os artigos 159 e 169, § 1º do RPAF/BA.

Diante do exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206844.0005/08-6**, lavrado contra **LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$331.310,55**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de julho de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR