

A. I. Nº - 299904.0007/19-4
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. PETROBRÁS
AUTUANTES - JUDSON CARLOS SANTOS NERI e TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18.12.2019

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0247-02/19

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL. UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO INCORRETA. O sujeito passivo reteve e recolheu a menor o ICMS a título de Substituição Tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes. **1. OPERAÇÕES COM GLP.** Na determinação da base de cálculo, o Contribuinte deve se utilizar da MVA ou o PMPF, aquele que implicar em valor maior (artigo 23, II e § 6º, I da Lei nº 7.014/96). Inobservância de orientação emanada em processo de consulta dirigido à Administração Tributária. Acatamento pelos autuantes em sede de informação fiscal das notas fiscais complementares apresentadas pela empresa. Infração parcialmente subsistente. **2. OPERAÇÕES COM GASOLINA AUTOMOTIVA A.** Na determinação da base de cálculo para apuração do imposto, deve ser utilizada a MVA ou o PMPF, aquele que implicar em valor maior (art. 23, II e § 6º, I da Lei nº 7.014/96). Inexiste contestação dos dados numéricos do levantamento fiscal. Não compete aos órgãos administrativos de julgamento o exame da inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, cabendo à empresa apresentar provas capazes de elidir a exigência fiscal. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 24 de maio de 2019 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$104.791.102,02 além de multa de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **07.02.02.** Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, fatos constatados nos meses de janeiro a dezembro de 2018. Consta a informação ter a infração ocorrido “nas saídas de GLP conforme demonstrativo Anexo A e notas fiscais eletrônicas”, no montante de R\$104.790.376,66.

Infração 02. **07.02.02.** Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, fatos constatados no mês de julho de 2018, no valor de R\$ 725,36, e segundo os autuantes, é “referente às saídas de Gasolina A, conforme demonstrativo Anexo B e notas fiscais eletrônicas”.

Tempestivamente, por seus advogados, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 204 a 217, onde, inicialmente, aponta que a infração 01 aborda recolhimento a menor de ICMS-ST nas operações internas de saída de GLP, autuando-se o valor histórico de R\$ 104.790.376,66. Para análise da infração em tela, é importante destacar que o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) e a Margem de Valor Agregado (MVA) são alguns dos parâmetros fixados pela Lei Complementar nº 87/96 (§ 4º e 6º do artigo 8º), que podem ser adotados para definição da base de cálculo do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços por Substituição Tributária (ICMS-ST).

Esclarece ser o PMPF o resultado da média ponderada de preços praticados pelos postos revendedores, em condições de livre concorrência, coletados por amostragem, de uma determinada região, em relação a alguns combustíveis (diesel, gasolina, AEHC, QAV, GLP, Óleo combustível), sendo o seu valor aplicado na fórmula da MVA contida na cláusula nona do Convênio ICMS nº 110/2007 para obtenção da base de cálculo do ICMS-ST.

Já a MVA da cláusula oitava do Convênio ICMS nº 110/2007 vem a ser um percentual fixo para determinar a base de cálculo do ICMS incidente nas operações subsequentes com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, que deverá ser aplicado ao preço praticado pelo substituto tributário, sendo a definição do seu percentual realizada com base nos critérios estabelecidos pela cláusula quarta do Convênio nº 70/1997.

Aponta que cada Estado tem a faculdade de escolher entre um ou outro critério, e nesse contexto, o contribuinte deverá observar primeiro o ATO COTEPE com divulgação do PMPF. Caso não haja a informação, deverá observar o ATO COTEPE com divulgação de MVA, para fins de cálculo do ICMS-ST, sendo o referido procedimento adotado com base na interpretação da Cláusula Nona do Convênio ICMS nº 110/2007, que estabelece um mecanismo de cálculo do ICMS-ST com a utilização do PMPF em substituição ao critério adotado na Cláusula Oitava (cálculo com base na MVA divulgada pelo Ato COTEPE MVA).

No presente caso, indica que o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, baixado pelo Decreto nº 13.780/2012, previa em seu Anexo 1, item 6.11, previa que as MVA nas operações internas com GLP seriam “As indicadas no Ato COTEPE 42/13”, de acordo com plotagem acostada.

Rememora que, em 27/12/2016, foi editado o Decreto nº 17.303/2016, com efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2017, alterando a redação do referido Anexo 1. Na nova redação, o item 6.11 foi desmembrado em oito subitens (06.011.00 a 06.011.07), todos referentes à NCM 2711.19.1 (GLP), e para os quais, em todos os casos, se prevê como “MVA nas operações internas” “As indicadas no Ato COTEPE/PMPF”.

Argumenta que essa previsão do uso das margens indicadas no Ato COTEPE/PMPF foi mantida nas alterações posteriores do Anexo 1, promovidas pelos Decretos nº 18.085/2017 e 18.406/2018. Assim, a norma estadual vigente durante o exercício de 2019, e que permanece em vigor até o presente momento, prevê que nas operações internas de circulação do GLP deve ser utilizado o critério do PMPF previsto na Cláusula Nona do Convênio ICMS 110/2007, e não o critério da MVA estabelecido na Cláusula Oitava do mesmo instrumento.

Aduz que em vista dessa normatização, o Auto de Infração merece ser impugnado na quase totalidade da infração 01, tendo em vista que os autuantes indevidamente descumpriram a norma prevista no RICMS/2012 e, em vez de utilizarem especificamente o PMPF, adotaram para cálculo da diferença de ICMS-ST o critério que resultasse na maior carga tributária, resultando no uso da MVA.

Uma vez assente a inadequação do critério adotado pelos autuantes, impugna a infração 01 em dois outros pontos. O primeiro deles é relativo às 116 (cento e dezesseis) notas fiscais autuadas especificadas na planilha em anexo, para as quais houve emissão de notas complementares do ICMS-ST. Nestas notas complementares, aplicou-se o PMPF estabelecido no RICMS/2012, resultando no recolhimento do valor total histórico de R\$251.808,97. Sendo que para estas notas o valor autuado pelo fisco foi de R\$934.732,63, em função da errônea aplicação da MVA.

Desse modo, tem o valor autuado de R\$934.732,63 para as referidas 116 notas fiscais como indevido por duas circunstâncias: primeiro, porque o uso do critério correto do PMPF implica na redução do valor devido para R\$251.808,97; e, segundo, porque este valor devido já foi recolhido.

Registra, nos autos, que este fato chegou a ser informado à fiscalização, no atendimento da intimação fiscal.

O segundo ponto de impugnação diz respeito às notas fiscais nº 207315, 457368, 457369, 604671, 604672 e 468223, para as quais não houve emissão de nota fiscal complementar do ICMS-ST, de modo que reconhece serem devidas diferenças. Porém, a fiscalização calculou o ICMS-ST com aplicação da MVA, resultando no valor indevido de R\$ 31.386,36, quando o correto, com aplicação do PMPF, era o valor de R\$8.728,57.

Assim, reconhece para pagamento do ICMS-ST das notas fiscais nº 207315, 457368, 457369, 604671, 604672 e 468223 no valor de R\$8.728,57, impugnando a quantia de R\$22.657,79 autuada, que representa a diferença entre o valor decorrente da aplicação do PMPF e aquele resultante do uso indevido da MVA pelos autuantes.

Por fim, para todas as demais notas fiscais, a cobrança de supostas diferenças entre a aplicação da MVA ou PMPF (dos dois o maior) pela SEFAZ/BA, nas operações com GLP não tem respaldo legal, pois o critério utilizado na emissão das notas fiscais (PMPF), está de acordo com a legislação do Estado da Bahia, sendo indevido o saldo de R\$103.824.257,67.

Quanto à infração 02, diz que no período de apuração da infração (julho de 2018), o Anexo 1 do RICMS/BA, itens 6.2.0 e 6.2.2, previa que as MVA nas operações internas seriam “*As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior*”.

Esclarece ter utilizado o PMPF para cálculo do ICMS-ST, sendo que as diferenças apontadas pelos autuantes decorrem do fato de que a MVA resultou em uma base maior que o PMPF do período.

Nesse ponto, porém, a previsão da legislação tributária do Estado da Bahia encontra-se em descompasso com o Ordenamento Jurídico constitucional, razão pela qual não pode subsistir o Auto de Infração.

Reconhece o fato de cada Estado ter a faculdade de escolher entre a MVA prevista na Cláusula Oitava do Convênio ICMS 110/2007 ou o PMPF previsto na Cláusula Nona do mesmo instrumento. Assim, havendo previsão na legislação estadual para uso do PMPF, será este o critério que o contribuinte deverá observar primeiramente. Somente no caso de não haver a referida informação, é que deverá ser observado o Ato COTEPE com divulgação de MVA, indica.

Frisa ser o referido procedimento adotado com base na interpretação da cláusula nona do Convênio nº 110/2007, que estabelece um mecanismo de cálculo do ICMS-ST com a utilização do PMPF somente em *substituição* ao critério adotado na cláusula oitava (cálculo com base na MVA divulgada pelo Ato COTEPE MVA).

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

Destaca que o Convênio ICMS nº 110/2007 não recepcionou em seu texto, em relação à gasolina, a sistemática adotada pelo estado da Bahia, de obrigar o contribuinte o dever de formar a base de cálculo do ICMS-ST a partir dos dois parâmetros – PMPF e MVA fixa – escolhendo entre eles o que resultar em maior carga tributária. Tal prerrogativa só foi recepcionada pelo Convênio ICMS nº 110/2007 para o caso do Álcool Etílico Hidratado Carburante - AEHC, conforme § 4º, de sua cláusula nona.

Argui ser o fundamento constitucional e razão de ser dos convênios, em matéria de ICMS, o artigo 1º da Constituição Federal que encerra o pacto federativo que é a união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal. Na sua feição tributária, o pacto federativo representa a

conciliação da partilha de receitas e sua divisão entre os entes federados, tendo conhecida importância no âmbito do ICMS dada sua feição nacional e sua incidência não cumulativa.

Partindo exatamente da preservação da integridade do pacto federativo e de sua harmonia, invoca o artigo 146 da Constituição Federal que prevê: *“cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os Estados”*. Se ampara no ensinamento de Paulo de Barros Carvalho de que *“a legislação complementar cumpre assim, em termos tributários, relevante papel de mecanismo de ajuste, calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos da constituição”*

Rememora que o artigo. 155, § 2º inciso XII alínea “b” da Constituição Federal prever caber à lei complementar dispor sobre substituição tributária no campo do ICMS. Assim, na legislação complementar à Constituição é que se encontra o fundamento imediato de validade e vocação do Convênio 110/2007, celebrado no âmbito do CONFAZ, dentro do ordenamento.

Analisa, a seguir, o Código Tributário Nacional (CTN), nos seus artigos 102 e 199, que determinam que vigora fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade, os convênios (artigo 102) reconhecendo seu caráter cooperativo entre os entes envolvidos (artigo 109).

Ainda no campo da legislação complementar, só que aqui fornecendo o fundamento de validade do convênio no campo mais específico da substituição tributária, invoca a LC 87/1996 que dispõe, nos seus artigos 6º ao 10º, sobre a fixação da base de cálculo na substituição progressiva e da necessidade de acordo específico celebrado pelos Estados interessados para a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais, circunscrevendo o campo da materialidade do Convênio 110/2007.

Arremata serem os convênios tidos como normas de tributação que não instituem tributos, mas sim definem como tributos serão instituídos, estabelecem balizamentos para a legislação ordinária produzida pelos entes envolvidos no seu ajuste, se estribando no ensinamento de Hugo de Brito Machado Segundo, consoante trecho doutrinário transcrito.

Assim, aponta ser esse quadro normativo em que deve ser investigada a validade da norma veiculada pelo Regulamento do ICMS da Bahia, permissiva da utilização concomitante dos parâmetros MVA e PMPF, determinando que se aplique aquele que resultar na maior carga tributária.

Da análise sistemática feita da legislação que disciplina a questão, afirma que não está no âmbito de discricionariedade legislativa do estado da Bahia a previsão da possibilidade da utilização concomitante dos parâmetros MVA e PMPF, aplicando aquele que resultar na maior carga tributária.

Afirma encontrar tal interpretação ressonância exatamente na vocação e finalidade do convênio de uniformizar e sistematizar a legislação do ICMS, concretizando o que a doutrina jurídica proclama como a uniformidade, solidariedade nacional ou harmonia nacional da incidência, se valendo, mais uma vez, da doutrina de Paulo de Barros Carvalho reproduzida.

Nesse sentido, vê que a adoção pela legislação da Bahia, unilateralmente, de método de fixação de base de cálculo em dissonância com o Convênio ICMS 110/2007, viola o pacto federativo insito aos convênios com os desdobramentos de inconstitucionalidade, pois a norma regulamentar viola frontalmente as regras constitucionais da legalidade (artigo 150, inciso I da CF, de 1988) e da anterioridade (artigo 150, inciso III, alínea b da CF, de 1998), ambas fundadas no princípio da segurança jurídica.

A adoção de critério isolado e unilateral de fixação de base de cálculo, sem qualquer respaldo no Convênio 110/07, em matéria que o ordenamento jurídico impõe a uniformidade de prescrição pelos Estados da Federação, fere a regra da legalidade, pois o ato do poder executivo aumentaria tributo sem respaldo em lei, assegura.

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

Invoca a jurisprudência do STF, que ao interpretar o artigo 150 § 7º da Constituição Federal, vem reconhecendo a existência de uma presunção na construção do fato gerador na substituição tributária, para a qual concorrem nos seus aspectos quantitativos, os critérios de MVA e PMPF, não deixando dúvidas sobre a necessidade de sua determinação uniforme no campo da substituição progressiva em operações em todo o território nacional.

Mesmo a jurisprudência mais recente do STF, superando em especial a ADI 1851, ainda que agora não mais reconhecendo como definitivo o fato gerador da substituição progressiva, ainda assim continua a afirmar o seu caráter de fato gerador presumido, e nesse sentido reproduz trecho da decisão.

Nota que a adoção de regras relativas a MVA e ao PMPF afetam a incidência tributária no campo da substituição tributária progressiva posto que, em última análise, ambos são critérios para a obtenção do aspecto quantitativo do fato gerador presumido, próprio deste regime, conforme afirmado pela Suprema Corte, não podendo estar assim em campo de discricionariedade legislativa unilateral por um estado da federação.

Atenta, também, para o que tem como violação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade que devem nortear as imposições de obrigações aos contribuintes também no campo da substituição tributária, aqui violados pela imposição de um critério de fixação de base de cálculo arbitrário posto que fora do âmbito de discricionariedade legislativa do estado da Bahia, pois a norma regulamentar baiana gera impossibilidade de fixação e parametrização de um ou outro critério de estimativa com segurança no cálculo da substituição interestadual, obrigando a empresa a retificar ou complementar milhares de notas fiscais ajustando ao parâmetro exigido pelo Fisco baiano, notadamente pela maior volatilidade atual dos preços da gasolina.

Tem como demonstrada, no caso em análise, a falta dos requisitos da proporcionalidade e razoabilidade da exigência de utilização ou parametrização concomitante da MVA e PMPF, trazendo, mais uma vez, entendimento do STF, materializado em trecho do RE 603.191, relatoria da Ministra Ellen Gracie, julgado em 1º/08/2011, DJ-E de 05/09/2011, com repercussão geral reconhecida.

Confirma estar aqui também demonstrada a imposição em desarmonia com os critérios do Convênio 110/2007 a inadequação da referida imposição trazida pelo Regulamento do ICMS da Bahia, e desse modo, a norma em questão não pode prevalecer, em prejuízo do contribuinte, devendo ser definido o critério de cálculo da Cláusula Nona (PMPF), uma vez que se trata de norma especial, cuja previsão nos itens 6.2.0 e 6.2.2 do Anexo 1 do RICMS/BA afasta a possibilidade de utilização concomitante da Cláusula Oitava (MVA).

Sendo assim, uma vez que utilizou o PMPF para mensuração da base de cálculo do ICMS-ST, são indevidas as diferenças apontadas pelos autuantes, ao utilizarem a MVA para majorar, indevidamente, a base de cálculo do ICMS-ST, devendo ser a infração 02 julgada improcedente.

Por tudo o quanto exposto, requer a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais (RPAF, artigos 126 e 127), oportunizando se manifestar acerca delas, se for o caso (artigo 127, §7º do mesmo diploma regulamentar), a fim de resguardar o contraditório.

No julgamento, requer que a presente impugnação seja acolhida, para julgar improcedentes as infrações, salvo na parte reconhecida da infração 01, já que não cometeu infração, tendo recolhido o ICMS na forma da legislação tributária.

Informa que a parcela da infração 01 que foi reconhecida será recolhida, e, tão logo se tenha o comprovante, este será juntado aos autos.

Informação fiscal prestada pelos autuantes às fls. 232 a 236 esclarece, após resumir os termos defensivos apresentados, que com base nos argumentos trazidos pela defesa procederão a análise técnica e tributária da matéria em lide conforme abaixo, informando inicialmente que para desenvolvimento dos trabalhos de fiscalização a respeito de divergências nos recolhimentos de impostos, sobre as diferenças apuradas nos cálculos da substituição tributária foram emitidas as seguintes intimações: DTE nº 113.970 de 15/03/2019, parcialmente atendida com as Cartas CO 0171/2019 em 30/04/2019 e 0183/2019 em 07/05/2019; DTE nº 114.530 de 26/03/2019, parcialmente atendida com a Carta 0186/2019 em 10/05/2019, conforme cópias que anexam.

Analizando a infração 01, garantem ter verificado os argumentos defensivos apresentados, destacando que os cálculos foram efetuados em observância a Lei 7.014/96 em seu artigo 23, inciso II, § 6º com efeitos a partir de 15/12/2012 e o Decreto 16.499 de 23/12/2015 que alterou a redação do Anexo 1 do RICMS/2012 a partir de 01/01/2016 e o Decreto 17.303/2016 que alterou a redação do Anexo 1 do RICMS/2012 a partir de 01/02/2017.

Observam parecer existir dúvida da autuada em relação à redação do Anexo I, que diz que as MVAS nas operações internas são: *“As indicadas no Ato Cotepe/PMPF”*.

Afirmam terem pesquisado em <https://www.jurisway.org.br/>, com o seguinte resultado: *“Não parece haver regras muito definidas sobre o uso da barra. Assim, os usos variam. Entretanto, é mais comum o uso da barra com valor disjuntivo, ou seja, para separar elementos que representem alternativas: Já o uso da barra na forma ‘e/ou’ nada mais é do que um exemplo da aplicação descrita acima, ou seja, a barra é usada para separar as conjunções ‘e’ e ‘ou’, que representam alternativas válidas o sentido da frase...”*

Também em <https://www.normaculta.com.br/>: *“A barra oblíqua [/] é um sinal gráfico usado: Para indicar disjunção e exclusão, podendo ser substituída pela conjunção ou”*.

Quanto ao argumento a respeito das cento e dezesseis notas fiscais autuadas especificadas na planilha em anexo, para as quais houve emissão de notas complementares do ICMS-ST, nas quais aplicou-se o PMPF estabelecido no RICMS/2012, resultando no recolhimento do valor total histórico de R\$ 251.808,97, e que, segundo a defesa tal fato foi informado à fiscalização, no atendimento da intimação fiscal, esclarecem que conforme Cartas de Atendimento 0171 e 0183 anexas, não foram informadas nas mesmas a existência dessas notas fiscais complementares.

Verificaram, após apuração detalhada o reenvio do Anexo da Intimação Fiscal, constando existir um apêndice onde as mesmas foram informadas. Não obstante, as notas complementares foram acatadas resultando em diferenças menores apuradas dessas notas fiscais, totalizando uma diferença nos valores apurados de R\$ 251.808,97 conforme descrito na impugnação, tendo sido feito novo demonstrativo anexado a esta informação.

Em relação às notas fiscais remanescentes, não complementadas, mantêm os mesmos valores, concluindo pela manutenção da autuação na íntegra do valor remanescente após consideração das notas fiscais complementares apresentadas pela defesa.

Para a infração 02, deixam de analisar os argumentos da autuada quanto à interpretação de normas legais aplicáveis aos fatos, por diversas vezes citadas em sua defesa, ressaltando que a apuração foi efetuada na forma da legislação aplicável já descrita na Infração 01 e como não houve questionamentos em relação aos cálculos efetuados, com base na legislação tributária em vigor, à época de ocorrência dos fatos, nem apresentação de novas notas fiscais complementares de imposto, a autuação fica mantida na íntegra.

Em 30/07/2019 a autuada atravessa petição (fl. 270), na qual informa estar apresentando o comprovante de pagamento do valor reconhecido na defesa para a infração 01, relativamente às notas fiscais 207.315, 457.368, 457.369, 604.671, 604.672 e 468.223.

Explicita que conforme posto na impugnação, estas notas fiscais apresentam a diferença do ICMS-ST no valor original de R\$ 8.728,57, com aplicação do PMPF, com as reduções legais.

Requer, pois, a homologação do valor recolhido, reiterando as razões de defesa para se julgar improcedente o valor remanescente da infração 01 e a totalidade da infração 02.

Acosta comprovantes de recolhimento de fls. 271 e 272.

Intimada a tomar conhecimento da informação fiscal (fls. 274 e 275), a autuada se manifesta (fls. 277 a 289), no sentido de que, após firmar sua tempestividade, terem os autuantes, na informação fiscal prestada, acatado parcialmente os argumentos defensivos postos relacionados à infração 01, rechaçando os demais e pugnando pela procedência da autuação.

No entanto, tem como equivocado o entendimento apresentado pelos auditores fiscais, com relação à informação fiscal prestada, a tem como manifestação um tanto quanto confusa, parecendo querer fazer crer que a expressão “*As indicadas no Ato COTEPE/PMPF*”, contida no texto jurídico do Anexo 1 do RICMS/BA, de 2012, significaria “*As indicadas no Ato COTEPE ou PMPF*”. Assim, aparentemente, na visão dos auditores fiscais, deveria a empresa autuada ter utilizado a MVA ou o PMPF, o que fosse maior, na determinação da base de cálculo do ICMS-ST nas operações internas com GLP.

Discorda da “aparente interpretação” conferida pelos auditores fiscais, a considerando a “*beira as raias do absurdo*”, “*incongruente com o método de interpretação sistemático*”, e “*totalmente descabida quanto utilizado o método de interpretação lógico*”.

Frisa que a atividade de interpretação, por meio da qual o intérprete extrai o sentido do texto jurídico, é complexa. Para tanto, aquele que interpreta o texto utiliza uma gama de métodos (literal, lógico, histórico e teleológico) consagrados pela doutrina, não podendo se resumir a consultar sítios eletrônicos de cientificismo duvidoso, como fizeram os autuantes.

Na busca do sentido do signo “r” utilizado no Anexo 1 do RICMS de 2012, aduz que o intérprete deve percorrer os níveis sintático, semântico e pragmático da linguagem jurídica. O nível sintático se refere à relação que os símbolos possuem entre si, como por exemplo, a relação entre os termos utilizados em um texto jurídico. O semântico envolve a relação entre o símbolo e o objeto que designa. Por fim, no nível pragmático é encontrada a relação entre o símbolo e o sujeito que utiliza a linguagem, invocando ensinamento de Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual “*os métodos literal e lógico estão no plano sintático, enquanto o histórico e o teleológico influem tanto no nível semântico quanto no nível pragmático. O critério sistemático de interpretação envolve os três planos e é, por isso mesmo, exaustivo na linguagem do direito*”.

Portanto, deixando de lado o senso comum da rede mundial de computadores, utilizando o itinerário proposto por tal autor para encontrar o significado do símbolo “r”, constante no Anexo 1 do RICMS, de 2012, cuja interpretação constitui o cerne da controvérsia havida entre a fiscalização e o contribuinte, afirma que o método literal não estabelece com clareza o que o símbolo “r” pode significar no texto jurídico. Assim, uma vez que o sentido literal não nos fornece uma interpretação clara, passa ao segundo método: o lógico.

Aqui, se vale da doutrina de Baptista e Ramalho, na qual, no que concerne à comparação entre a parte obscura e as outras partes da mesma lei, o autor coloca que “*convém, em muitos casos, estudar a lei em todas as suas partes, ou no complexo de suas prescrições individuais, comparando a parte obscura com outras, cujas expressões empregadas em sentido determinado, ou cujo pensamento mais claro e desenvolvido possa fazer cessar toda a ambiguidade ou equívoco, pois que o mesmo espírito deveria ter presidido à redação de toda a lei*”

Tomando tal lição, debruçando-se sobre o Anexo 1 do RICMS/2012 passa a comparar as redações referentes às operações com GLP (infração 01) e com a Gasolina A (caso da infração 02).

Sem prejuízo da ilegalidade e inconstitucionalidade do texto jurídico, que foi arguida em relação à infração 02, entende que o Anexo 1, ao determinar a MVA das operações internas com Gasolina A utilizou, de forma clara e expressa, a conjunção alternativa “ou” no termo “*As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior*”.

Por outro lado, ao tratar da MVA nas operações internas do GLP, objeto da infração 1, alega que o texto jurídico não utilizou a conjunção alternativa “ou” na expressão “*As indicadas no Ato COTEPE/PMPF*”.

Diz que a interpretação do texto jurídico não pode admitir contradições. Assim, o texto jurídico, quando quis estabelecer que se aplicaria a MVA ou o PMPF, o que fosse maior, assim o fez expressamente. Como não o fez em relação às operações com GLP, não se pode admitir que o signo “/” equivaleria à conjunção “ou”, como os autuantes querem fazer parecer.

Neste caso, o critério para determinar a base de cálculo do ICMS-ST das operações internas com GLP é o PMPF, tal qual observou, sendo totalmente improcedente a infração 01, afirma.

Utiliza, pois, o método lógico-sistêmico, segundo o qual, qualquer texto jurídico deve ser interpretado enquanto parte de um sistema, no qual não pode haver contradições, e neste ponto, analisa a afirmação de que os cálculos foram efetuados em observância a Lei 7.014/96 e o RICMS/12 em suas diversas alterações ao Anexo 1.

Assevera que, nos termos do artigo 23, inciso II e alíneas, da Lei Estadual 7.014/96, a base de cálculo do imposto a ser pago por substituição em relação as operações subsequentes é a soma das seguintes parcelas: 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.

Argui determinar o § 4º do mesmo artigo que “*a margem a que se refere a alínea “c” do inciso II do caput será estabelecida em regulamento...*”.

Invoca o artigo 289, *caput* do RICMS, de 2012, que determina a sujeição das mercadorias previstas em seu Anexo 1 ao regime de substituição tributária e o § 6º do mesmo artigo determina que “*os contribuintes que realizarem operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e com os demais produtos tratados no Convênio ICMS 110/07, deverão cumprir as obrigações principais e acessórias previstas no referido convênio*”.

Compulsando o termo “Ato COTEPE” no Convênio 110/07, observa que ele serve tanto para divulgar o critério da MVA como o do PMPF para fins de determinação da base de cálculo da substituição tributária, senão, vejamos os §§ 1º da cláusula oitava e o § 2º da cláusula nona vigentes à época dos fatos geradores, conforme cópia das mesmas apresentadas.

Arremata que, se o RICMS/2012, com a devida autorização legal, faz remissão ao Convênio 110/07, e neste convênio o termo “Ato COTEPE” designa o ato por meio do qual a Comissão Técnica Permanente do CONFAZ divulga tanto a MVA, bem como o PMPF a ser utilizado na fórmula para apuração da margem de valor agregado nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, o termo “Ato COTEPE/PMPF” utilizado no Anexo 1 do Regulamento somente pode significar uma coisa: na apuração da base de cálculo do ICMS-ST em operações com o GLP, o contribuinte deve utilizar, no cálculo da margem de valor agregado, única e exclusivamente, o PMPF, em detrimento de qualquer outro método divulgado.

Percorrendo tanto o método lógico como o sistemático, vê ter agido estritamente de acordo com o ordenamento jurídico, devendo ser julgada improcedente a infração 01, diante do entendimento de que o termo “*o que for maior*” utilizado no Anexo 1 ao RICMS/2012, não pode ser utilizado para a apuração da base de cálculo do ICMS-ST das operações com gasolina A, diante de sua patente ilegalidade e inconstitucionalidade.

Afirma, a partir da análise sistemática feita da legislação que disciplina a questão, que não está no âmbito de discricionariedade legislativa do estado da Bahia a previsão da possibilidade da utilização concomitante dos parâmetros MVA e PMPF, aplicando aquele que resultar na maior carga tributária.

Considera que a adoção, pela legislação da Bahia, unilateralmente, de método de fixação de base de cálculo em dissonância com o Convênio ICMS 110/2007, viola o pacto federativo ínsito aos

Convênios com os desdobramentos de inconstitucionalidade, pois a norma regulamentar viola frontalmente as regras constitucionais da legalidade (artigo 150, inciso I da CF, de 1988) e da anterioridade (artigo 150, inciso III, alínea “b” da CF, de 1998), ambas fundadas no princípio da segurança jurídica, e que a adoção de critério isolado e unilateral de fixação de base de cálculo, sem qualquer respaldo no Convênio 110/07, em matéria que o ordenamento jurídico impõe a uniformidade de prescrição pelos Estados da Federação, fere a regra da legalidade, pois o ato do poder executivo aumentaria tributo sem respaldo em lei.

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

Sendo assim, considera a previsão tal qual se encontra no Anexo 1 do RICMS, de 2012, que permite a utilização de um critério ou outro na fixação da base de cálculo do ICMS-ST da Gasolina A, o que for maior, ilegal e inconstitucional.

Violado expressamente princípio constitucional, o termo “*o que for maior*” é totalmente inválido, devendo a autoridade fiscal se abster de aplicar tal dispositivo. No caso, deve ser aplicado o PMPF, visto que tal critério constitui norma especial em relação ao critério da MVA, conclui.

Diz ser a abstenção da aplicação de lei inconstitucional por parte da autoridade administrativa aceita por doutrina abalizada, e neste sentido, já Hely Lopes Meirelles pugnava pela possibilidade, conforme transcrição efetuada.

Fala que o cumprimento de leis inconstitucionais tem suscitado dúvidas e perplexidades na doutrina e na jurisprudência, mas já se firmou o entendimento, a seu ver exato, de que o Executivo não é obrigado a acatar normas legislativas contrárias à Constituição ou a leis hierarquicamente superiores, inclusive com arrimo na doutrina de Gustavo Binbenbom, devidamente copiada.

Frisa possuir a jurisprudência também o mesmo posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF) na ADI nº 221-0 DF, reproduzida parcialmente.

Indica que os Poderes Executivo e Legislativo, por sua Chefia, e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade, podem tão só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais. Do mesmo modo, assevera ter o STJ também o mesmo posicionamento, a se observar a decisão do REsp 23121/GO, transcrito em parte de sua Ementa.

Sendo assim, tem a infração 02 como nula, pois fundada em norma ilegal e inconstitucional, que deve ser afastada quando do lançamento do tributo.

Reitera todos os termos de sua defesa e requer que o Auto de Infração impugnado seja julgado totalmente improcedente.

Em 03/09/2019, os autos foram remetidos para julgamento (fl. 291), sem que os autuantes tomassem conhecimento da manifestação apresentada, o que motivou a conversão do feito em diligência em 20/09/2019, para tal fim (fl. 294).

Cumprindo o determinado, os autuantes, nas fls. 297 e 297-verso, se posicionam no sentido de que não foram trazidos novos fatos ou argumentos diversos dos anteriormente apresentados, que pudessem alterar o entendimento dos mesmos, remetendo o feito para julgamento.

Constam às fls. 299 e 300 comprovantes de recolhimento dos valores reconhecidos pela autuada.

Pautado para a sessão de julgamento do dia 12 de dezembro de 2019, o advogado da empresa autuada atravessou petição (fl. 305), solicitando o adiamento da sua apreciação, tendo em vista a impossibilidade de comparecer no dia aprazado, o que foi devidamente deferido e comunicado, sendo o adiamento para a sessão deste dia, na forma Regimental.

Presente na sessão de julgamento, o advogado da empresa realizou sustentação oral, na qual reiterou os termos defensivos já expostos, e ante questionamento do Relator, afirmou desconhecer qualquer informação quanto ao entendimento da SEFAZ/BA adotado para a composição da base de cálculo da substituição tributária do ICMS, relativamente ao GLP, de MVA ou PMPF, o maior valor.

Ato contínuo, retificou tal informação, conformando ter a empresa, efetivamente, realizado consulta tributária a respeito da base de cálculo do GLP e seu tratamento tributário quanto a base de cálculo do ICMS substituição tributária.

Igualmente presente, a autuante sustentou a legalidade do artigo 23, § 6º da Lei 7.014/96, dissertou rapidamente sobre a existência de Ato COTEPE/MVA e Ato COTEPE/PMPF, inexistindo um Ato único, observando a reincidência da empresa autuada, que até o ano de 2015 efetuava os cálculos do imposto de forma correta, tendo, ao final deste ano realizado consulta tributária devidamente respondida, nos termos do entendimento contido na autuação, inclusive asseverou ter a autuada realizado denúncia espontânea dos valores de imposto devidos, em função da resposta da consulta, deixando, entretanto de seguir a orientação emanada da SEFAZ/BA, sem qualquer justificativa.

VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

Observe, sob o aspecto formal, terem sido atendidos os comandos contidos nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99.

De igual modo, foram respeitados os princípios que regem o processo administrativo fiscal, diante do fato de que a autuada tomou conhecimento do teor do lançamento, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Inexistindo questões preliminares, adentro na análise de mérito do Auto de Infração.

A acusação para as duas infrações, na verdade, uma só para dois produtos, GLP na infração 01 e Gasolina A na infração 02, é a de retenção e recolhimento a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

Os fatos autuados dizem respeito ao exercício de 2018.

A previsão de substituição tributária, se encontra no artigo 8º da Lei Complementar 87/96

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

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

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.

(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo”.

Ou seja: a possibilidade de adoção de outro parâmetro que não a MVA se encontra assegurada na redação do § 6º, do mencionado artigo.

Na legislação estadual, como não poderia deixar de ser, no RICMS/12, em seu Anexo 1, se encontra o regramento a ser utilizado para cálculo do ICMS substituído: para a gasolina automotiva A, no item 6.2.0, NCM 2710.12.5, as bases a serem utilizadas são “*as indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior*”, o que a rigor não traz qualquer dúvida, quanto à razão pela qual a defesa se circunscreve a arguir ter adotado o PMPF, ao tempo em que questiona a legalidade de tal determinação.

Quanto ao GLP, ainda no RICMS/12, o regramento para a substituição tributária se encontra nos itens 6.10, 6.11.0 e 6.11.1, NCM 2711 e 2711.19.1, sendo as bases de cálculo “*as indicadas no Ato COTEPE/PMPF, razão de insurgência da autuada*”.

O Ato COTEPE 42/13, de 20/09/2013 divulga as margens de valor agregado a que se refere a cláusula oitava do Convênio ICMS 110/07, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e com outros produtos, com base na cláusula oitava do Convênio ICMS 110/07, de 28 de setembro de 2007, ou seja, estipula os percentuais de MVA a serem aplicados pelos estados para os cálculos nas operações que envolvam combustíveis, aí incluída a gasolina automotiva A.

Escusa-se de outra discussão, que não seja a constitucionalidade da norma, e a entendida inaplicabilidade dos dois critérios, para a apuração e cálculo da substituição tributária.

Contrariamente ao alegado em relação à infração 01, não questiona os valores apontados pela fiscalização, ficando restrita, reitero, à análise constitucional, sabidamente estranha a este foro, diante de sua incompetência legal para tal.

Da análise dos elementos de cálculo, e à vista da falta de argumentação objetiva da defesa, a infração 02 deve ser mantida, até pelo fato de ter a empresa confessadamente se utilizado para os cálculos da substituição tributária, do PMPF, ainda quando o mesmo fosse menor do que a MVA, como ocorrido.

Já para o Gás Liquefeito de Petróleo (GLP), a questão se resume a interpretação da legislação, por entender a autuada que o critério estabelecido no Anexo 1 ao RICMS/12 é único, não comportando alternativa.

A respeito, o artigo 8º da Lei 7.014/96, que trata acerca da substituição tributária, em seu § 3º assim determina:

“§ 3º O cálculo do imposto a ser recolhido por antecipação ou substituição tributária será feito em função do disposto no art. 23”.

Já o artigo 23 do mencionado dispositivo legal, assim rege em seu inciso II:

“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”.

Ainda no mesmo artigo 23, no seu § 6º, I, assim se constata:

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

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

É sabido que o PMPF na prática, funciona como se pauta fiscal fosse, o que não demanda maiores comentários, e tais dispositivos da Lei estadual guardam a devida observância e coerência com a Lei Complementar 87/96, eleita pelo legislador constitucional como capaz de regular o ICMS, na forma prescrita no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “b” da Carta Magna.

Assim, a discussão deve ser entabulada, não com base no Anexo 1 ao RICMS/12, ainda que se reconheça neste a sua competência em regular e estabelecer procedimentos, mas em com base nos dispositivos legais.

E isso foi feito, em perfeita obediência ao dispositivo constitucional inserido na Carta Magna que reza: *“ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*.

Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou *“jus imperium”*.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *“nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *“O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”*.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia).

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 23 já mencionado anteriormente estabelece os parâmetros para a base de cálculo do imposto, inclusive aquele devido por substituição tributária.

Os autuantes, no momento do lançamento tributário, devem, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os mesmos, o que foi feito. Descabem, assim, as considerações neste sentido apresentadas pelo sujeito passivo, uma vez ter sido o lançamento feito de forma correta, inclusive, tendo sido apontado pelo próprio contribuinte que algumas notas fiscais complementares tinham sido emitidas e não consideradas para efeito de cálculo do *quantum* devido, foram prontamente acatadas, sendo refeito o levantamento original com a exclusão das mesmas.

Quanto a discussão entabulada em relação às disposições do Anexo 1 ao RICMS/12, vejo como de extrema relevância e suma importância para o deslinde da questão, a formulação pela empresa e

estabelecimento autuado, de consulta tributária acerca do tema ora debatido, nos seguintes termos, após tecer considerações acerca do ATO COTEPE/PMPF 22/2015, através do Processo 249534/2015-0, datado de 22/12/2015:

“DA CONSULTA

Ante o exposto, vimos perguntar se está correto o entendimento de que a substituição tributária do GLP e GLP (P13) devem ser calculados com base no PMPF publicado no ATO COTEPE/PMPF 22, ou seja, devemos utilizar o PMPF de R\$ 3,7331/kg”.

Em resposta, foi emitido o Parecer 3434/2016, devidamente ratificado em 24/02/2016, o qual, entretanto, foi devidamente reformado através do Parecer 7619/2016, ratificado em 30/03/2016, o qual possui o entendimento abaixo transcrito:

“ICMS. REFORMA DO PARECER DITRI/GECOT Nº 3434/2016. Nas operações com GLP e GLP P13 (botijão doméstico de 13 kg), a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será o PMPF (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final), ou o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados da MVA prevista no Anexo 1, subitem 16.1 do RICMS/BA, o que for maior.

A empresa acima qualificada, atuando neste Estado na fabricação de produtos do refino de petróleo - atividade principal, através do processo de consulta protocolizado sob o número 249534/2015-0, solicitou orientação a esta Administração Tributária no tocante à correta mensuração da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária nas operações com GLP e GLP (P13), questionando se estaria correto o seu entendimento de que em tais operações a empresa deveria utilizar o PMPF de R\$3,7331/Kg, para cálculo da substituição tributária, nos termos do Ato COTEPE/PMPF nº 22.

Quando da análise da referida consulta, foi exarado o Parecer DITRI/GECOT nº 3434/2016, informando que a substituição tributária para o produto GLP (NCM/SH 2711.19.1), aí incluído o GLP P13 (botijão doméstico de 13 kg), deveria ser calculada utilizando-se o PMPF publicado no Ato COTEPE/PMPF nº 22, de 09/11/15 (DOU de 10/11/15), durante a vigência deste Ato, ou seja, até que um ato posterior determie os novos valores para o PMPF.

Entretanto, após nova análise da matéria por parte desta Diretoria de Tributação, foi verificada a necessidade de REFORMA do referido Parecer, para firmar o novo entendimento de que nas operações com GLP (NCM/SH 2711.19.1), aí incluído o GLP P13 (botijão doméstico de 13 kg), o imposto devido por substituição tributária deve ser calculado observando a disciplina contida no art. 23, inciso II, da Lei nº 7.014/96, c/c o § 6º, inciso I, do mesmo dispositivo legal, a saber:

‘Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:
.....

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, 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 subseqüentes.*

.....

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

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

Diante do exposto, e considerando os dispositivos legais acima transcritos, informamos que nas operações com GLP e GLP P13 (botijão doméstico de 13 kg), a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será o PMPF (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final), ou o

valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados da MVA prevista no Anexo 1, subitem 16.1 do RICMS/BA, o que for maior.

Ressalte-se, por fim, que de acordo com o disposto no artigo 65 do RPAF/Ba (Dec. nº 7.629/99), a Consulente fica eximida de qualquer penalidade relativamente ao período em que agiu em observância ao entendimento anterior, o qual perderá a eficácia após 20 dias da ciência do novo posicionamento desta Diretoria de Tributação". (Grifos não originais)

De tal parecer, a empresa foi regular e devidamente cientificada, tendo pleno conhecimento do seu conteúdo.

Quanto ao instituto da consulta, é, no entender de Hugo de Brito Machado “...o processo de consulta tem por fim ensejar ao contribuinte oportunidade para eliminar dúvidas que tenha na interpretação da legislação tributária. A consulta pode ser feita diante de um caso concreto, já consumado, como diante de uma simples hipótese formulada pelo contribuinte”. (Curso de Direito Tributário, 28ª edição, 2007, Editora Malheiros, pág. 472).

A formulação de consulta junto à administração tributária é uma das muitas manifestações do direito de petição. A consulta administrativo-tributária permite ao contribuinte obter orientação segura a respeito da interpretação e da aplicação da legislação tributária e aduaneira a um caso concreto que envolve sua atividade, permitindo que ampare sua conduta em entendimento vinculante para os órgãos fazendários.

A consulta tributária permite ao contribuinte conhecer, com antecedência, a interpretação oficial e autorizada sobre a incidência da norma tributária e, assim, planejar a vida fiscal, prevenir conflitos e evitar a aplicação de penalidades, ou seja, é indicativo de lisura do contribuinte, pois se caracteriza como ação de quem quer agir de conformidade com o direito.

Formulada a consulta, o consulente tem o direito de obter uma resposta escrita e fundamentada, pois a sua resposta constitui um ato administrativo que deve preencher todos os requisitos de validade próprios dos atos administrativos em geral.

Importante ressaltar que a resposta à consulta, seja ela qual for, vincula a administração até que seja alterada. Deste modo, emitida a interpretação da Administração Pública, deve ser seguida por seus agentes até que o ato administrativo que a contém seja anulado ou tenha perdido o objeto em face de modificação da lei ou de situações de fato. A Administração Pública não pode negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta. E não só. **Vincula, de igual forma, o consulente.**

Certo é que o processo administrativo de consulta produz pelo menos dois efeitos, quais sejam a suspensão do curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação que está sendo objeto de apreciação, e o impedimento, até o término do prazo fixado na resposta, para o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada.

A base legal da consulta tributária encontra-se no Código Tributário Nacional, o qual contém previsão da consulta em seu art. 161:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito”.

Na legislação estadual, o artigo 62 do RPAF/99 preceitua, em relação à consulta que:

“A consulta eficaz produz os seguintes efeitos, exclusivamente em relação à matéria consultada:

I - suspende o curso do prazo de recolhimento dos tributos não vencidos à data em que for formulada;

II - adquire o caráter de denúncia espontânea em relação a débito vencido até a data da formulação da consulta pelo sujeito passivo, não cabendo acréscimos moratórios a partir desta data, desde que, no prazo de 20 (vinte) dias da data da intimação da solução, o sujeito passivo adote as demais providências previstas nos arts. 95 a 99”;

Já o artigo 65, do mesmo dispositivo regulamentar, determina que a observância, pelo consulente, da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime o contribuinte de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do tributo, que se considera não devido no período.

Observe-se que a apresentação de consulta, pelo contribuinte ou responsável, traz como consequências a suspensão do curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação sobre a qual for pedida a interpretação da legislação aplicável, bem como impedirá, até o término do prazo fixado na resposta, o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada.

Informe-se que a legislação de alguns estados, a exemplo de São Paulo, já incorporou em seus dispositivos relativos à consulta, a previsão de que *“a suspensão do prazo não produzirá efeitos relativamente ao imposto devido sobre as demais operações realizadas, vedado o aproveitamento do crédito controvertido antes do recebimento da resposta”* (§ 1º do artigo 516 do RICMS/00).

Os efeitos da consulta, se resumem à hipótese de, se o imposto for considerado devido, a atualização monetária será devida em qualquer hipótese, bem como, em relação aos acréscimos legais, se a consulta for formulada no prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, não haverá incidência de multa de mora e juros moratórios.

Na hipótese da consulta ser formulada no prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado não adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão a partir do vencimento do prazo fixado na resposta, ao passo que se a consulta for formulada fora do prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão até a data da formulação da consulta.

No caso de consulta formulada fora do prazo previsto para o recolhimento normal do imposto e se o interessado não adotar o entendimento contido na resposta no prazo que lhe for assinalado, a multa de mora e os juros moratórios incidirão, sem qualquer suspensão ou interrupção, a partir do vencimento do prazo para o pagamento normal do imposto fixado na legislação.

Impende lembrar que o resultado de cada consulta, sendo específico o seu objeto, apenas atinge ao consulente, e não atinge a mais ninguém. Claro resta que a empresa autuada não atendeu ao teor do artigo 63 do RPAF/99, que determina que no prazo de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta à consulta, o consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na mesma, ajustando-se à orientação recebida, e sendo o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas, atualizadas monetariamente, até 31/12/00, se o seu vencimento tiver ocorrido antes dessa data, mas sem acréscimos moratórios a partir da data da formulação da consulta.

Isso por que, no entender de Hugo de Brito Machado, *“a resposta a uma consulta não é simples manifestação de um ponto de vista pela autoridade fiscal. Se contrária ao contribuinte, tem o efeito de obrigá-lo a assumir o entendimento nela contido, sob pena de sofrer penalidade cabível, ensejando, por isto a impetração de mandado de segurança contra a autoridade ou órgão por ela responsável, se favorável ao contribuinte vincula a Administração Tributária”*. (Curso de Direito Tributário, 28ª edição, 2007, Editora Malheiros, pág. 472) (Grifo do relator).

Note-se que a filosofia da consulta é nada mais do que esclarecer a interpretação da legislação tributária, e, sendo o caso em que a Defendente/Consulente divergisse da resposta dada, ou com ela não concordasse, a legislação dispõe de formas legais para agir. O que não se concebe é que,

datando a ratificação do parecer de março de 2016, até o mês de dezembro de 2018, data dos fatos geradores, e até mesmo maio de 2019, data da autuação, tenha se mantido inerte em relação à resposta que lhe foi dada, agindo ao seu talante, e contrariamente à norma legal, talvez diante de uma resposta que não lhe fosse conveniente, ou esperada.

Assim, o procedimento fiscal encontra-se correto, após as exclusões realizadas, atendendo ao pleito defensivo, ao meu entendimento, não somente pelo posicionamento manifestado na consulta, mas diante dos elementos constantes nos autos, além dos argumentos anteriormente postos ao longo do presente voto, sendo a infração 01 julgada procedente em parte.

Quanto aos argumentos relativos à inconstitucionalidade, arrolados nas intervenções processuais da empresa autuada, esclareço que nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99, “*não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade*”.

Da mesma maneira, o inciso III do mesmo artigo, determina falecer competência a este órgão administrativo quanto “*a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior*”.

Ademais, não se tem notícia nos autos de medida judicial no sentido de reconhecimento de inconstitucionalidade da legislação do estado da Bahia a respeito dos temas aqui discutidos, objeto do Auto de Infração, o que fragiliza a tese defensiva.

Posso mencionar, como paradigma desta decisão, o julgamento realizado em 20/11/2018 acerca de idêntica matéria, na qual resultou o Acórdão JJF 0036-06/18, no qual, diante dos mesmos argumentos defensivos aqui apresentados, não os acolheu, entendendo correta a autuação quanto aos parâmetros adotados pela fiscalização, para o cálculo da substituição tributária de GLP e gasolina automotiva A.

Pelos expostos motivos, julgo o Auto de Infração procedente em parte, diante da procedência parcial da infração 01, e a subsistência da infração 02.

Tendo em vista a alteração parcial promovida na infração 01, apresento o novo demonstrativo de débito para a mesma:

| 2018 | ICMS |
|--------------|---------------------------|
| JANEIRO | R\$ 10.103.641,49 |
| FEVEREIRO | R\$ 7.863.324,52 |
| MARÇO | R\$ 8.102.177,53 |
| ABRIL | R\$ 6.228.417,53 |
| MAIO | R\$ 7.437.085,85 |
| JUNHO | R\$ 8.225.795,31 |
| JULHO | R\$ 7.302.875,22 |
| AGOSTO | R\$ 10.200.148,93 |
| SETEMBRO | R\$ 8.427.207,26 |
| OUTUBRO | R\$ 10.295.799,73 |
| NOVEMBRO | R\$ 10.727.870,42 |
| DEZEMBRO | R\$ 9.624.223,90 |
| TOTAL | R\$ 104.538.567,69 |

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298663.0007/19-4** lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para

efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$104.539.293,05**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores reconhecidos e recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto n 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala de Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR