

PROCESSO - A. I. Nº 299904.0007/19-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRÁS
RECORRIDOS - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0147-02/19
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 30/07/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0080-12/21-VD

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário, interpostos contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 24/05/2019, no valor de R\$104.791.102,02, em razão das seguintes irregularidades:

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, nos meses de janeiro a dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$104.790.376,66, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada procedente em parte e é objeto dos Recursos de Ofício e Voluntário.

Consta que se refere às saídas de GLP.

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, no mês de julho de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$725,36, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96. Infração foi julgada procedente e só é objeto do Recurso Voluntário.

Consta que se refere às saídas de Gasolina A.

A 2ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão nº 0247-02/19 (fls. 308 a 324), com base no voto do Relator a seguir transcrito:

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

Observo, 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 I, 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 determine 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 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.*

.....
§ 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 I, 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 a 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 |

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 334 a 349), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual afirmou que obedeceu estritamente ao disposto no Art. 23, II, “a”, c/c §4º da Lei nº 7.014/96 c/c o Anexo I do RICMS/12, no tocante à Infração 01, ao calcular o ICMS-ST com base de cálculo apurada pelo PMPF, conforme a cláusula nona do Convênio ICMS 110/07.

Aduziu que os Autuantes pretenderam a aplicação da MVA, pois adotaram interpretação inadequada ao inciso I, do §6º, do Art. 23 da Lei nº 7.014/96, que dispunha no período autuado que a base de cálculo seria determinada de acordo com os critérios previstos naquele artigo, relativamente ao valor acrescido, desde que a base de cálculo resultante não fosse inferior ao preço de pauta, se houvesse.

Disse que o STJ, mediante a Súmula nº 431, de 24/03/2010, declarou ilegal as “pautas fiscais”, tendo perdido normatividade o referido §6º, do Art. 23 da Lei nº 7.014/96, e que o denominado “preço de pauta” não se confunde com a técnica da substituição tributária progressiva, declarada constitucional pelo STF – REs 213.396 e 194.382, distinção realizada no REsp 1.192.409/SE.

Alegou que mesmo que fosse admitido que o PMPF seria “preço de pauta”, a remessa à norma prevista em regulamento do §4º do Art. 23 da Lei nº 7.014/96 confluiria para o uso do PMPF, previsto no Anexo 1 do RICMS/12, tendo inexistido pauta fiscal para o GLP no período autuado, o exercício de 2018.

Asseverou ser totalmente incabível admitir que o signo “/” equivaleria à conjunção “ou”, como dito pelos Autuantes, já que o próprio Anexo 1 do RICMS/12 utilizou a conjunção alternativa “ou” no termo “As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior” em diversas oportunidades, como nos itens 6.1, 6.2 e 6.6.0 a 6.6.8.

Acrescentou que a própria divulgação do PMPF pelo CONFAZ no Diário Oficial da União traz nitidamente o termo “Ato COTEPE/PMPF” para dar título ao ato que veicula o “Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF) de combustíveis”.

Informou ter reconhecido e efetuado o pagamento, conforme comprovantes de pagamentos que anexou, no valor de R\$8.728,57, calculado com base no PMPF, relativo às Notas Fiscais nºs 207315, 457368, 457369, 604671, 604672 e 468223.

No tocante à Infração 02, explicou que a rejeição da sua defesa sob o fundamento da incompetência para análise constitucional não pode prevalecer em vista de três perspectivas:

Primeiro porque o caso concreto não envolveu pedido de inconstitucionalidade. Segundo porque não há negativa de aplicação de ato normativo de autoridade superior, dada a prevalência do princípio da legalidade. Terceiro porque não pode o regulamento nulificar o princípio da ampla defesa, assegurado a todos pelo Art. 5º, LIV, da CF/88.

Sustentou que o item 6.2 do Anexo 1 do RICMS/12, prevendo que as MVAs nas operações internas seriam as “indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior”, está em desconpasso com o ordenamento jurídico, cuja previsão foi editada sem base legal, ocorrendo vício de legalidade, já que foi além do prescrito no Convênio ICMS 110/07, cuja validade decorre da LC nº 87/96 e do CTN.

Ensinou que o Convênio ICMS 110/07 só concedeu a prerrogativa de alternância entre PMPF e MVA, escolhendo o que resultasse em maior carga tributária, para o Álcool Etílico Hidratado Carburante – AEHC, conforme o §4º da sua cláusula nona, não prevendo esta mesma sistemática para a gasolina.

Citou doutrina e jurisprudência e pugnou pela declaração de improcedência do Auto de Infração, salvo quanto à parcela reconhecida da Infração 01, cujo valor foi devidamente recolhido, devendo ser homologado.

Em pauta suplementar, esta 2ª CJF deliberou pela remessa do processo em diligência à PGE/PROFIS para emissão de parecer jurídico de forma a esclarecer qual o critério para obtenção da base de cálculo da substituição tributária em relação aos produtos GLP e gasolina, se mediante a utilização da MVA, do PMPF ou o que resultar na maior carga tributária (fls. 353 e 354).

A PGE/PROFIS exarou parecer jurídico onde afirmou que, após a colação do Parecer DITRI nº 048355/2016-7, manifestação decorrente de consulta formulada pelo Autuado, aquela orientação da administração tributária restou sedimentada, impondo ao Autuado seu cumprimento, produzindo efeitos a partir daquele momento, sob pena de violação aos princípios da boa-fé objetiva, segurança jurídica e proteção à confiança.

Registro a presença na sessão de julgamento dos patronos do Autuado que efetuaram a sustentação oral, Srs. Francisco Donizeti da Silva Júnior - OAB/BA nº 33.970 – e José Marcondes Sérvulo da Nóbrega Júnior - OAB/SE nº 3.817.

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário, interpostos contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa pela retenção e recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, referente às saídas de GLP (Infração 01), e gasolina (Infração 02).

Constato que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração, no valor de R\$430.819,96, conforme extrato (fl. 326), montante superior a R\$200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

A desoneração decorreu da apresentação de notas fiscais complementares de GLP, anexadas à Defesa, resultando em diferenças menores do que as apuradas na Infração 01, fato reconhecido pelos Autuantes e referendado pela Decisão de piso.

Sendo assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Saliento que não houve nenhum cerceamento de defesa, tendo o Autuado participado do contraditório e todos os seus argumentos foram analisados, embora apenas parte foram acatados, mas este CONSEF não tem competência para declarar a inconstitucionalidade de normas legais ou infra legais, nem para negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, consoante os incisos I e III, do Art. 167 do RPAF/99.

No mérito, a lide está adstrita à base de cálculo da substituição tributária nas operações com GLP

e gasolina, se resultante da aplicação da MVA ou o PMPF, ou ainda do valor que for maior entre os dois em cada operação.

No tocante às operações com GLP, conforme manifestação da PGE/PROFIS, o Autuado efetuou consulta formal, cuja conclusão, estampada na Decisão ora recorrida, é a seguinte:

“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 I, subitem 16.1 do RICMS/BA, o que for maior.” (grifos)

Também faz parte do voto condutor da Decisão de piso, a explicitação dos efeitos da consulta, ou seja, a vinculação da sua resposta tanto à Administração Tributária quanto ao consulente, no caso o Autuado, conforme transcrito a seguir:

*“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.**”* (grifos)

Portanto, não há reparo a fazer em relação à Decisão proferida para a Infração 01.

Ressalto, que houve o reconhecimento do Autuado em relação a parte da Infração 01, no valor de R\$8.728,57, cujo comprovante de recolhimento foi anexado (fls. 270 a 273), referente a uma parcela do valor exigido pelas Notas Fiscais nº 207.315, 457.368, 457.369, 604.671, 604.672 e 468.223.

Em relação à Infração 02, relativa às operações com Gasolina A, consta no item 6.2 do Anexo 1 do RICMS/12, a previsão de que as MVAs nas operações internas seriam as “indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior”, como foi exigido na infração e mantido pela Decisão de piso.

Conforme já externado, foge à competência deste CONSEF, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, no presente caso, o RICMS/12, decretado pelo Governador do Estado da Bahia, estando correta a Decisão ora recorrida.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299904.0007/19-4**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$104.539.293,05**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores reconhecidos e recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de março de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS