

A. I. N° - 299904.0005/19-1  
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRÁS  
AUTUANTES - JUDSON CARLOS SANTOS NÉRI e TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS  
ORIGEM - SAT/COPEC

## RETIFICAÇÃO DA RESOLUÇÃO

Retificação da resolução do Acórdão nº 0087-01/20-VD, de 27 de janeiro de 2021, para fim de exclusão da interposição do Recurso de Ofício, correção da resolução devido a erro material, de acordo com o art. 164, § 3º do RPAF/99.

### 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0009-02/21-VD-A

**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. a) OPERAÇÕES COM GLP. b) OPERAÇÕES COM GASOLINA A. 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. Infrações mantidas. c) OPERAÇÕES COM ÓLEO DIESEL A S10. d) OPERAÇÕES COM ÓLEO DIESEL A S500. Diante do acatamento de parte das alegações defensivas postas, com exclusão de algumas operações, as infrações restam parcialmente subsistentes. Falta de competência dos órgãos administrativos de julgamento quanto ao exame de constitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, cabendo à empresa apresentar provas capazes de elidir a exigência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 28 de janeiro de 2019, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$46.099.217,08, 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, no valor de R\$43.478.396,69, para ocorrências no período de fevereiro a dezembro de 2017. Consta a indicação dos autuantes de terem ocorrido “*Nas saídas de GLP conforme demonstrativo Anexo A e notas fiscais eletrônicas*”.

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 montante de R\$ 1.307.911,59, sendo, de acordo com o informado pelos autuantes “*Referente às saídas de Gasolina A conforme demonstrativo Anexo B e notas fiscais eletrônicas*”. Ocorrências indicadas nos meses de janeiro, março e agosto de 2017.

Infração 03. **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, referente às saídas de Óleo Diesel A S10, consoante informado pelos autuantes, no valor de R\$1.054.396,53, para fatos tidos como ocorridos em janeiro, março a maio, julho e agosto de 2017.

Infração 04. **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, correspondente às saídas do produto Óleo Diesel A S500, nos meses de janeiro, março a maio, julho a setembro de 2017, no valor de R\$258.512,27.

Tempestivamente, por seus advogados, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 260 a 275, onde, inicialmente, afirma ser uma sociedade de economia mista federal regida pela Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76) e que tem como objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento, o comércio e o transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas à energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção, o transporte, a distribuição e a comercialização de todas as formas de energia, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins.

Resume o lançamento, para firmar estar a apuração contaminada por diversos equívocos, com fundamento nos quais houve o lançamento de tributo indevido, ressalvadas as parcelas expressamente reconhecidas como procedentes.

Reconhece que realmente se sucederam algumas inconsistências no recolhimento do ICMS na qualidade de substituta tributária, a saber:

- a) Infração 02: reconhecida a procedência parcial, no valor histórico de R\$132.252,48, em razão de ter se utilizado do “PMPF” no local da “MVA” para a definição da base de cálculo do ICMS-ST (doc. 1);
- b) Infração 03: reconhecida a procedência parcial, no valor histórico de R\$ 55.301,12, em razão de ter se utilizado do “PMPF” em vez “MVA” para a definição da base de cálculo do ICMS-ST (doc. 2);
- c) Infração 04: reconhecida a procedência parcial, no valor histórico de R\$ 82.400,88, em razão de ter se utilizado do “PMPF” no local da “MVA” para a definição da base de cálculo do ICMS-ST (doc. 3).

Garante efetivar o pagamento dentro do prazo concedido para o desconto legal da multa, sendo o DAE e o recibo juntados logo em seguida aos presentes autos para fazer a prova do pagamento.

No mais, no tocante à integralidade da Infração 01 e aos remanescentes das Infrações 02, 03 e 04, discorda dos lançamentos e os impugna pelos fundamentos aduzidos nos tópicos seguintes desta peça defensiva.

Para a infração 01 destaca que a Margem de Valor Agregado (MVA) e o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) são alguns dos parâmetros fixados no artigo 8º, §§ 4º e 6º da Lei Complementar nº 87/96 para a definição da base de cálculo do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação por Substituição Tributária (ICMS-ST).

Diz estar a “MVA”, prevista na Cláusula Oitava do Convênio ICMS 110/2007, em 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. A definição do percentual da MVA é realizada com base nos critérios estabelecidos pela Cláusula Quarta do Convênio 70/1997.

Fala ser o “PMPF” resultado da média ponderada de preços praticados pelos postos revendedores para os derivados de petróleo e gás natural, em condições de livre concorrência, coletados por amostragem, de uma determinada região. O valor do “PMPF” é aplicado na fórmula da “MVA” contida na Cláusula Nona do Convênio ICMS 110/2007 para obtenção da base de cálculo do ICMS-ST.

Cada Estado tem a discricionariedade de escolher entre um ou outro critério. Portanto, o contribuinte deve averiguar, Estado por Estado, qual a técnica escolhida para a definição da base de cálculo do ICMS-ST na legislação local, observa.

No presente caso, as circulações foram de GLP, ocorridas no período de fevereiro a dezembro de 2017. O Decreto 17.303/2016, ao alterar o Anexo I, item e subitens 6.11 do RICMS/BA, previa que a MVA nas operações internas seriam “*as indicadas no Ato COTEPE/PMPF*”, na forma de tabela plotada.

Nota ter emitido as notas fiscais com base no PMPF para mensuração da base de cálculo do ICMS-ST para o produto no período de 2017. Como a companhia utilizou o critério estabelecido no RICMS para a operação de circulação de GLP no período, é indevido o lançamento, o qual, por via oblíqua, iria induzi-la a utilizar outro critério que não o legal para a definição da base de cálculo do ICMS-ST.

Diz ser sabido, que a Administração Pública se submete ao princípio da legalidade estrita, conforme o *caput* do artigo 37 da Constituição Federal, reproduzido, e ao regulamentar a matéria tributária por intermédio do Decreto 17.303/2016 (Anexo I do RICMS/BA), o ente estatal não pode deixar de observar os termos do ato normativo, porquanto o seu agir não se lastreia na conveniência ou na oportunidade, mas sim na conformidade com a lei.

Embasando-se a autuação na aplicação de critério para a fixação da base de cálculo em dissonância com a legislação estadual, porquanto se contrapõe à previsão expressa e literal do Decreto 17.303/2016, o destino da presente infração 01 só pode ser o da improcedência, arremata.

Na infração 02 (em verdade, todas as infrações) situa-se no contexto da definição da base de cálculo do ICMS-ST, a vista da necessidade de interpretação da complexa legislação que versa sobre o assunto, a saber:

- a) o Convênio ICMS 110/2007;
- b) a Lei Estadual 7.014/96;
- c) o Regulamento Estadual do ICMS/97.

Aponta que da leitura do Capítulo II do Convênio ICMS 110/2007 (Do Cálculo do Imposto Retido e do Momento do Pagamento), assentam-se as seguintes normas:

- a) a base de cálculo será o “*o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente*” (Cláusula Sétima).
- b) na falta do preço a que se refere a Cláusula Sétima, a base de cálculo seguirá a técnica aludida na Cláusula Oitava (MVA).
- c) na falta do preço a que se refere a Cláusula Sétima, os Estados podem substituir o critério anterior, previsto na Cláusula Oitava, por uma fórmula matemática específica (PMPF, conforme a Cláusula Nona).

Por seu turno, a Lei Estadual 7.014/96 institui normas sobre a base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes. De relevância, exige-se o somatório da margem de valor adicionado (artigo 23, II) que não prevalecerá se o seu resultado for inferior ao preço de pauta, se houver (artigo 23, § 6º).

Há de se assentar, contudo, que o aludido “*preço de pauta*”, dispositivo editado em 04/12/1996, não concerne ao PMPF, introduzido no ordenamento jurídico nacional apenas pelo advento do Convênio ICMS 110 de 28/09/2007.

Com efeito, “*preço de pauta*” refere-se às famigeradas “*pautas fiscais*”, as quais o STJ, através da Súmula 431 de 24/03/2010, declarou ilegal. Assim, o artigo 23, § 6º da Lei Estadual 7.014/96 perdeu a normatividade e não se aplica ao presente caso, porquanto criado para regulamentar uma técnica de fixação de base de cálculo que viria a ser posteriormente rejeitada pelos Tribunais Superiores pátios, arremata.

Noutro norte, tem-se o Anexo I do RICMS, que para o caso concreto abrange dois Decretos: nº 16.499/2015 (janeiro de 2017) e nº. 13.303/2016 (fevereiro a dezembro de 2017). Contudo, como a redação deles dois, para o produto em testilha (“Gasolina A”), é semelhante, os argumentos a seguir expostos servem para ambos os períodos.

Indica em ambos contar a previsão de aplicação da técnica do “PMPF” (Cláusula Nona do Convênio ICMS 110/2007) ou do “MVA” (Cláusula Oitava do Convênio ICMS 110/2007), “o que for maior”, para a Gasolina.

Em cotejo com o Convênio CONFAZ, enfatiza que a Cláusula Nona expressamente traz norma que autoriza o Estado a substituir a técnica da Cláusula Oitava, conforme transcreve, e na hermenêutica jurídica, não cabe confundir institutos, vocábulos ou expressões, menos ainda na esfera tributária (artigo 110 do CTN). Nessa linha, socorrendo-se do “Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa”, a palavra substituir tem o sentido de “*colocar pessoa ou coisa em lugar de; trocar*”; “*tomar o lugar de; ir para o lugar de*”; “*tirar, mudar ou deslocar (para pôr outro)*”.

Nota que a autuação se lastreia não na “colocação da Cláusula Nona” “em lugar da Cláusula Oitava”, mas sim na junção dos dois critérios, e em vez de uma “substituição” da Cláusula Oitava pela Cláusula Nona, a autuação acumula os dois critérios e define o que incidirá segundo o interesse de maximizar a arrecadação tributária do ICMS.

Alega destoar tal interpretação da Fiscalização, derivada dos dois multicitados Decretos, do teor da literalidade do Convênio ICMS 110/2007, que não autoriza a acumulação das duas técnicas. A discricionariedade do Estado refere-se, exclusivamente, a adotar a técnica da Cláusula Oitava e substitui-la pela técnica da Cláusula Nona.

Ao revés, a autuação, em verdade, adota conjuntamente as duas técnicas para definir, no caso concreto, a aplicável quando se apurar qual a maior, o que, respeitosamente, não encontra respaldo normativo no Convênio ICMS 110/2007, alega.

Firma ser tão verdadeira a conclusão do parágrafo anterior que a Cláusula Nona, § 4º, do Convênio ICMS 110/2007 autoriza os Estados a utilizarem, nas operações com Álcool Etílico Hidratado Carburante – “AEHC”, a técnica que resultar no maior recolhimento do ICMS-ST, seja o “PMPF” (Cláusula Nona) ou “MVA” (Cláusula Oitava), consoante cópia dos mesmos.

Invoca reflexão acerca do fato de caso os Estados fossem autorizados a usar as técnicas das Cláusulas Oitava ou Nona de modo alternativo segundo o resultado maior, ao invés da forma substitutiva, por que haveria de ter uma previsão específica para as operações com “AEHC”? Questiona.

Se os Estados já estão autorizados a adotar a técnica cumulativa para qualquer operação, a norma seria redundante e dispensável, porque a mesma possibilidade se obteria ao “AEHC” independentemente da previsão específica, frisa.

Resume terem os Decretos Estaduais transbordado o teor do Convênio ICMS 110/2007 ao estabelecer o uso cumulativo de duas técnicas que são auto excludentes entre si, porquanto uma substitui a outra em definitivo, salvo para o “AEHC”. Noutras palavras, não poderia ter sido a base de cálculo do ICMS-ST fixado conforme estabelecido nos Decretos.

Após transcrição do teor do artigo 167 do RPAF/99, destaca que no plano normativo, há uma antinomia, no sentido de que ou se aplicam os Decretos Estaduais, ou se aplica o Convênio do CONFAZ. Sendo os Convênios CONFAZ superiores aos Decretos de qualquer Estado Federativo (artigo 7º da LC 24/75), a antinomia resolve-se a partir do critério de hierarquia, prevalecendo o aludido Convênio.

Inexistindo, assim, norma estadual a orientar a fixação da base de cálculo do ICMS-ST, porquanto da Lei Estadual 7.014/1996 não emerge qualquer norma específica, e dos Decretos não há técnica regularmente escolhida em relação à “Gasolina”, incide imediato e diretamente no caso o Convênio ICMS 110/2007, pontua.

Rememora o denotado no item 5.2, acerca da base de cálculo, insiste que não há norma estadual a determinar a aplicação do “PMPF” (Cláusula Nona) para a gasolina – diferentemente, portanto, do GLP –, aplica-se ao caso concreto a Cláusula Oitava, no sentido de se revelar legítimo todo o recolhimento que realizou com base na sua adoção (“MVA”).

Conclusão inversa, contudo, refere-se ao recolhimento com base no “PMPF” quando o seu montante ficou aquém do “MVA”, que deveria ser a técnica utilizada. Não por outro motivo, reconheceu a procedência parcial da autuação neste ponto e, na ocasião oportuna, juntará aos autos o comprovante de adimplemento do ICMS-ST (doc. 1).

Em relação à infração 03, cujo produto é o óleo diesel A S10, vale a mesma argumentação expendida no tópico anterior relativamente à inaplicabilidade do Anexo I do RICMS vigente à época dos fatos, razão pela qual prevalece a técnica da “MVA” (Cláusula Oitava do Convênio ICMS 110/2007).

Para evitar repetições que só desperdiçariam folhas de papel, pede que se considerem aqui escrito os itens 5.1 a 5.20, substituindo-se apenas o produto objeto da autuação de “Gasolina” para “Óleo Diesel A S10”.

Ademais, embora de quantia ínfima frente à da autuação, não pode deixar de assentar que a diferença relativa à Nota Fiscal 2.261, de abril/2017 (R\$21,98) decorreu da desconsideração, pelo Fisco, da Nota Fiscal Complementar 193.173-1, emitida no valor total de ICMS-ST de R\$173.566,02 (doc. 4), que engloba as notas fiscais indicadas na planilha em anexo (doc. 5).

Já para as demais notas fiscais das competências de abril/2017 (R\$156.204,41), maio/2017 (R\$840.058,88), julho/2017 (R\$113,35) e para a nota fiscal 553.846 de agosto/2017 (R\$143,84), que totalizam o montante de R\$ 996.520,48, argumenta não ter identificado divergência de ICMS-ST a ser complementada pela empresa.

Ressalta ter o Fisco deixado de aferir, no campo “Informações Complementares” das Notas Fiscais, que os efetivos meses de competência das vendas de óleo diesel pelas distribuidoras se sucederam em 01/2015 a 06/2015 e 02/2017, tendo como destinatárias empresas de serviço de transporte urbano ou metropolitano de pessoas (doc. 6), e a título meramente exemplificativo, reproduz a primeira dessas Notas Fiscais (191.618), mediante plotagem da mesma.

Por conseguinte, entende serem aplicáveis as normas vigentes naqueles períodos específicos, notadamente os §§ 7º e 7º-A do artigo 268 do RICMS/BA, que só viriam a ser definitivamente revogados, respectivamente, pelo Decreto 16.738/2016, efeitos a partir de 01/06/2016, e Decreto 17.505/2017, efeitos a partir de 23/03/2017, conforme reproduz.

Reforça não procederem, portanto, tais parcelas exigidas por meio da infração 03, razão pela qual espera o seu julgamento de improcedência.

Por fim, na Infração 04, cujo produto é óleo diesel A S500, externa que pela similitude dos temas, o seu entendimento também consiste na inaplicabilidade do Anexo I do RICMS vigente à época dos fatos, razão pela qual aplicável a Cláusula Oitava do Convênio ICMS 110/2007 e, por seguinte, a técnica “MVA”. Para esquivar-se de iterações, remete-se aos itens 5.1 a 5.20, substituindo-se apenas o produto objeto da autuação de “Gasolina” para “Óleo Diesel A S500”.

No mais, excetuando-se o reconhecido como devido no “Tópico 2”, dissente do remanescente da autuação, senão vejamos.

Identifica erro no somatório na apuração da SEFAZ para a competência de janeiro/2017, uma vez que foram consideradas as diferenças apuradas tanto no cálculo utilizando MVA como no cálculo utilizando o PMPF para as Notas Fiscais 499.613 e 500.063, e, portanto, o valor correto autuado seria de R\$71.630,82 e não de R\$72.949,94, apresentando um acréscimo no total autuado de R\$1.319,12, devendo tal pequena importância, portanto, ser decotada.

Para o mês de abril/2017, constata que o Fisco não considerou as Notas Fiscais Complementares emitidas que incorporaram outras Notas Fiscais, conforme se observa do seu extrato (doc. 7), e acolhendo-se o argumento, reduzir-se-á a autuação, para tal mês, em R\$28.230,00.

Por seu lado, em julho/2017, anota que também não se computou na apuração Notas Fiscais Complementares no valor total de ICMS-ST R\$104.366,73, conforme indicadas na planilha em anexo (doc. 8), e para a competência de setembro/2017, se deixou igualmente de considerar Nota Fiscal Complementar (429.352-7), que engloba os valores faltantes das Notas Fiscais 425.673, 425.731, 425.759 e 425.799 (total: R\$427,92) – doc. 9.

Acrescenta, ainda, que para as notas fiscais das competências de abril/2017 (191.007, de R\$28.386,43, após dedução das Notas Fiscais Complementares), maio/2017 (529.129, no valor de R\$556,14) julho/2017 (R\$4.519,10) e agosto/2017 (R\$4.194,55), que totalizam o montante de R\$37.656,22, não tendo sido identificada divergência de ICMS-ST a ser complementada.

Com efeito, o Fisco deixou de aferir, no campo “Informações Complementares” das Notas Fiscais, que os efetivos meses de competência das vendas de óleo diesel pelas distribuidoras se sucederam em 01/2015, 02/2016, 05/2016, 01/2017, 02/2017 e 03/2017, tendo como destinatárias empresas de serviço de transporte urbano ou metropolitano de pessoas (doc. 10). A título meramente exemplificativo, apresenta plotagem da primeira dessas Notas Fiscais (191.007).

Por conseguinte, vê como aplicáveis as normas vigentes naqueles períodos específicos, notadamente os §§ 7º e 7º-A do artigo 268 do RICMS/BA, que só viriam a ser definitivamente revogados, respectivamente, pelo Decreto 16.738/2016, efeitos a partir de 01/06/2016, e Decreto 17.505/2017, efeitos a partir de 23/03/2017, copiados.

Reafirma não procederem as parcelas contraditadas neste tópico, razão pela qual postula pelo julgamento de improcedência da Infração 04.

Diante do exposto, requer a produção de todos os meios de provas admitidos pelo direito, sendo, ao final, homologado o montante reconhecido e recolhido e, quanto ao remanescente, julgado improcedente o Auto de Infração.

Informação fiscal prestada pelos autuantes às fls. 299 a 306 esclarece após descrição dos itens autuados e da defesa apresentada, que com base nos argumentos trazidos procederam a análise técnica e tributária da matéria em lide, esclarecendo 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 105.303 de 13/12/2018, parcialmente atendida com as Cartas CO 0039/2019 em 21/01/2019 e 0041/2019 em 23/01/2019; DTE 105.697 de 20/12/2018, parcialmente atendida com as Cartas 0030/2019 em 15/01/2019, 0031/2019 em 16/01/2019 e 0038/2019 em 21/01/2019; DTE 105.854 de 28/12/2018, parcialmente atendida com as Cartas 0031/2019 em 15/01/2019, 0034/2019 em 18/01/2019 e 0045/2019 em 23/01/2019.

Para a infração 01, informam que analisaram os argumentos postos, indicando 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 I do RICMS/2012 a partir de 01/01/2016 e o Decreto 17.303/2016 que alterou a redação do Anexo I do RICMS/2012 a partir de 01/02/2017.

Falam parecer existir uma dúvida da empresa autuada em relação à redação do Anexo I, que diz que a MVA nas operações internas serão “As indicadas no Ato Cotepe/PMPF”.

Firmam que pesquisaram em <https://www.iurisway.org.br/>: “*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...”, bem como 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”.*

Desse modo, sustentam a autuação na íntegra.

Quanto à infração 02, indicam ter a autuada discorrido em sua defesa com uma análise e interpretação particular da legislação estadual em vigor, entretanto, deixam de analisar os argumentos quanto à interpretação de normas legais aplicáveis aos fatos, por diversas vezes citadas em sua defesa.

Diante da apresentação de quadro (Doc. 1) com os valores constantes da intimação e os valores efetivamente autuados, explicam que em virtude de a empresa autuada só atender as intimações cerca de trinta dias depois, verificaram literalmente as notas fiscais complementares que haviam sido emitidas *a posteriori* e com isso conseguiram encontrar algumas diferenças de recolhimento, efetuadas de forma espontânea.

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, fica a infração mantida na íntegra.

Quanto a infração 03, reproduzem o teor da tese defensiva, especialmente a alegação de “*Para a presente Infração, vale a mesma argumentação expendida no tópico anterior relativamente à inaplicabilidade do Anexo I do RICMS vigente à época dos fatos, razão pela qual prevalece a técnica do ‘MVA’ (Cláusula Oitava do Convênio ICMS 110/2007). Para evitar repetições que só desperdiçariam folhas de papel, pede-se que considere aqui escrito os itens 5.1 a 5.20, substituindo-se apenas o produto objeto da autuação de ‘Gasolina’ para ‘Óleo Diesel A S10’*”.

Reconhecem proceder tal argumento de que “*Ademais, embora de quantia ínfima frente à da autuação, não pode a PETROBRAS deixar de assentar que a diferença relativa à Nota Fiscal 2.261, de abril/2017 (R\$ 21,98) decorreu da desconsideração, pelo Fisco, da Nota Fiscal Complementar nº. 193.173-1, emitida no valor total de ICMS-ST de R\$ 173.566,02 (doc. 4), que engloba as notas fiscais indicadas na planilha em anexo (doc. 5)*”, refazendo o demonstrativo excluindo a nota fiscal 2.261 de 02/04/2017.

Refutam, entretanto, o argumento de “*Já para as demais notas fiscais das competências de abril/2017 (R\$ 156.204,41), maio/2017 (R\$ 840.058,88), julho/2017 (R\$ 113,35) e para a nota fiscal nº 553.846 de agosto/2017 (R\$ 143,84), que totalizam o montante de R\$ 996.520,48, não foi identificada divergência de ICMS-ST a ser complementada pela PETROBRAS. Com efeito, o Fisco deixou de aferir, no campo ‘Informações Complementares’ das Notas Fiscais, que os efetivos meses de competência das vendas de óleo diesel pelas distribuidoras se sucederam em 01/2015 a 06/2015 e 02/2017, tendo como destinatárias empresas de serviço de transporte urbano ou metropolitano de pessoas (doc. 6). Conforme RICMS/2012 em ‘Nota: O § 7º do art. 268 foi revogado pelo Decreto nº 16.738, de 20/05/16, DOE de 21/05/16, efeitos a partir de 01/06/16’*”.

Justificam que com a edição do Decreto 16.738, de 20/05/2016, DOE de 21/05/2016, efeitos a partir de 01/06/2016, as empresas em questão tiveram um lapso de tempo para que as notas de saídas fossem emitidas até 31/05/2016 referente às movimentações até o mês de maio, portanto antes da vigência do decreto, o que não ocorreu.

Do mesmo modo, com relação as notas fiscais 548.370 de 13/07/2017 e 553.846 de 03/08/2017, revisaram as informações complementares, verificando que as operações de saídas ocorreram em fevereiro de 2017, cuja redução da base de cálculo constante do § 7º-A do artigo 268 do RICMS/2012 foi revogado pelo Decreto 17.505, de 20/03/17, DOE de 21/03/17, efeitos a partir de 23/03/17, e do mesmo modo as empresas em questão tiveram um lapso de tempo para que as notas de saídas fossem emitidas antes da vigência do Decreto, o que não ocorreu.

Transcrevem trecho do Acordão 0036-06/18 da 6ª JJF em relação a matéria, e desse modo mantêm a autuação, que com a exclusão no demonstrativo da nota fiscal 2.261 que passa a ser de R\$1.054.261,20.

Por fim, na infração 04, diante do argumento de que: “*Pela similitude dos temas, o entendimento da PETROBRAS para esta Infração também consiste na inaplicabilidade do Anexo I do RICMS vigente à época dos fatos, razão pela qual aplicável a Cláusula Oitava do Convênio ICMS 110/2007 e, por seguinte, a técnica ‘MVA’. Para esquivar-se de iterações, remete-se aos itens 5.1 a 5.20, ACÓRDÃO JJF Nº 0009-02/21-VD-A*”

*substituindo-se apenas o produto objeto da autuação de ‘Gasolina’ para “Óleo Diesel A S500”, e que “Inicialmente, identificou-se um erro no somatório na apuração da SEFAZ para a competência de janeiro/2017, uma vez que foram consideradas as diferenças apuradas tanto no cálculo utilizando o MVA como no cálculo utilizando o PMPF para as Notas Fiscais nº 499.613 e nº 500.063”, aduzem que após avaliação de tal argumento, realmente o valor total para o mês de janeiro de 2017, nesta infração é de R\$72.741,99, sendo R\$71.630,82 dos valores cuja MVA foi maior somado a R\$1.111,17 dos valores cujo PMPF foi superior, conforme demonstrativo Anexo D retificado.*

Já para a competência de abril/2017, diante do argumento defensivo de que o Fisco não considerou as Notas Fiscais Complementares emitidas que incorporaram outras Notas Fiscais, conforme se observa do seu extrato (doc. 7), não acolhem esta alegação diante da verificação de que a citada nota fiscal constante do doc. 7 de nº 193.173 trata-se de óleo Diesel A S10, inclusive já utilizada como alegação na Infração 03.

Em relação a alegação de não terem em julho/2017, também computado na apuração Notas Fiscais Complementares no valor total de ICMS-ST de R\$104.366,73, conforme indicadas na planilha em anexo (doc. 8); e também para setembro/2017, não teria sido levada em conta a Nota Fiscal Complementar (429.352-7), que engloba os valores faltantes das Notas Fiscais 425.673, 425.731, 425.759 e 425.799 (total: R\$427,92) - doc. 9, apontam que os argumentos da autuada foram analisados, sendo verificada a veracidade das notas fiscais complementares, retificando-se os demonstrativos do mês de julho e setembro de 2017, concluem.

Quanto a alegação de que para as notas fiscais das competências de abril/2017 (NF 191.007, R\$28.386,43, após dedução das Notas Fiscais Complementares), maio/2017 (NF 529.129, R\$556,14) julho/2017 (R\$4.519,10) e agosto/2017 (R\$4.194,55), que totalizam o montante de R\$37.656,22, não foi identificada divergência de ICMS-ST a ser complementada pela empresa autuada, reconhecem terem deixado de aferir, no campo “Informações Complementares” das Notas Fiscais, que os efetivos meses de competência das vendas de óleo diesel pelas distribuidoras se sucederam em 01/2015, 02/2016, 05/2016, 01/2017, 02/2017 e 03/2017, tendo como destinatárias empresas de serviço de transporte urbano ou metropolitano de pessoas (doc. 10).

Do mesmo modo, com relação as notas fiscais, revisaram as informações complementares, verificando que as operações referentes a nota fiscal 191.007 correspondem às saídas de Janeiro/2016, referentes a nota fiscal 529.129 às saídas de maio/2016, as notas fiscais de julho/2017 referem-se às saídas nos meses de janeiro e fevereiro de 2017 e as notas fiscais de agosto/2017, referem-se às saídas nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2017. Como já argumentado na infração 03, as empresas em questão tiveram um lapso de tempo para que as notas de saídas fossem emitidas antes da vigência do Decreto, o que não ocorreu.

Desse modo falam ficar mantida a autuação, após as retificações efetuadas no valor de R\$153.509,66, constando a observação de que a informação fiscal segue gravada em CD anexo.

Acostaram documentos às fls. 307 a 346.

Pautado para julgamento a se realizar em 21/05/2019, por esta Junta de Julgamento Fiscal, compareceu naquela oportunidade a advogada da empresa, que em sede de sustentação oral apontou que não havia sido científica do teor dos ajustes efetuados pelos autuantes, no lançamento, quando da informação fiscal, o que ensejou a conversão do feito em diligência para tal fim (fl. 352).

À fl. 357, consta informação dos autuantes, datada de 30/07/2019, dando conta de que os demonstrativos elaborados e a mídia gravada em CD foram encaminhados para ciência do contribuinte, com prazo de dez dias para manifestação.

Consta despacho de encaminhamento por parte do Supervisor da SAT/COPEC/GEFIS/FISCALIZAÇÃO, datado de 27/03/2020, à fl. 357-v, para que a CPAF desse a necessária ciência ao contribuinte, o que somente aconteceu em 25/09/2020, diante da emissão de

Intimação para Tomar Ciência de Informação Fiscal, enviada através do DTE, mensagem 176.720, daquela data, lida e científica pela empresa em 02/10/2020, porém esta não se pronunciou, se mantendo silente.

Constam às fls. 347 e 348 extratos de pagamentos extraídos do sistema da Secretaria da Fazenda, dando conta do recolhimento de imposto no valor de R\$269.954,48, correspondente ao presente lançamento.

Presente na sessão de julgamento, o advogado da empresa, Dr. Francisco Donizeti da Silva Junior, OAB/BA 33.970, o qual em sede de sustentação oral, centrou a mesma em relação a infração 01, no uso da MVA em valor diferente daquele previsto no RICMS/12, em seu Anexo 1, sendo frágil o argumento dos autuantes para a mesma, não se sustentando, tendo a empresa seguido o quanto determinado pela legislação. Para as demais infrações, argumenta que a disposição do RICMS/12 não obedece ao que determina o Convênio ICMS 110/2007, motivo para a improcedência das mesmas.

## VOTO

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

O início da ação fiscal foi formalizado através da lavratura de Termos de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, e/ou Prestação de Informações em 20/12/2018, através do DTE, mensagem 105.697, na forma do documento de fl. 10, mensagem 105.303, datada de 13/12/2018, (fl. 11), e mensagem 105.854, de 28/12/2018 (fl. 12).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 13 a 253-v, na forma impressa e analítica, devidamente entregue a preposto do sujeito passivo por meio de cópia da mídia de fl. 255, na forma do recibo de fl. 254.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de justificação, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

A empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou o aspecto da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Inexistem questões preliminares a serem enfrentadas, razão pela qual, adentro na análise de mérito do Auto de Infração, não antes registrando não se tratar de matéria novel no âmbito deste órgão julgador, o qual, em outras oportunidades já se posicionou frente a tal questão, como se verá em momento posterior.

A acusação para as infrações, na verdade, é uma só: retenção e recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste estado.

O que difere uma infração da outra, é apenas quanto aos produtos autuados: Gás Liquefeito de Petróleo - GLP (infração 01), Gasolina A (infração 02), Óleo Diesel A S10 (infração 03) e Óleo Diesel A S500 (infração 04). Por este motivo, os argumentos jurídicos trazidos pela empresa são comuns, e assim serão considerados neste voto.

Observo que os fatos autuados dizem respeito ao exercício de 2017, razão pela qual, descabem as remissões da autuada relativas ao RICMS/97, uma vez que desde o dia 01/04/2012 o mesmo foi revogado, creditando tal fato a equívoco da empresa autuada.

Quanto aos fatos apurados, 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 2710.12.59 e 6.2.2, NCM 2710.12.59, 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 6.11.0 e 6.11.1, NCM 2711.19.1, sendo as bases de cálculo “*as indicadas no Ato COTEPE/PMPF*”, razão de insurgência da autuada. A mesma indicação ocorre para o óleo diesel A S10 e A S500 (itens 6.6.0, NCM 2710.19.2 e 6.6.4, NCM 2710.19.2).

O Ato COTEPE 24/16, de 22/12/2016, divulgou as margens de valor agregado para o ano de 2017, 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.

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, diante da determinação contida no artigo 167 do RPAF/99, a qual, foi, inclusive, invocado pela defesa em sua peça de impugnação.

Como visto, 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 tal artigo do mencionado dispositivo legal, assim regra 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, funcionaria como se pauta fiscal fosse, ainda que não o seja, 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.

Por outro lado, o argumento defensivo de ilegalidade da aplicação de pauta fiscal não pode ser levado em conta neste momento, pelo fato de inexistir efeito vinculante em tais decisões, sequer as mesmas seguirem o rito repetitivo, além de posição firmada pela PGE/PROFIS, em inúmeras oportunidades outras em que foi instada a se manifestar a respeito.

Assim, a discussão deve ser entabulada, não somente com base no Anexo 1 ao RICMS/12, ainda que se reconheça neste a sua competência em regular e estabelecer procedimentos, mas com base nos demais 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 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 trazidos pelo próprio contribuinte argumentos defensivos que alterariam os valores lançados em várias infrações, consoante já relatado linhas acima, foram prontamente acatadas, sendo refeito o levantamento original com a exclusão das mesmas, e ajustamento dos valores lançados.

Relativamente à 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 autuada, 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, ou seja, período anterior aos fatos autuados (2017) que exara o entendimento abaixo transrito:*

*“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 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 científica, 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".*

Ao seu turno, o artigo 65 do mesmo dispositivo regulamentar, determina que a observância, pelo consultente, 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, ainda que tomando conhecimento do entendimento da Administração Tributária quanto a sua dúvida tributária oficializada através de formulação da consulta, 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, ainda 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 obrigar-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 janeiro de 2017, data dos fatos geradores, e até mesmo janeiro 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, sob o aspecto jurídico, bem como no aspecto fático, após os ajustes realizadas pelos autuantes, 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.

Poder-se-ia argumentar ser o objeto da consulta apenas o produto GLP, todavia, a resposta dada para tal produto, de forma extensiva, pode ser aplicada para os demais produtos autuados (Gasolina A e Óleo Diesel A S10 e A S500), diante de o tratamento e previsão tributária serem rigorosamente os mesmos, além do que a infração 01, referente a operações com GLP ser a mais significativa do lançamento.

Quanto aos apontamentos relativos à inconstitucionalidade, arrolados nas intervenções processuais da empresa autuada, esclareço mais uma vez 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.

Em conclusão, a infração 01 é tida como procedente, vez ter a discussão se cingido ao campo jurídico, sem questionamento quanto a operações e valores lançados.

Registro, por entender importante, o fato de que, embora se trate de lançamento em alto valor, e cuja defesa o atacou veementemente, intimada do teor da informação fiscal produzida pelos autuantes, a empresa autuada não se manifestou de qualquer forma, sequer para concordar ou

não com as exclusões feitas, ou para reiterar os argumentos defensivos apresentados inicialmente, apesar da diligência realizada ter decorrido de observação da defesa, em sede de sustentação oral quando de sessão de julgamento anteriormente pautada.

Quanto aos argumentos defensivos relativos ao entendimento da empresa de incorreções e ilegalidades na legislação estadual, especialmente aplicável na apuração da base de cálculo das infrações 02, 03 e 04, registro ter a autuação se pautado na legislação posta e vigente, não cabendo aos autuantes, sequer o julgador, analisar a constitucionalidade, legalidade ou qualquer outro aspecto relativo a tal tema, na forma do artigo 167, inciso III do RPAF/99 vigente, argumentos, inclusive, já rejeitados em julgamentos anteriores, relativos a Autos de Infração da mesma natureza, lavrados contra a mesma empresa.

Penso 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, em relação aos valores mantidos. De igual modo, o Acórdão JJF 0247-02/19, cujo processo foi julgado por esta mesma Junta de Julgamento Fiscal em 13/12/2019.

Em relação à infração 02, não vieram aos fólios quaisquer documentos que comprovassem e sustentassem as eventuais diferenças apontadas pela defesa, o que faz com que prevaleça o teor do artigo 142 do RPAF/99: “*A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária*”. Infração igualmente mantida.

A infração 03, diante da retirada da nota fiscal 2.261, no valor de R\$ 21,98, no mês de abril/2017, realizada em atenção ao pleito defensivo, fica parcialmente procedente em R\$ 1.054.261,20. Não acolho o argumento quanto a mudança da legislação, diante do fato de que a lei é igual para todos, e uma vez em vigor deve ser fielmente cumprida.

Por último, na infração 04, tal como se verificou na infração anterior, foram realizados ajustes em sede de informação fiscal, o que ensejou a sua redução, sendo indicado como devido R\$153.509,66. Entretanto, os valores indicados na planilha feita pelos autuantes, indicam R\$ 153.543,62, que julgo correto para a infração subsistente parcialmente.

Pelos expostos motivos, tenho o Auto de Infração procedente em parte, no total de R\$45.994.226,45, de acordo com a seguinte demonstração, extraída da mídia inserida à fl. 254 dos autos, que representa a autuação devidamente ajustada e revisada:

Infração 01 R\$ 43.478.396,69 Procedente

Infração 02 R\$ 1.307.911,59 Procedente

Infração 03 R\$ 1.054.374,55 Procedente em Parte

2017

Janeiro R\$ 46.998,31

Março R\$ 2.552,95

Abri R\$ 156.204,41

Maio R\$ 840.058,88

Julho R\$ 113,35

Agosto R\$ 8.446,65

Infração 04 R\$153.543,62 Procedente em Parte

2017

Janeiro R\$ 72.741,99

Março R\$ 4.103,39

|          |               |
|----------|---------------|
| Abril    | R\$ 56.624,43 |
| Maio     | R\$ 162,18    |
| Julho    | R\$ 4.519,10  |
| Agosto   | R\$ 14.188,40 |
| Setembro | R\$ 1.204,13  |

### **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 **299904.0005/19-1** lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. – PETROBRÁS**, devendo o contribuinte ser comunicado desta decisão, que entendeu remanescer no lançamento o montante de **R\$45.994.226,45**, 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 recolhidos pelo órgão competente.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de julho de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR