

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 299904.0001/20-0
<b>RECORRENTE</b>	- PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4 <sup>a</sup> JJF n° 0003-04/21-VD
<b>ORIGEM</b>	- SAT/COPEC
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- 16/08/21023

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0215-11/23-VD

**EMENTA:** ICMS. SUSBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO A MENOS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS. A base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será o PMPF, 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. Corrigida a aplicação do MVA incorreto para parte de notas fiscais referente GLP doméstico ao invés do GLP industrial. Excluída, de ofício, a multa, com espeque no art. 100, parágrafo único do CTN. Modificada a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 31/03/2020, o qual exige ICMS no valor de R\$ 31.052.666,02, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

*Infração 01 - 07.10.02: "Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado. Nas saídas de GLP, conforme demonstrativo Anexo A e notas fiscais eletrônicas". Referente ao período de janeiro a agosto, outubro a dezembro/2019.*

Após a devida instrução processual, a 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

### VOTO

*Preliminarmente verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos. De modo que, sob o aspecto formal delineado, constato não verificar qualquer mácula que possa inquinar o feito de nulidade.*

*A presente demanda administrativa teve por espeque o lançamento de crédito tributário em vista da apuração de haver a Impugnante procedido a menos a retenção e o recolhimento do ICMS-ST, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes decorrentes das saídas de Gás Liquefeito de Petróleo - GLP para contribuintes localizados neste Estado.*

*A diferença de ICMS-ST exigida pela peça vestibular tem por mote a metodologia do cálculo do imposto substituído, haja vista que a Impugnante apurou o ICMS-ST retido exclusivamente considerando a Cláusula Nona do Convênio ICMS 110/2007, que disse ter apoio no ANEXO 1 DO REGULAMENTO DO ICMS vigente durante o exercício de 2019, o qual remete a apuração do ICMS-ST a partir do PMPF original aplicada nas operações internas indicadas no Ato COTEPE/PMPF. Já os Autuantes realizaram os cálculos em observância ao inciso II, do § 6º do art. 23 da Lei n° 7.014/96:*

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

*I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes:*

*a) o valor da operação, sendo esta tributada, quando o termo final do diferimento for a saída, do*

estabelecimento do responsável, da mercadoria ou do produto dela resultante, desde que não inferior ao valor de que cuida a alínea seguinte;

**b)** nas demais hipóteses, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído, incluídas todas as despesas que as tenham onerado;

**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;

Ocorre que em resposta à consulta da Impugnante sobre este tema, ocorrida em 15/02/2016 através do Parecer nº 3434/2016 a DITRI respondeu que:

(...)

"Portanto, a substituição tributária para o produto GLP (NCM/SH 2711.19.1), aí incluído o GLP P13 (botijão doméstico de 13 kg), deve 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 posterior determine os novos valores para o PMPF, quando então passará a valer os preços publicados pelo Ato COTEPE mais recente, e assim sucessivamente."

Contudo, o parecer acima de nº 3434/2016 fora retificado em 29/03/2016 pelo Parecer DITRI/GECOT N° 7619/2016, que desta feita orienta no sentido de que a base de cálculo da substituição tributária do GLP deve ser apurada pelo PMPF ou MVA, sendo que dentre estes o que for maior. Veja-se:

(...)

"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. Grifei.*

*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.”*

*Destarte, restou confirmado que a metodologia adotada pelos Auditores em privilegiar o cálculo da substituição tributária em tela optando pelo resultado de maior expressão monetária entre os resultantes da aplicação das metodologias com base no MVA e o PMPF, foi acertado por estar de acordo com a legislação do ICMS alinhada acima, bem como confirmou o entendimento da administração tributária da SEFAZ, ex vi do Parecer DITRI/GECOT Nº 7619/2016. Com os quais me alinho.*

*Contudo, a apuração realizada pelos Autuantes merece uma pequena correção apontada pela defesa e aquiescida prontamente pelos prepostos fiscais em sua informação fiscal em relação a alegação das onze (11) notas fiscais serem incluídas como GLP Doméstico quando se referia a GLP Industrial, que resultou no refazimento dos demonstrativos com base na nova informação fiscal às fls. 153 a 158 dos autos, prestada pela empresa fiscalizada e autuada, que reduziu a infração segundo os Autuantes em R\$ 10.813,79, em relação ao mês de março/2019.*

*Destarte, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração haja vista que pelo exposto acima o valor original fora reduzido de R\$ 31.052.666,02 para R\$ 31.041.852,23.*

*É o voto.*

Irresignado com o valor remanescente, o sujeito passivo interpôs o presente recurso objetivando a reapreciação da decisão de piso.

Inicialmente informa a tempestividade da peça recursal.

Quanto à infração 01, informa que esta trata das diferenças de ICMS-ST decorrentes do critério adotado para mensuração da respectiva base de cálculo. Explica que a Petrobrás utilizou, conforme prescrito no Anexo 1 do RICMS, o Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final – PMPF, enquanto os autuantes adotaram a Margem de Valor Agregado – MVA, por ter resultado em valor de tributação maior no período autuado (2019).

A Junta de Julgamento Fiscal manteve a autuação. Todavia, entende a recorrente que tal decisão estaria equivocada, pois o procedimento adotado pelos autuantes diverge da legislação tributária vigente, e contraria até mesmo o próprio parecer da DITRI/GECOT que foi utilizado como fundamento decisório.

Afirma que o Parecer DITRI/GECOT nº 3434/2016, revisado pelo Parecer DITRI/GECOT nº 7619/2016, não ampara o uso da MVA utilizado pelos autuantes no exercício ora questionado, porque a legislação tributária vigente em 2019 implica no uso exclusivo do PMPF. Nesse sentido, apresenta a conclusão do Parecer revisado:

*“Diante do exposto, e considerando os dispositivos legais acima transcritos, informamos que nas operações com GLP e GLP P13 (botijão doméstico de 13kg), 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” (grifos aditados).*

Assim, salienta que, conforme conclui o Parecer, o contribuinte deve utilizar para determinar a base de cálculo do ICMS por substituição tributária o PMPF ou utilizar a margem de valor agregado prevista no Anexo 1 do Regulamento. A questão que aqui incide é que a margem prevista no Anexo 1 do RICMS/BA em 2019 também era o PMPF!

Explica que a previsão do cálculo do GLP foi migrada do item 16.1 do RICMS/BA, mencionado no Parecer, para os itens 6.11.0 a 6.11.17 do Anexo 1 vigente em 2019, estabelecendo-se que as margens de valor agregado aplicadas nas operações internas seriam “As indicadas no Ato COTEPE/PMPF”.

No entanto, entende que parece ser este o ponto que escapou aos auditores e aos julgadores de piso: embora o Parecer DITRI/GECOT nº 7619/2016, tenha indicado utilizar “o que for maior”, o fato é que a redação dada pelo Governo do Estado da Bahia ao Anexo 1 do RICMS no exercício de 2019

tornou inescapável o uso do PMPF, objeto da Cláusula Nona do Convênio ICMS 110/2007, já que foi o critério eleito no Anexo I do RICMS/BA.

Assim, defende que a conclusão do Parecer DITRI/GECOT não autoriza o uso da MVA, prevista na Cláusula Oitava do referido Convênio, que foi empregada pelos autuantes para apurar as diferenças objeto da autuação. Diante disso, pode-se perceber que o acórdão de piso se mostra equivocado em concluir que o procedimento dos auditores fiscais estaria em conformidade com a legislação tributária, pois em verdade a contraria.

Informa que é necessário observar a complexa legislação que versa sobre o assunto, a saber: **a)** o Convênio ICMS 110/2007; **b)** a Lei Estadual nº 7.014/1996 (“LICMS”; e **c)** o Regulamento Estadual do ICMS (“RICMS”) vigente no exercício autuado (2019). 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 disciplina aludida na Cláusula Oitava, que envolve os percentuais de margem de valor agregado divulgados no sítio do CONFAZ (“MVA”).
- c)** Em substituição aos percentuais de margem de valor agregado, os Estados podem substituir o critério previsto na Cláusula Oitava pela margem de valor agregado obtida mediante aplicação da fórmula matemática prevista na Cláusula Nona (“PMPF”).

Salienta que o denominado “preço de pauta” não se confunde com a técnica da substituição tributária progressiva ora em discussão. O primeiro, repudiado pela jurisprudência do STJ, impunha de forma arbitrária, sem qualquer critério, um valor de base de cálculo descolado da realidade. Na técnica da substituição tributária progressiva, declarada constitucional pelo STF (RE 213.396 e RE 194.382), a formação da margem de valor agregado, um dos componentes da base de cálculo, obedece a critérios fixados em lei, no caso específico, aqueles previstos no art. 23, § 4º da Lei nº 7.014/1996: levantamentos dos preços, informações de entidades representativas, média ponderada dos preços coletados.

Assim, entende que, inexistindo o preço de pauta fiscal previsto no final do § 6º do art. 23 da LICMS, aplica-se apenas a primeira parte do dispositivo, que remete a “os critérios previstos neste artigo”. Tais critérios, como dito desde princípio, envolvem a margem de valor adicionado fixada por meio de critérios legais, e que será prevista em regulamento (§ 4º), sendo que este Regulamento previu como margens “As indicadas no Ato COTEPE/PMPF” (RICMS, Anexo 1, itens 6.11.0 a 6.11.17).

Deste modo, seja porque observado estritamente o que prevê a legislação, seja porque inexistisse o preço de pauta no período indicado, conclui-se que inexistiu qualquer infração à legislação tributária na conduta da autuada PMPF na mensuração da base de cálculo do ICMS-ST, bem como que é completamente incabível o uso da MVA empregada pelos autuantes.

Em uma terceira abordagem argumentativa, verifica a recorrente o desacerto da Decisão recorrida mesmo se admitisse que o PMPF seria “preço de pauta”, previsto no § 6º, I, do art. 23 da LICMS. Diz-se isso porque, assumindo que o PMPF é “preço de pauta”, decorre da norma uma alternância.

**A) Critérios do art. 23, II (valor + custos + margem prevista em regulamento) Ou B) PMPF (entendido como “preço de pauta”)**

Como demonstrado acima, aponta a recorrente que os “critérios do art. 23” remetem ao uso da margem de valor adicionado “prevista em regulamento” (§ 4º). E o RICMS/BA previu o uso do PMPF para o GLP no exercício de 2019 (Anexo 1, itens 6.11.0 a 6.11.17). Por consequência, a norma do § 6º, I, do art. 23 acabaria sendo redundante:

**A) PMPF (critérios do art. 23, II, c/c § 4º, e Anexo 1 do RICMS); Ou B) PMPF (entendido como**

“preço de pauta”).

Desse modo, conclui que o uso do PMPF é conclusão que se impõe sob qualquer perspectiva, de modo a ser manifestamente equivocada a decisão de piso que, ao arrepiro da legislação, manteve o Auto de Infração que empregou a MVA, critério que não tem amparo em lei.

Por fim, requer o conhecimento e integral provimento do presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar o Acórdão proferido pela Junta de Julgamento Fiscal, declarando-se a improcedência do Auto de Infração, desconstituindo-se integralmente o lançamento do ICMS.

Na sessão de julgamento do dia 28/04/2021, este colegiado converteu os autos em diligência às fls. 224/227 para opinativo da PGE/PROFIS em relação aos aspectos suscitados pelo contribuinte em sua peça recursal.

O parecerista da procuradoria diz que a eficácia da consulta deve ficar adstrita apenas ao período posterior ao questionamento formulado pelo contribuinte produzindo efeito após a manifestação da Administração Tributária, sob pena de violação aos princípios da boa fé objetiva, da segurança jurídica e da proteção à confiança. Cita entendimento do jurista Cleber Giardino e jurisprudência do TJ-SC (Apelação Cível AC 20130312132).

Devolve os autos ao CONSEF e pede pela juntada das consultas tributárias DITRI nºs 3434/2016 e 7619/2016.

Em nova conversão de diligência à PGE/PROFIS, na sessão do dia 25/05/2022, para opinar sobre critério adotado para apuração do ICMS-ST incidente sobre o GLP, na qual se pergunta se deve ser utilizado o PMPF (como defende o sujeito passivo) ou MVA (como defende fiscalização).

O procurador em suas funções encaminhou os autos a DITRI para o devido pronunciamento sobre a questão da apuração correta. Em resposta ao solicitado pelo procurador, o auditor fiscal informou que nas operações com GLP a base de cálculo do ICMS por ST será calculada pelo PMPF 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 do RICMS/BA, o que for maior, na forma do art. 23, II, c/c § 6º, I da Lei nº 7.014/96.

Em novo opinativo da PGE/PROFIS, fls. 246/249, destacou que as normas estabelecidas no Convênio ICMS 110/97 não se aplicam ao lançamento em epígrafe, uma vez que tratam de operações interestaduais, enquanto as operações do Auto de Infração são operações realizadas dentro do Estado da Bahia e, em se tratando de operações internas, as normas aplicáveis para definição do regime ST devem ser fixadas no repertório legal da Lei Estadual nº 7.014/96 – art. 23, § 6º e, aporta ainda, para sedimentar a matéria, os arts. 8º e 9º da CF/88.

Firmando concordância com a manifestação da DITRI, chama atenção para o item 6.11 do Anexo I do RICMS/BA, onde descreve a MVA das operações aplicadas internamente, impondo-se uma análise conjunta da MVA e PMPF, ambos índices estabelecidos por ATO COTEPE.

Em manifestação do contribuinte, fls. 254/260. Fala que a GECOT/DITRI reitera os termos do Parecer DITRI/GECOT nº 7619/2016, valendo-se da mesma fundamentação nele empregada, a partir da qual concluiu que a base de cálculo nas operações com GLP deverá ser o PMPF ou a soma dos diversos itens do inciso II do art. 23 da LICMS/BA, observando-se a margem de valor adicionado *prevista no Anexo I do Regulamento do ICMS/BA*, o que fosse maior.

Assinala que em face de os fundamentos já terem sido combatidos em maior profundidade no recurso voluntário, cabe sintetizar a presente manifestação relembrando que a questão é justamente que a margem prevista no Anexo 1 do RICMS/BA vigente em 2019 também era o PMPF! Assim, embora o Parecer DITRI/GECOT nº 7619/2016, bem como a atual resposta à diligência, tenham indicado utilizar “o que for maior”, o fato é que a redação dada pelo Governo do Estado da Bahia ao Anexo 1 do RICMS no exercício de 2019 tornou inescapável o uso do PMPF, objeto da Cláusula Nona do Convênio ICMS nº 110/2007, já que foi o critério eleito no Regulamento.

Em relação ao Parecer Processo PGE/2021163583-0, destaca que na sua fundamentação está empregado o texto atual do § 6º, do art. 23 da Lei nº 7.014/1996, conforme redação dada pela Lei nº 14.183/2019, com efeitos a partir de 13/12/2019.

Esclarece que o exercício autuado neste Auto de Infração é o de 2019, de modo que a redação legal nova só se aplicaria a última competência (dez/2019), cujo vencimento ocorre em 09/01/2020. Assim, é preciso analisar as previsões anterior e atual do dispositivo, mas em ambos os casos se poderá chegar à mesma conclusão: não houve violação legal por parte da contribuinte.

Disse que na redação anterior, o art. 23 dispunha em seu *caput*, inciso II, sobre a definição da base de cálculo, fazendo referência ao emprego de uma margem de valor adicionado. Esta, conforme § 4º, seria definida pelo Regulamento. Por sua vez, o § 6º do art. 23 dizia que a base de cálculo não poderia ser “inferior ao preço de pauta, se houver”. Por fim, o § 7º do art. 23 dispunha que, em substituição ao disposto no inciso II do caput deste artigo, nas situações previstas em regulamento, a base de cálculo poderia ser o preço ao consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, conforme critérios do § 4º do mesmo dispositivo.

Explica que o critério estabelecido no Anexo 1 do RICMS/BA é o PMPF, sendo aplicável conforme § 4º. Não existiu preço de pauta para GLP em 2019, que servisse como o piso previsto no § 6º. E o preço médio ao consumidor final previsto no § 7º seria aplicável “nas hipóteses previstas em regulamento”, que é justamente o caso, pois o Regulamento do ICMS manda aplicar para o PMPF para definição da base de cálculo do GLP no exercício 2019.

Aponta que a mesma conclusão decorre da análise do § 6º após a modificação introduzida pela Lei nº 14.183/2019, pois deixou-se de fazer referência ao preço de pauta, e passou-se a prever que “a base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, não poderá ser inferior à média de preços usualmente praticados no mercado cujos valores tenham sido divulgados por ato da Secretaria da Fazenda”. Assim, a interpretação do art. 23 da LICMS/BA é a mesma: o contribuinte deve empregar os critérios previstos no *caput*, e que remetem à margem prevista no Regulamento (§ 4º), sendo a base de cálculo mínima a média de preços divulgada pela SEFAZ/BA (§ 6º).

Observou que esses dispositivos, em qualquer redação, não autorizam o uso da MVA prevista na Cláusula Oitava do Convênio ICMS nº 110/2007, divulgada através do Ato COTEPE 61/19. Isso porque o uso da MVA somente poderia ser justificado se o Anexo 1 do RICMS/BA previesse o uso desse critério, mas não é isso que está previsto no texto regulamentar.

Ressalta também que a SEFAZ/BA, até onde se tem registro, não publicou para GLP a média de preços prevista no final do § 6º do art. 23 da LICMS/BA. Tanto que os próprios autuantes não informaram nada a respeito em sua manifestação nos autos. Assim, este piso do § 6º se mostra inaplicável no caso concreto, de modo que resta somente a aplicação dos critérios previstos no *caput* do art. 23 da LICMS/BA. Tais critérios, como dito desse princípio, envolvem a observância do que se encontra previsto no regulamento, conforme ditado pelo § 4º do mesmo artigo legal. Por isso que, se o Regulamento previu como margens “As indicadas no Ato COTEPE/PMPF” (RICMS, Anexo 1, itens 6.11.0 a 6.11.17), inexistiu qualquer infração à legislação tributária na conduta da autuada PMPF na mensuração da base de cálculo do ICMS-ST, bem como que é completamente incabível o uso da MVA empregada pelos autuantes.

Desse modo, afirma que o uso do PMPF é conclusão que se impõe sob qualquer perspectiva, de modo a ser manifestamente equivocada a decisão de piso que, ao arreio da legislação, manteve o Auto de Infração que empregou a MVA prevista na Cláusula Oitava do Convênio ICMS nº 110/2007, critério que não tem amparo em lei. Neste ponto, é preciso divergir fortemente do entendimento do Parecer da PGE quando aventa que o item 6.11 do Anexo I do RICMS/BA imporia “uma análise conjunta da MVA e PMPF, ambos os índices estabelecidos por ATO COTEPE”.

Destaca ainda que, é elaborado pelo próprio Estado da Bahia, e por meio de decreto emanado do Poder Executivo. Assim, não é possível ao Estado usar de subterfúgios de texto para justificar um

lançamento tributário que não tem previsão explícita. Nesse sentido, salienta-se que, quando o Regulamento do ICMS determina o uso da MVA prevista na Cláusula Oitava do Convênio ICMS nº 110/2007, ele o faz explicitamente, citando “As indicadas no Ato COTEPE 61/19”. É o que acontece, por exemplo, com os *óleos combustíveis* e *óleos lubrificantes*, itens 6.6.9 a 6.7 do Anexo I. Igualmente, quando o Regulamento do ICMS determina o uso de “MVA ou PMPF, o que for maior”, ele também o faz explicitamente, citando “As indicadas no Ato COTEPE 61/19 ou o PMPF, o que for maior”. É o que ocorre, por exemplo, com o *óleo diesel*, nos termos dos itens 6.6.0 a 6.6.8 do mesmo Anexo I. Mas, quando trata do GLP, o Anexo I do Regulamento do ICMS estabelece “As indicadas no Ato COTEPE/PMPF”, sendo que os atos que divulgam o PMPF da Cláusula Nona do Convênio ICMS 110/07 são intitulados exatamente como tal. Exemplo é o “ATO COTEPE/PMPF Nº 12”, de 24 de abril de 2023, publicado no DOU de 25.04.23, ementado como “Preço médio ponderado ao consumidor final (PMPF) de combustíveis”.

Sustenta que fica claro que não existe na norma estadual amparo para o uso da MVA prevista na Cláusula Oitava do Convênio ICMS 110/2007, que é divulgada pelo Ato COTEPE 61/19. O argumento da PGE não se sustenta à luz de uma análise dos demais itens do Regulamento. Explica que como o critério da MVA não encontra amparo em lei ou regulamento, e foi usado pelos auditores para lançar no presente Auto de Infração as diferenças do imposto por substituição, conclui-se que o lançamento é absolutamente inválido.

Esclarece que as previsões das Cláusulas Oitava e Nona do Convênio ICMS 110/07 se aplicam tanto às operações internas quanto às interestaduais. Isso porque o Convênio ICMS 142/18, que regulamenta de forma geral a substituição tributária como um todo, exige em alguns casos convênios específicos para tratar de situações particulares. Assim, a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 142/18 exige um convênio específico para autorizar a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais. E a Cláusula Quinta, II, prevê que regras relativas à substituição tributária de combustíveis e lubrificantes serão tratadas também em convênio específico, aplicando-se as regras do Convênio 142 subsidiariamente aos acordos específicos de que trata esta cláusula.

Desse modo, salienta que o Convênio ICMS 110/07 atende a ambas as normas de especificação, pois ele a um só tempo autoriza a adoção da substituição tributária para combustíveis e lubrificantes e também dispõe de forma específica sobre os demais aspectos da substituição tributária para essas mercadorias, a exemplo das multicitadas Cláusulas Oitava e Nona, que regulam a formação de base de cálculo pela MVA ou pelo PMPF. Tanto é verdade que em nenhum momento o Convênio ICMS 110/07 limita sua incidência apenas a operações interestaduais, constando de sua ementa a amplitude geral de sua aplicação à substituição tributária como um todo de combustíveis e lubrificantes: *Dispõe sobre o regime de substituição tributária relativo ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido pelas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, relacionados no Anexo VII do Convênio ICMS 142/18, e estabelece os procedimentos para o controle, apuração, repasse, dedução, resarcimento e complemento do imposto.*

Ressalta também que o próprio Anexo 1 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, quando estabelece o uso da MVA para operações internas, remete ao Ato COTEPE 61/19. Este ato, conforme consta de sua ementa, “Dispõe sobre a divulgação dos percentuais de margens de valor agregado a que se refere o Convênio ICMS 110/07”. Assim, fica claro que as normas do Convênio ICMS 110/07 não deixariam de ser aplicáveis no caso das operações internas. Porém, mesmo que o Convênio fosse restrito a operações interestaduais, subsistem os fundamentos da recorrente quanto à ilegalidade do lançamento objeto do Auto de Infração em tela, à luz da própria Lei nº 7.014/1996.

Afirma que não se pode perder de vista no julgamento do presente é que nenhum dispositivo, legal ou regulamentar, autoriza o uso da MVA empregada pelos auditores:

- A MVA não é autorizada pelo § 4º, do art. 23 da LICMS/BA, pois o Anexo 1 do RICMS referência para o GLP o *ATO COTEPE/PMPF*, e não prevê para o GLP as margens do Ato COTEPE 61/19, como ocorre com outras mercadorias;
- A MVA também não é autorizada pelo § 6º, do art. 23 da LICMS, que estabelece como piso o *preço de pauta ou a média de preços*, os quais seriam divulgados pela SEFAZ/BA (e que nunca foram divulgados, ressalte-se);
- A MVA também não é autorizada pelo § 7º, do art. 23 da LICMS, que remete ao uso de preço médio ao consumidor final – ou seja, também impõe o PMPF.

Reafirma que fica demonstrado, portanto, que a PETROBRÁS obedeceu estritamente ao disposto no art. 23, II, a, c/c § 4º da LICMS c/c Anexo 1 do RICMS/BA, ao calcular o ICMS-ST com base de cálculo apurada pelo PMPF (Cláusula Nona do Convênio ICMS nº 110/2007). E, como alegado desde o início, esse procedimento não contrariou o Parecer DITRI/GECOT nº 7619/2016, sendo o lançamento com base na MVA desprovido de suporte legal.

Reitera suas manifestações, pugnando pelo conhecimento e integral Provimento do Recurso Voluntário, para o fim de reformar e declarar a improcedência.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa referente a uma única infração assim descrita: *“Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado. Nas saídas de GLP, conforme demonstrativo Anexo A e notas fiscais eletrônicas”*. Referente ao período de janeiro a agosto, outubro a dezembro/2019.

O Auto de Infração foi lavrado com a seguinte Fundamentação Legal: Art. 10, parágrafo 1º, inciso I da Lei nº 7.014/96 combinado com o art. 289, § 6º do RICMS publicado pelo Decreto nº 13.780/12, que diz o seguinte:

*Art. 10. Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas.*

*§ 1º A responsabilidade pelo pagamento do imposto, na condição de substituto tributário, é também atribuída:*

*I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo e com lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, em relação às operações subsequentes;*

*Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.*

*(...)*

*§ 6º Os contribuintes que realizarem operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e com os demais produtos tratados no Convênio ICMS 110/07, deverão cumprir as obrigações principais e acessórias previstas no referido convênio. (grifos acrescidos)*

Apesar da capitulação se referir a operações interestaduais, vale registrar que, no presente caso, tratam-se de operações internas, entretanto, como a recorrente compreendeu a infração, tendo ela exercido seu pleno direito de defesa, entendo que não houve prejuízo a mesma. Ressalte-se que não foi arguido qualquer pedido de nulidade.

Avançando no mérito, o cerne da questão está em se definir, a luz da legislação vigente há época dos fatos geradores, no caso 2019, qual seria a base de cálculo da substituição tributária nas operações com GLP – Gás Liquefeito de Petróleo, se resultante da aplicação da MVA ou o PMPF, ou ainda do valor que for maior entre os dois em cada operação.

O Regulamento do ICMS Estado da Bahia, internalizou o Convênio 110/2007 através do Art. 289, § 6º, e não fez qualquer restrição quanto à sua aplicação, se na operação interna ou interestadual, ou

seja, vale para toda e qualquer operação, que volto a transcrever:

*Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.*

(...)

*§ 6º Os contribuintes que realizarem operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e com os demais produtos tratados no Convênio ICMS 110/07, deverão cumprir as obrigações principais e acessórias previstas no referido convênio. (grifos acrescidos)*

De tal forma, neste ponto, me permito discordar do Parecer emitido pela DITRI, a pedido da PGE/PROFIS, fl. 243, quando disse que: "...*Não há o que se falar, portanto, em aplicabilidade das normas estabelecidas no Conv. ICMS 110/07, visto que o referido acordo interestadual alcança apenas operações com combustíveis e lubrificantes efetuadas entre unidades federadas diversas.*"(grifos), tendo em vista que tal afirmação não procede, conforme disposto no § 6º do Art. 289, acima transscrito.

Assim sendo, para os produtos sujeitos a Substituição Tributária, constantes do ANEXO I do RICMS, como é o caso do GLP – Gás Liquefeito, no item 6.11.0 a 6.11.7, deverão cumprir as obrigações principais e acessórias do Convênio ICMS 110/2007.

Ora, ao se analisar o ANEXO I, do RICMS, mais precisamente no item 6.11.0 – Gás Liquefeito de petróleo em botijão de 13Kg (GLP), tem-se que, nas operações internas, a coluna MVA original aplicada nas operações internas são: **AS INDICADAS NO ATO COTEPE/PMPF**, prevista na Cláusula Nona do Convênio ICMS 110/2007.

ITEM	CEST	NCM/SH	DESCRÍÇÃO	Acordo Interestadual/Estados signatários	MVA ajustada aplicada nas aquisições interestaduais	MVA original aplicada nas operações internas
<b>6.11.0</b>	06.011.00	2711.19.1	Gás liquefeito de petróleo em botijão de 13 Kg (GLP)		Conv. ICMS 110/07	
<b>6.11.1</b>	06.011.01	2711.19.1	Gás liquefeito de petróleo (GLP), exceto em botijão de 13 Kg		Conv. ICMS 110/07	
<b>6.11.2</b>	06.011.02	2711.19.1	Gás liquefeito de petróleo em botijão de 13 Kg (GLGNn)		Conv. ICMS 110/07	
<b>6.11.3</b>	06.011.03	2711.19.1	Gás liquefeito de petróleo (GLGNn), exceto em botijão de 13 Kg		Conv. ICMS 110/07	
<b>6.11.4</b>	06.011.04	2711.19.1	Gás liquefeito de petróleo em botijão de 13 Kg (GLGNI)		Conv. ICMS 110/07	
<i>Gás liquefeito de petróleo (GLGNI), exceto em botijão</i>						

Já neste ponto, volto a discordar do Parecer emitido pela DITRI, fl. 243, já mencionado, pois vejamos a afirmação feita:

*"Finalmente, ao contrário da alegação da Autuada de que o item 6.11 do Anexo I do RICMS/Ba(vigente à época da autuação) estabelecia a aplicação da PMPF nas operações internas com GLP(NCM 2711.19.1), ressaltamos que a expressão "As indicadas no Ato COTEPE/PMPF" constante no item referido, está inserida no Anexo I do RICMS na coluna "MVA original aplicada nas operações internas" e deve ser necessariamente interpretada de forma conjunta, ou seja, tratando-se de operações com GLP realizadas em território baiano e sujeita ao regime de substituição tributária, o contribuinte deve observar a MVA original indicada no Ato COTEPE para as operações internas e apos confrontava com o PMPF(valor de pauta) também estabelecido em Ato COTEPE, considerar o que for maior para fins de recolhimento do imposto."(grifos)*

Ora, tal afirmação não tem qualquer respaldo legal, pois quando o Regulamento do ICMS determina o uso da MVA prevista na Cláusula Oitava do Convênio ICMS nº 110/2007, ele o faz explicitamente, citando **"As indicadas no Ato COTEPE 42/13"**. Como é o caso dos óleos combustíveis e óleos lubrificantes, itens 6.6.9 a 6.7 do Anexo I, vejamos:

ITEM	CEST	NCM/SH	DESCRIÇÃO	Acordo Interestadual/Estados signatários	MVA ajustada aplicada nas aquisições interestaduais	MVA original aplicada nas operações internas
<b>6.6.9</b>	06.006.09	2710.19.2	Outros óleos combustíveis, exceto os classificados no CEST 06.006.10 e 06.006.11	Conv. ICMS 110/07 – Todos	As indicadas no Ato COTEPE 42/13	As indicadas no Ato COTEPE 42/13
<b>6.6.10</b>	06.006.10	2710.19.2	Óleo combustível derivado de xisto	Conv. ICMS 110/07 – Todos	As indicadas no Ato COTEPE 42/13	As indicadas no Ato COTEPE 42/13
<b>6.6.11</b>	06.006.11	2710.19.22	Óleo combustível pesado	Conv. ICMS 110/07 – Todos	As indicadas no Ato COTEPE 42/13	As indicadas no Ato COTEPE 42/13
<b>6.7</b>	06.007.00	2710.19.3	Óleos lubrificantes	Conv. ICMS 110/07 – Todos	As indicadas no Ato COTEPE 42/13	As indicadas no Ato COTEPE 42/13

Já quando o Regulamento do ICMS determina o uso de “MVA ou PMPF, o que for maior”, ele também o faz de modo explícito, citando “**As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior**”. É o que ocorre, por exemplo, com o óleo diesel, nos termos dos itens 6.6.0 a 6.6.8 do mesmo Anexo I, como vemos abaixo:

<b>6.6.0</b>	06.006.00	2710.19.2	Óleo diesel A, exceto S10 e Marítimo	Conv. ICMS 110/07 – Todos	As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior	As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior
<b>6.6.1</b>	06.006.01	2710.19.2	Óleo diesel B, exceto S10 (mistura obrigatória)	Conv. ICMS 110/07 – Todos	As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior	As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior
<b>6.6.2</b>	06.006.02	2710.19.2	Óleo diesel B, exceto S10 (misturas autorizativas)	Conv. ICMS 110/07 – Todos	As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior	As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior
<b>6.6.3</b>	06.006.03	2710.19.2	Óleo diesel B, exceto S10 (misturas experimentais)	Conv. ICMS 110/07 – Todos	As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior	As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior
<b>6.6.4</b>	06.006.04	2710.19.2	Óleo diesel A S10	Conv. ICMS 110/07 – Todos	As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior	As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior
<b>6.6.5</b>	06.006.05	2710.19.2	Óleo diesel B S10 (mistura obrigatória)	Conv. ICMS 110/07 – Todos	As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior	As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior
<b>6.6.6</b>	06.006.06	2710.19.2	Óleo diesel B S10 (misturas autorizativas)	Conv. ICMS 110/07 – Todos	As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior	As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for maior
<b>6.6.7</b>	06.006.07	2710.19.2	Óleo diesel B S10 (misturas experimentais)	Conv. ICMS 110/07 – Todos	As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for	As indicadas no Ato COTEPE 42/13 ou o PMPF, o que for

Já quando trata de Gasolina de aviação, 6.3, e Querosenes, 6.4, indica especificamente o percentual da MVA a ser aplicada.

ITEM	CEST	NCM/SH	DESCRIÇÃO	Acordo Interestadual/Estados signatários	MVA ajustada aplicada nas aquisições interestaduais	MVA original aplicada nas operações internas
<b>6.3</b>	06.003.00	2710.12.51	Gasolina de aviação	Conv. ICMS 110/07 – Todos	58,54%	30%
<b>6.4</b>	06.004.00	2710.19.19	Querosenes, exceto de aviação	Conv. ICMS 110/07 – Todos	58,54%	30%

Entretanto, quando trata do GLP, o Anexo I do Regulamento do ICMS estabelece “**As indicadas no Ato COTEPE/PMPF**”, não cabendo portanto a dita afirmação de que a mesma “...deve ser

necessariamente interpretada de forma conjunta, ou seja, tratando-se de operações com GLP realizadas em território baiano e sujeita ao regime de substituição tributária, o contribuinte deve observar a MVA original indicada no Ato COTEPE para as operações internas e a pois confrontava com o PMPF(valor de pauta)...”.

Registre-se que o **Ato COTEPE/PMPF** e **Ato COTEPE/MVA**, são duas normas totalmente distintas, sendo as de nºs 01/2019 e a 42/2013, vigentes há época, respectivamente.

De tal sorte, o Anexo 1 do RICMS/BA é claro e cristalino ao estabelecer o PMPF como base de cálculo do GLP. Tendo a recorrente observado adequadamente os valores divulgados pelo órgão competente no período alcançado pela autuação, entendo que a insubsistência da infração deve ser reconhecida.

De todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

### VOTO VENCEDOR

Peço vénia à nobre relatora, para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

A questão, como se vê, resume-se à definição do critério a ser adotado para apuração da base de cálculo nas operações de saída de GLP, entendendo a empresa que se deve utilizar a MVA, ao invés da PMPF, enquanto que a fiscalização defende que se deve formar a base de cálculo com o maior valor dos dois.

Consultemos, então, a norma contida no art. 23, inciso II, combinada com o seu § 6º (redação vigente), abaixo reproduzidos.

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

*(...)*

*II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

*a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*

*b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*

*c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.*

*(...)*

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

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

*(...)"*

Como se pode depreender, a partir da leitura do texto legal, o uso da MVA somente se legitima quando o valor apurado resulte superior àquele calculado de acordo com a PMPF.

Assim, em que pese a regra contida no § 4º do art. 23 tenha disposto que “a margem a que se refere a alínea “c” do inciso II do caput será estabelecida em regulamento, ...”, como alega o Sujeito Passivo, a aplicação dessa MVA não pode resultar num montante de imposto inferior àquele apurado com base na PMPF, pois tal conduta implicaria em violação ao quanto disposto no § 6º já citado.

Este também é o entendimento da DITRI, conforme orientação contida no Parecer nº 7619/2016.

Assim, entendo que não merece reparo a Decisão recorrida que fica mantida neste ponto.

Todavia, embora a normatização legal seja suficiente à definição da conduta adequada no presente caso, é forçoso reconhecer que a proliferação de regras esparsas, no RICMS/12, em seu Anexo 01, induziu o Sujeito Passivo a erro, pois dispôs sobre conduta contrariamente ao que dispunha o texto legal.

Nesse sentido, excluo a multa de ofício aplicada (de 60%), com base no que prevê o art. 100 do CTN, parágrafo único, abaixo transscrito.

*"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*...*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."*

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, ao tempo em que excluo, de ofício, a multa aplicada, com base no art. 100, parágrafo único do CTN.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, excluir a multa, reformando a Decisão recorrida e julgando **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299904.0001/20-0, lavrado contra a empresa **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto, no valor de R\$ 31.041.852,23, sem incidência da multa, conforme previsto no art. 100, parágrafo único do CTN, porém, com os acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Valdirene Pinto Lima, Anderson Ítalo Pereira e Rafael Benjamin Tomé Arruty.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de julho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA/ VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS