

PROCESSO	- A. I. N° 278937.0001/22-0
RECORRENTE	- PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF n° 0044-06/23-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/10/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0317-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO A MENOS. UTILIZAÇÃO BASE DE CÁLCULO INCORRETA. OPERAÇÕES COM GLP. O sujeito passivo reteve e recolheu a menor o ICMS a título de substituição tributária, relativo às operações internas subsequentes. Na determinação da base de cálculo, o contribuinte deve se utilizar da MVA ou do PMPF, aquele que implicar em valor maior (art. 23, II e § 6º da Lei nº 7.014/96). Razões recursais incapazes à reforma do Acórdão recorrido. Decretada, de ofício, exclusão da multa, conforme o art. 100, parágrafo único do CTN. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em decisão unânime o presente Auto de Infração, lavrado em 16/03/2022, refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 15.113.086,42, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 007.010.002. 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, ocorrência lançada em janeiro a setembro de 2021.

A autuada, por seu advogado constituído, apresentou **impugnação** ao lançamento constante às fls. 97 a 100. **Informação Fiscal** prestada pelos autuantes às fls. 143 a 151. Consta **manifestação** do sujeito passivo (fls. 157 a 158-v). **Nova intervenção** dos autuantes (fl. 164).

A JJF proferiu o seguinte voto condutor:

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS, objeto de impugnação pela empresa autuada.

(...)

Adentrando na análise de mérito, inicialmente observo que a previsão para a realização de substituição tributária, se encontra no artigo 8º da Lei Complementar 87/96, nos seguintes termos:

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

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

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

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

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

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

(...)

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

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

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

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

Na legislação estadual, como não poderia deixar de ser, no RICMS/12, em seu Anexo I, vigente para o exercício de 2021, período autuado, o regramento para a substituição tributária do GLP se encontra nos itens 6.11.0 a 6.11.7, nas NCM 2711 e 2711.19.1, sendo as bases de cálculo ali previstas para tal “as indicadas no Ato COTEPE/PMPF”, razão do inconformismo da autuada frente à autuação.

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

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

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

Já o artigo 23 do mencionado dispositivo legal, assim 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, na redação estabelecida pela Lei 14.183/2019, assim se constata:

“§ 6º 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, observados os critérios definidos no § 4º deste artigo.

Já o Ato COTEPE 61/19, de 20/11/2019 divulgou as margens de valor agregado a que se refere o 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 sua cláusula oitava, ou seja, estipula os percentuais de MVA a serem aplicados pelos estados para os cálculos nas operações que envolvam combustíveis, aí incluída o GLP.

Tal consulta pode ser efetuada através do endereço eletrônico www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/substituicao-tributaria/combustiveis/mva/bahia.

A autuada se escusa de qualquer discussão, que não envolva a constitucionalidade da norma, e a entendida inaplicabilidade dos dois critérios, para a apuração e cálculo da substituição tributária ao caso concreto.

É sabido pela simples leitura de tais dispositivos da Lei estadual guardarem os mesmos a devida observância e coerência com a Lei Complementar 87/96, eleita pelo legislador constitucional como capaz de regular o ICMS, na forma prescrita no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “b” da Carta Magna.

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

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

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

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

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

Já em *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, este doutrinador sustenta que:

“De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada.

No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas consequências, já que uma interpretação sistemática do Texto Magno revela que só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo só à lei -tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmites e formalidade exigidos pela Constituição - é dado criar ou aumentar tributos”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal.

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, em nome, inclusive, do princípio da segurança jurídica.

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.

Diferentemente do entendimento da autuada, o Convênio ICMS 110/2007 não prevê uma e exclusiva forma de apuração da base de cálculo, mas sim, oferece formas alternativas, uma na Cláusula Oitava, e outra na Cláusula Nona:

“Cláusula sétima A base de cálculo do imposto a ser retido é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente.

Cláusula oitava Na falta do preço a que se refere a cláusula sétima, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, ou, em caso de inexistência deste, pelo valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado divulgados no sitio do CONFAZ, observado o disposto no § 5º.

(...)

§ 2º Na divulgação dos percentuais de margem de valor agregado, deverá ser considerado, dentre outras:

I - a identificação do produto sujeito à substituição tributária;

II - a condição do sujeito passivo por substituição tributária, se produtor nacional, importador ou distribuidor;

III - a indicação de que se trata de operação interna ou interestadual;

(...)

§ 5º O documento divulgado na forma do caput desta cláusula e do § 1º, deve estar referenciado e devidamente identificado em Ato COTEPE publicado no Diário Oficial da União.

Cláusula nova Em substituição aos percentuais de margem de valor agregado de que trata a cláusula oitava, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a adotar, nas operações promovidas pelo sujeito passivo por substituição tributária, relativamente às saídas subsequentes com combustíveis líquidos e gasosos derivados ou não de petróleo, a margem de valor agregado obtida mediante aplicação da seguinte fórmula, a cada operação: MVA = {[PMPF x (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) x (1 - IM)] / FCV - 1} x 100, considerando-se:

I - MVA: margem de valor agregado expressa em percentual;

II - PMPF: preço médio ponderado a consumidor final do combustível considerado, com ICMS incluso, praticado em cada unidade federada, apurado nos termos da cláusula décima terceira-A;

III - ALIQ: percentual correspondente à alíquota efetiva aplicável à operação praticada pelo sujeito passivo por substituição tributária, salvo na operação interestadual com produto contemplado com a não incidência prevista no art 155, § 2º, X, “b”, da Constituição Federal, hipótese em que assumirá o valor zero;

IV - VFI: valor da aquisição pelo sujeito passivo por substituição tributária, sem ICMS;

V - FSE: valor constituído pela soma do frete sem ICMS, seguro, tributos, exceto o ICMS relativo à operação própria, contribuições e demais encargos transferíveis ou cobrados do destinatário;

VI - IM: índice de mistura do EAC na gasolina C, ou de mistura do B100 no óleo diesel B, salvo quando se tratar de outro combustível, hipótese em que assumirá o valor zero;

VII - FCV: fator de correção do volume.

§ 1º Considera-se alíquota efetiva aquela que, aplicada ao valor da operação, resulte valor idêntico ao obtido com a aplicação da alíquota nominal à base de cálculo reduzida.

§ 2º O PMPF a ser utilizado para determinação da margem de valor agregado a que se refere esta cláusula será divulgado mediante Ato COTEPE publicado no Diário Oficial da União.

§ 3º Na impossibilidade de aplicação, por qualquer motivo, do disposto nesta cláusula, prevalecerão as margens de valor agregado constantes do Ato COTEPE elaborado e divulgado nos termos da cláusula oitava”. (Grifei).

Quanto a discussão entabulada em relação às disposições do Anexo I ao RICMS/12, as mesmas apresentam, tal como reconhecido pela própria autuada o critério de “as indicadas no Ato COTEPE/PMPF”, o que significa dizer que se aplica uma ou outra, e em momento algum se fala em aplicação exclusiva do PMPF, como consta na peça de impugnação.

Ou seja: ainda que conste na norma regulamentar a previsão de divulgação da MVA, os Convênios, Protocolos e Atos COTEPE hão de vigorar, vez que normas de hierarquia superior, inclusive a própria defesa ofertada aborda tal tema, e a necessidade de se obedecer ao comando inserido no Convênio ICMS 110/2007.

Não se constata, pois, qualquer desrespeito ao prescrito no Convênio ICMS 110/2007 quando do trabalho fiscal, conforme anteriormente demonstrado pela leitura de tais regras, contrariamente ao entendimento defensivo.

A autuação se limitou aos estritos termos contidos no referido Convênio, reforço.

Acaso o cálculo fosse feito exclusivamente em função do PMPF, como entende a autuada, seria totalmente desnecessária a publicação dos percentuais de MVA, o que também vai de encontro à tese esposada pela autuada.

Da mesma forma, ao prever a base de cálculo, direciona ao entendimento de ser alternativa a aplicação do Ato COTEPE (MVA) e PMPF. Acaso a intenção do legislador fosse a sustentada pela autuada, a redação certamente seria outra.

Por outro lado, da análise dos demonstrativos elaborados pelos autuantes (fls. 06 a 91), constato a sua corretezza, com a aplicação dos percentuais vigentes à época de cada fato gerador, atendendo aos percentuais estipulados em Ato COTEPE 61/19, de 20/11/2019, inclusive não contestados pelo contribuinte quanto aos valores e resultados apresentados, apenas se limitando a defesa a discutir a tese jurídica.

Tal Ato, em verdade, representa a publicação dos percentuais de MVA, uma vez que a legislação estadual não fala na forma em que os mesmos seriam publicados, o que também contraria a tese defensiva.

Além disso, há de se perquirir, ainda, a razão e o motivo de sua aplicação, se não fosse para ser utilizado pelo estado da Bahia, no cálculo da base de cálculo do imposto por substituição tributária.

Tal adoção, também não representa qualquer majoração ou aumento do imposto, como sustentado na impugnação, mas sim, simples atualização de valor em relação aos preços praticados no mercado, conforme previsão inserida no próprio convênio ICMS 110/2007, uma vez que estados diferentes podem apresentar percentuais diferentes, como se observa, por exemplo, para o estado da Bahia a partir de março de 2020, de MVA de 97,88%, ao passo que Sergipe, no mesmo período, a MVA era de 74,75% para o GLP P13.

Já a partir de junho de 2021, a MVA na Bahia, para o mesmo produto era de 48,57% para o mesmo produto (GLP P13), ou seja, inexistiu qualquer majoração ou aumento, mas sim, uma redução substancial, o que, igualmente, vai de encontro a tese sustentada pelo sujeito passivo.

Lembro, ainda, quanto 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 249.534/2015-0, datado de 22/12/2015:

"DA CONSULTA

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

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

"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 I, 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 substituto 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, ainda que não a adotando, consoante previsão regulamentar.

Quanto ao instituto da consulta, segundo Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 28ª edição, 2007, Editora Malheiros, pág. 472) vem a ser:

"...o processo de consulta tem por fim ensejar à 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".

Por outro lado, para Dejalma de Campos (Direito Processual Tributário – Prática Administrativa e Judicial, 6ª edição, 2011, Editora Rideel, pág 29 a 31) se trata de:

"procedimento tributário preventivo, pelo qual o contribuinte indaga o Fisco sobre sua situação legal, diante de determinado fato de duvidoso enquadramento tributário".

Já para Maria Helena Diniz, a consulta nada mais é do que o direito de o contribuinte, havendo dúvida sobre a aplicação da lei tributária, requerer a autoridade competente os devidos esclarecimentos e uma orientação a ser seguida, apresentando-lhe a questão.

Segundo Juan José Zornoza Pérez (Consulta y Administración Tributaria em España, Revista de Direito Tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais nº 29/30, julho/dezembro, 1984, p. 14), o dever de assistência e informação, que é inerente ao Estado de Direito, acaba sendo intensificado com a privatização da gestão tributária, já que a obtenção de informações é um dos meios mais idôneos para evitar a arbitrariedade na aplicação da legislação tributária.

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.

Ou seja, se constitui em um direito do contribuinte, o qual poderá formulá-la acerca de dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado e concreto.

Ela permite, pois, 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 conselente 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 conselente.

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

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

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o

motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

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

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

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

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

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

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

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

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

Informe-se que a legislação de alguns estados, a exemplo de São Paulo, já incorporou em seus dispositivos relativos à consulta, a previsão de que “a suspensão do prazo não produzirá efeitos relativamente ao imposto devido sobre as demais operações realizadas, vedado o aproveitamento do crédito controvertido antes do recebimento da resposta” (§ 1º do artigo 516 do RICMS/2000 – Decreto 45.490).

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 a mais ninguém.

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

Isso por que, no entender de Hugo de Brito Machado, “a resposta a uma consulta não é simples manifestação de um ponto de vista pela autoridade fiscal. Se contrária ao contribuinte, tem o efeito de obrigar-l-o 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 2021, data dos fatos geradores, e até mesmo março de 2022, 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.

Funciona, pois, como garantia da certeza do direito, especialmente quanto ao contribuinte.

Em relação à validade da consulta, o entendimento é de que será válida enquanto estiver vigente a norma legal que ela interpreta, hipótese presente, ou até que o entendimento seja modificado, o que não é o caso dos autos, vez estar a norma plenamente em vigor, estando a resposta enunciada linhas acima plenamente válida e aplicável aos procedimentos fiscais da autuada quanto as operações com GLP, cuja resposta, reitero, não foi atendida nem praticada pela empresa.

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

Quanto aos argumentos relativos a inconstitucionalidade arrolados nas intervenções processuais da empresa autuada, esclareço mais uma vez, que nos termos do artigo 125, inciso I do COTEB, “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.

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 de GLP.

De igual modo, no julgamento que resultou no Acórdão JJF 0147-02/19, julgado em 13/12/2019, do qual fui o relator, o mesmo tema foi apreciado, sendo a decisão mantida de forma unânime, através do Acórdão CJF 0080-12/21-VD, datado de 24/03/2021, bem como o Acórdão JJF 0009-02/21-VD.

Quanto ao argumento defensivo de ter a redação do Anexo 1 relativa a substituição tributária do GLP em 2015 (As indicadas no Ato COTEPE 21/08), sido alterada para aquela vigente em 2021 (As indicadas no Ato COTEPE/PMPF), não tornam inválida ou superada a resposta da consulta formulada pelo contribuinte, motivo para considerá-la válida.

Com relação ao Tema 302 do STF, o mesmo não guarda qualquer relação com a discussão e o tema ora analisado, vez versar sobre “Natureza jurídica da retenção de 11% sobre os valores brutos dos contratos de prestação de serviços por empresas tomadoras de serviços”, motivo pelo qual não pode ser considerado em favor do contribuinte autuado.

Pelas expostas razões, tenho o lançamento como PROCEDENTE em sua inteireza.

Inconformado com a decisão de piso, o advogado do recorrente apresenta as razões recursais nas fls. 194/200, onde teceu o seguinte:

Salienta que a autuação se trata de diferenças de ICMS-ST, decorrentes do critério adotado para mensuração da respectiva base de cálculo. Esclarece 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 (2021).

Discorre que a conclusão do acórdão de piso foi de que a metodologia adotada pelos autuantes, em privilegiar o cálculo da ST optando pelo resultado de maior valor entre as metodologias MVA e PMPF, seria acertado por estar de acordo com o art. 23 da Lei Estadual nº 7.014/1996 e com o Parecer DITRI/GECOT nº 7.619/2016.

Explica que a decisão recorrida se mostra 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. Em primeiro lugar, porque 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 2021 implica no uso exclusivo do PMPF.



Destaca que o Parecer nunca mencionou que deveria ser usado “o PMPF ou a MVA, o que for maior”. A conclusão do Parecer é de que a recorrente deveria utilizar o PMPF ou a margem prevista no Anexo 1 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia: *“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”.*

Salienta que esse parecer foi lavrado em 2016, quando vigia a redação anterior do § 6º, do art. 23 da LICMS/BA. Esta fazia referência a um “preço de pauta”, que seria o mínimo de base de cálculo. Assim, por entender que o “preço de pauta” seria o PMPF (conclusão contestável, inclusive), o Parecer indicou o uso do PMPF ou daquele previsto no Anexo 1 do RICMS/BA, o que fosse maior.

Lembra que o § 6º foi alterado pela Lei nº 14.183/2019, com efeitos a partir de 13/12/2019. O dispositivo passou 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, disse que a interpretação do art. 23 da LICMS/BA como um todo, tal como vigente no exercício autuado (2021), é de que 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).

Verifica-se que esses dispositivos não autorizam o uso da MVA prevista na Cláusula Oitava do Convênio ICMS 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 previsse 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 desde 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.

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 MVA prevista na Cláusula Oitava do Convênio ICMS 110/2007, critério que não tem amparo em lei.

Salienta 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”. Assim, 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.

Acrescenta que este 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, por contrariar a legalidade tributária, razão pela qual se mostra desacertado o acórdão recorrido, que o manteve integralmente.

Disse que, sem prejuízo do quanto já exposto, e mesmo que não tivesse ocorrido a mudança do § 6º, do art. 23 da LICMS pela Lei nº 14.183/2019, a recorrente ainda assim não teria descumprido a conclusão do Parecer DITRI/GECOT nº 3434/2016, revisado pelo Parecer DITRI/GECOT nº 7619/2016, justamente porque a margem prevista no Anexo 1 do RICMS/BA em 2021 também era o PMPF.

Assinala 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 2021, estabelecendo-se que as margens de valor agregado aplicadas nas operações internas seriam “As indicadas no Ato COTEPE/PMPF”. 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 2021 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.

Sustenta que a conclusão do Parecer DITRI/GECOT não autoriza o uso da MVA prevista na Cláusula Oitava do Convênio ICMS 110/2007, que é divulgada pelo Ato COTEPE 61/19, e que foi empregada pelos autuantes para apurar as diferenças objeto da autuação. Percebe-se 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, contraria-a. De fato, no campo da legislação estadual, o art. 23, II da LICMS dispõe que a base de cálculo será obtida pelo somatório do valor da operação ou prestação, das despesas de seguro, frete, IPI e outros encargos, e da margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações subsequentes.

Em relação a esta margem de valor adicionado, o § 4º do mesmo art. 23 dispõe que ela “será estabelecida em regulamento”, e para sua previsão serão adotados critérios de levantamento de preços usualmente praticados no mercado, de informações e outros elementos obtidos de entidades representativas, e da média ponderada dos preços coletados. Por fim, o § 6º estabelece um piso para a base de cálculo, o qual seria a média de preços usualmente praticados no mercado, divulgada por ato da Secretaria da Fazenda. Cabe destacar que, até onde se tem notícia, não houve ato da SEFAZ/BA que divulgasse tal média para GLP no exercício de 2021, e os próprios autuantes nada trouxeram a respeito.

Argumenta que, a própria aplicação deste piso do § 6º fica prejudicada por ausência do ato da SEFAZ/BA que o divulgasse. Resta, assim, o uso dos critérios previstos no *caput* do art. 23, II da LICMS/BA, sendo que a margem de valor adicionado será aquela prevista no regulamento, nos termos explícitos estabelecidos pelo § 4º do dispositivo: “*A margem a que se refere a alínea “c” do inciso II do caput será estabelecida em regulamento*”.

Esclarece que, dispondo o art. 23, § 4º, a margem de valor adicionado será estabelecida em regulamento, deve-se observar o que está previsto no Regulamento do ICMS (Decreto nº 13.780/2012), cujo Anexo 1, itens 6.11.0 a 6.11.17, previu no período autuado (2021) que a margem de valor agregado nas operações internas seria apurada conforme “As indicadas no Ato COTEPE/PMPF” para as diversas apresentações do GLP.

Assim, sustenta que fica demonstrado 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 110/2007). E, como alegado desde o início, esse procedimento não contrariou o Parecer DITRI/GECOT nº 7619/2016. Contudo, a decisão recorrida manteve o auto de infração, no qual os autuantes pretendiam a aplicação da MVA prevista na Cláusula Oitava do Convênio ICMS 110/2007, sendo que este critério não está previsto em qualquer norma legal ou infralegal. Evidente, portanto, o desacerto da decisão de piso, motivo pelo qual merece reforma para reconhecer a ilegalidade do lançamento.

Pugna pelo conhecimento e integral provimento do presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar o r. Acórdão proferido pela JJF, declarando-se a Improcedência da infração, com a desconstituição do lançamento fiscal ali consubstanciado.

Registra-se a presença do patrono da empresa o Dr. Francisco Donizete da Silva Júnior – OAB/BA nº 33970, que exerceu o seu direito de sustentação oral.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Recorrente nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/99, a fim de modificar a decisão de piso, que julgou Procedente em decisão unanime o presente Auto de Infração, lavrado em 23/03/2022 para exigir ICMS no valor de R\$ 15.113.086,42 e multa de 60% por deixar de proceder 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. Procedeu a retenção e posterior recolhimento a menor ICMS -ST devido referente a venda de Gás Liquefeito de Petróleo nas operações realizadas neste estado no período de janeiro a setembro de 2021.

Verifico que o Auto de Infração teve enquadramento legal no art. 10, § 1º, inciso I da Lei nº 7.014/96 C/C art. 289, § 6º do RICMS publicado pelo Decreto nº 13.780/12, que assim determina:

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 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)

Constata-se que, o Auto de infração foi lavrado com a estrita observância dos ditames contidos dos art. 39 do RPAF/99, art. 142 do CTN e 129 do COTEB com a descrição dos fatos, estes considerados como infração das obrigações tendo sido apresentados de forma clara, precisa e sucinta, bem como juntados demonstrativos, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados conforme levantamentos e documentos acostados aos autos, encontrando-se aptos a surtir seus efeitos jurídicos.

Sinalizo que não foi arguido qualquer pedido de nulidade.

No mérito, o cerne da questão em lide está em se estabelecer, com base na legislação vigente há época dos fatos geradores, no caso em lide 2021, 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 ICMS 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)

Aduz que, sem prejuízo do quanto já exposto, e mesmo que não tivesse ocorrido a mudança do § 6º, do art. 23 da LICMS pela Lei nº 14.183/2019, a recorrente ainda assim não teria descumprido a conclusão do Parecer DITRI/GECOT nº 3434/2016, revisado pelo Parecer DITRI/GECOT nº 7619/2016, justamente porque a margem prevista no Anexo 1 do RICMS/BA em 2021 também era o PMPF.

Observo que houve alteração no regulamento ICMS na previsão do cálculo do GLP do item 16.1 do anexo I do RICMS, mencionado no Parecer, para os itens 6.11.0 a 6.11.17 do referido anexo vigente a época dos fatos geradores do lançamento, que estabeleceu que as margens de valor agregado aplicado nas operações internas “As indicadas no Ato COTEPE/PMPF”.

Apesar do Parecer DITRI/GECOT nº 7619/2016 tenha sinalizado utilizar na apuração da base de cálculo “o que for maior” a redação elaborada pela SEFAZ/BA através do anexo I do RICMS com base na cláusula 9ª do Convenio ICMS 110/2007, foi a indicação da base de cálculos para apuração pela PMPF, como se verifica abaixo.

Da análise do 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, **vigente para o exercício autuado de 2021**.

ITEM	CEST	NCM/SH	DESCRÍÇÃO	Acordo Interestadual/Estados signatários	MVA ajustada aplicada nas aquisições interestaduais	MVA original aplicada nas operações internas
6.11.0	06.011.00	2711.19.1	Gás liquefeito de petróleo em botijão de 13 Kg (GLP)	Conv. ICMS 110/07 - Todos	As indicadas no Ato COTEPE/PMPF	As indicadas no Ato COTEPE/PMPF
6.11.1	06.011.01	2711.19.1	Gás liquefeito de petróleo (GLP), exceto em botijão de 13 Kg	Conv. ICMS 110/07 - Todos	As indicadas no Ato COTEPE/PMPF	As indicadas no Ato COTEPE/ PMPF
6.11.2	06.011.02	2711.19.1	Gás liquefeito de petróleo em botijão de 13 Kg (GLGNn)	Conv. ICMS 110/07 - Todos	As indicadas no Ato COTEPE/PMPF	As indicadas no Ato COTEPE/ PMPF
6.11.3	06.011.03	2711.19.1	Gás liquefeito de petróleo (GLGNn), exceto em botijão de 13 Kg	Conv. ICMS 110/07 - Todos	As indicadas no Ato COTEPE/PMPF	As indicadas no Ato COTEPE/ PMPF
6.11.4	06.011.04	2711.19.1	Gás liquefeito de petróleo em botijão de 13 Kg (GLGNI)	Conv. ICMS 110/07 - Todos	As indicadas no Ato COTEPE/PMPF	As indicadas no Ato COTEPE/ PMPF
6.11.5	06.011.05	2711.19.1	Gás liquefeito de petróleo (GLGNI), exceto em botijão de 13 Kg	Conv. ICMS 110/07 - Todos	As indicadas no Ato COTEPE/PMPF	As indicadas no Ato COTEPE/ PMPF
6.11.6	06.011.06	2711.19.1	Gás liquefeito de petróleo em botijão de 13 kg (Misturas)	Conv. ICMS 110/07 - Todos	As indicadas no Ato COTEPE/PMPF	As indicadas no Ato COTEPE/ PMPF
6.11.7	06.011.07	2711.19.1	Gás liquefeito de petróleo (Misturas), exceto em botijão de 13 Kg	Conv. ICMS 110/07 - Todos	As indicadas no Ato COTEPE/PMPF	As indicadas no Ato COTEPE/ PMPF

Este lançamento trata-se do produto 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 após confrontava com o PMPF(valor de pauta)...”.

Neste sentido, 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.

Sinalizo 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.

Neste sentido, não há dúvida de que o Anexo 1 do RICMS/BA estabeleceu o PMPF como base de cálculo do GLP.

Por fim, concluo que o recorrente obedeceu ao disposto no art. 23, II, “a” c/c § 4º e anexo I do RICMS/BA, ao utilizar como base de cálculo pelo PMPF (Clausula 9ª do Convenio ICMS 110/2007) para cálculos do ICMS ST no período fiscalizado.

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

VOTO VENCEDOR

Com a devida *venia*, divirjo da decisão do ilustre Relator, que proveu o Recurso Voluntário e julgou Improcedente o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir o imposto no valor de R\$ 15.113.086,42, acrescido da multa de 60%, sob a acusação de que o contribuinte, ora recorrente, no período de janeiro a setembro de 2021, 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 GLP para contribuintes localizados neste estado.

A lide é em razão da constituição da base de cálculo da substituição tributária nas operações com GLP, se resultante da aplicação da MVA ou PMPF, ou do que for maior entre os dois na operação.

Com relação a apuração da base de cálculo nas operações de saída de GLP, se utiliza a MVA ou o PMPF, observo que o art. 23, II, c/c os §§ 4º e 6º da Lei nº 7.014/1996 estabelecem:

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.*

[...]

§ 4º A margem a que se refere a alínea “c” do inciso II do caput será estabelecida em regulamento, com base nos seguintes critérios:

I - levantamentos, ainda que por amostragem, dos preços usualmente praticados pelo substituído final no mercado considerado, neste Estado;

II - informações e outros elementos, quando necessários, obtidos junto a entidades representativas dos respectivos setores;

III - adoção da média ponderada dos preços coletados.

§ 6º 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, observados os critérios definidos no § 4º deste artigo.

[...]

Portanto, se na apuração da base de cálculo da substituição tributária do GLP a lei estabelece que deve ser adicionada ao valor da operação a MVA, como também que a base de cálculo do ICMS-ST não poderá ser inferior à média de preços usualmente praticados no mercado, divulgados por ato da SEFAZ (PMPF), depreende-se, a partir da leitura do texto legal, que a MVA somente se legitima quando o valor apurado resulte superior àquele calculado de acordo com o PMPF.

Assim, apesar da regra contida no § 4º do art. 23 dispor que “*a margem a que se refere a alínea “c” do inciso II do caput será estabelecida em regulamento, ...*”, 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 do citado dispositivo legal, norma esta superior hierarquicamente ao decreto regulamentar, consoante diversos julgados do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs: 0080-12/21-VD; 0215-11/23-VD e 0249-12/23-VD.

Tal entendimento foi corroborado pela DITRI, através Parecer nº 7619/2016, vinculante ao sujeito passivo, pelo qual o orientou que deve ser aplicada a regra prevista no art. 23, § 6º da Lei nº 7.014/96, que estabelece que a base de cálculo do imposto nas operações com GLP é determinada pela adição da MVA, desde que não seja inferior ao preço da pauta, que no caso é o PMPF.

Ademais, como dito na Decisão da JJF, a expressão “*as indicadas no Ato COTEPE/PMPF*”, contidas no Anexo 1 do RICMS, só vem a confirmar o critério legal de que a base de cálculo do imposto nas operações com GLP é determinada pela adição da MVA, **desde que** não seja inferior ao preço determinado através do PMPF, pois, em momento algum se fala em aplicação exclusiva do *PMPF*.

Quanto a discussão entabulada em relação às disposições do Anexo 1 ao RICMS/12, as mesmas apresentam, tal como reconhecido pela própria autuada o critério de “as indicadas no Ato COTEPE/PMPF”, o que significa dizer que se aplica uma ou outra, e em momento algum se fala em aplicação exclusiva do PMPF, como consta na peça de impugnação.

Contudo, forçoso reconhecer que as regras contidas no RICMS/12, em seu Anexo 01, induziu o sujeito passivo a erro, pois dispôs sobre conduta contrariamente ao que dispunha o texto legal. E, nesse sentido, deve-se excluir a multa de ofício aplicada de 60%, com base no que prevê o parágrafo único do art. 100 do CTN.

Do exposto, divirjo do voto condutor e voto pelo NÃO PROVIMENTO do 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 2ª 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, modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 278937.0001/22-0, lavrado contra PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 15.113.086,42, sem incidência da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, conforme o art. 100, parágrafo único do CTN e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Exclusão da Multa) – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Eduardo Ramos de Santana e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Improcedência) – Conselheiros: Antonio Dijalma Lemos Barreto, Henrique Silva de Oliveira e Igor Lucas Gouveia Baptista.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Improcedência)

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR
(Exclusão da Multa)

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS