

**A. I. Nº** - 278937.0001/22-0  
**AUTUADO** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
**AUTUANTES** - RODRIGO JOSÉ PIRES SOARES, WILDE RABELO DIAS FILHO e TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 15.03.2023

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº. 0044-06/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL. UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO INCORRETA. OPERAÇÕES COM GLP. O sujeito passivo reteve e recolheu a menor o ICMS a título de Substituição Tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes. Na determinação da base de cálculo, o Contribuinte deve se utilizar da MVA ou o PMPF, aquele que implicar em valor maior (artigo 23, da Lei nº 7.014/96). Inobservância de orientação emanada em processo de consulta dirigido à Administração Tributária. Falta de competência legal dos órgãos administrativos de julgamento quanto ao exame de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do Código Tributário do Estado da Bahia, cabendo à empresa apresentar provas capazes de elidir a exigência fiscal, o que não ocorreu. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 16 de março de 2022 e 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, constituídos nos termos do instrumento de fls. 138 a 141, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 97 a 100, onde argumenta após breve síntese dos fatos, ter o procedimento dos autuantes contrariado a disciplina do cálculo do ICMS devido por substituição tributária prevista no Capítulo II do Convênio ICMS 110/2007, reproduzindo as suas Cláusulas Sétima a Nona.

Reconhece o fato de cada Estado ter a faculdade de escolher entre um ou outro critério, e somente no caso de não haver a referida informação é que deverá ser observado o Ato COTEPE, com divulgação da MVA, já que a Cláusula Nona do Convênio ICMS 110/2007, que estabelece um mecanismo de cálculo do ICMS-ST com a utilização do PMPF somente em *substituição* ao critério adotado na cláusula oitava (cálculo com base na MVA divulgada pelo Ato COTEPE MVA).

Aponta que no campo da legislação baiana, o artigo 23, inciso II, da Lei 7.014/96, 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, *da margem de valor adicionado*, inclusive lucro, relativa às operações subsequentes.

Fala que na forma do § 4º desse artigo 23, a margem de valor adicionado será estabelecida em regulamento, e deve-se observar estritamente o que foi previsto pelo próprio governo estadual no RICMS/12.

Indica que durante o exercício autuado de 2021, o Anexo 1 do RICMS/2012 elencou a NCM 2711.19.1 (GLP) no item 6.11, através dos oito subitens 06.011.00 a 06.011.07, com margem de valor agregado nas operações internas “*indicadas no Ato COTEPE/PMPF*”, conforme tabela plotada.

Aponta que a norma estadual vigente durante o ano de 2021, e que permanece em vigor, prevê que nas operações internas de circulação do GLP deve ser utilizado exclusivamente o critério do PMPF previsto na Cláusula Nona do Convênio ICMS 110/2007.

Defende posição no sentido de que, diante de tal normatização, a infração é totalmente improcedente, pois os autuantes descumpriram a norma prevista no RICMS/2012 ao adotarem para base de cálculo da diferença de ICMS/ST lançada, o critério que resultasse na maior carga tributária, qual seja, o uso da MVA.

Destaca que o Convênio ICMS 110/2007 não recepcionou, em relação ao GLP, a sistemática de obrigar o contribuinte a formar a base de cálculo do ICMS/ST a partir dos dois parâmetros, escolhendo entre eles o que resultar em maior carga tributária, sendo que tal prerrogativa só foi recepcionada para o caso do Álcool Etílico Hidratado Carburante (AEHC), conforme § 4º da Cláusula Nona.

Salienta que o Pacto Federativo (artigo 1º da Constituição Federal), na sua feição tributária, representa a conciliação da partilha de receitas e sua divisão entre os entes, tendo conhecida importância no âmbito do ICMS dada sua feição nacional e sua incidência não cumulativa.

Partindo da preservação da integridade do Pacto Federativo e de sua harmonia, argui que o artigo 146 da Constituição Federal prevê caber à lei complementar dispor sobre os conflitos de competência em matéria tributária entre os Estados, prevendo o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, do mesmo diploma caber à lei complementar dispor sobre substituição tributária no campo do ICMS, residindo na legislação complementar à Constituição o fundamento de validade e vocação do Convênio 110/2007, celebrado no âmbito do CONFAZ, dentro do ordenamento.

Neste sentido, o CTN nos seus artigos 102 e 199 determina que vigora fora dos respectivos territórios, nos limites em que se reconheçam extraterritorialidade, os convênios (artigo 102), reconhecendo seu caráter cooperativo entre os entes envolvidos (artigo 199), aponta.

Argumenta que ainda no campo da legislação complementar, e fornecendo o fundamento de validade do convênio no campo mais específico da substituição tributária, a Lei Complementar 87/96 dispõe nos seus artigos 6º ao 10º sobre a fixação da base de cálculo na substituição progressiva e da necessidade de acordo específico celebrado pelos estados interessados para a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais, circunscrevendo o campo de materialidade do Convênio ICMS 110/2007.

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

Afirma, a partir da análise sistemática feita, que não está no âmbito de discricionariedade dos autuantes contrariar o Anexo 1 do RICMS/2012 (que manda aplicar o PMPF), aplicando aquele que resultar em maior carga tributária.

Fala que tal interpretação encontra ressonância exatamente na vocação e finalidade do convênio de uniformizar e sistematizar a legislação do ICMS concretizando o que a doutrina jurídica proclama como uniformidade, solidariedade nacional ou harmonia nacional de incidência.

Considera que a adoção pelos autuantes, unilateralmente, de método de fixação de base de cálculo em dissonância com o próprio RICMS/BA e também com o Convênio ICMS 110/2007, viola o pacto federativo insito aos Convênios com os desdobramentos de inconstitucionalidade, pois rompe frontalmente com as regras constitucionais de legalidade (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988), ambas fundadas no princípio da segurança jurídica.

Consigna que a adoção de critério isolado e unilateral de fixação de base de cálculo sem qualquer respaldo no Convênio ICMS 110/2007, em matéria que o ordenamento jurídico impõe a uniformidade de prescrição pelos estados da Federação, fere a regra de legalidade, pois o ato do poder executivo aumentaria tributo sem respaldo em lei.

Sustenta que a possibilidade de ocorrer a majoração da base de cálculo quinzenalmente violaria a regra da anterioridade ao exigir aumento do tributo no próprio ato exercício que o instituiu, sendo que a autuação não apenas contraria o próprio ato do Poder Executivo, mas também foi além do prescrito no Convênio ICMS 110/2007, cuja validade decorre da Lei Complementar 87/96 e do CTN.

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

Cita e reproduz trecho do julgamento da ADI 1851, ainda que agora não mais reconhecendo como definitivo o fato gerador da substituição progressiva, ainda assim continua a afirmar o seu caráter de fato gerador presumido.

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

Atenta também para a violação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade que devem nortear as imposições de obrigações aos contribuintes também no campo da substituição tributária, aqui violados pela imposição de um critério para a fixação de base de cálculo arbitrária, posto que fora do âmbito de discricionariedade dos autuantes.

Reputa que a posição dos mesmos gera impossibilidade de fixação e parametrização de um ou outro critério de estimativa com segurança no cálculo de substituição interestadual, lhe obrigando a retificar ou complementar milhares de Notas Fiscais ajustando o parâmetro exigido pelo fisco, notadamente pela maior volatilidade atual dos preços do GLP.

Traz decisão do STF no RE 603.191, Tema 302 Repercussão Geral, Pleno, Relatora Ministra Ellen Gracie, DJe de 05/09/2011, para alegar serem estes indicativos concretos da falta de requisitos da proporcionalidade e razoabilidade da exigência de utilização ou parametrização concomitante da MVA e PMPF.

Assim, tem como demonstrada ser a autuação ilegal em utilizar MVA para cálculo de diferenças do imposto, por contrariar o disposto no artigo 23, inciso II, alínea “a”, combinado com o § 4º da Lei 7.014/96, em conexão com o item 6.11 do Anexo 1 ao RICMS/12, tendo agido com acerto ao

calcular o ICMS-ST com base de cálculo apurada pelo PMPF (Cláusula Nona do Convênio ICMS 110/2007), assevera.

Por fim, requer a intimação da Fiscalização para fins de apresentação de INformação Fiscal, sendo oportunizada a manifestação do contribuinte acerca dela, se for o caso, a fim de resguardar o contraditório.

No julgamento, requer o acolhimento da impugnação, para se julgar improcedente a infração, vez não ter cometido a mesma, tendo recolhido o ICMS na forma da legislação tributária.

Informação Fiscal prestada pelos autuantes às fls. 143 a 151, após historiar os fatos e resumir os termos defensivos, justificam a autuação pelo fato de que, fazendo interpretação própria, a empresa defende a tese descrita, ainda que tantas vezes rejeitada pela fiscalização, DITRI e CONSEF/BA.

Apontam que o artigo 10, § 1º, inciso I da Lei 7.014/96 combinado com o artigo 289, § 6º do RICMS/BA aprovado pelo Decreto 13.780/2012 e a multa aplicada, prevista no Artigo 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, que constam do Auto de Infração enquadram perfeitamente a infração praticada a penalidade prevista na Lei Estadual.

Esclarecem que o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) e a Margem de Valor Agregado (MVA) são alguns dos parâmetros fixados pela Lei Complementar 87/96 (§ 4º e 6º do artigo 8º), que podem ser adotados para definição da base de imponible do ICMS-ST.

Falam ser o PMPF resultado da média ponderada de preços praticados pelos postos revendedores, em condições de livre concorrência, coletados por amostragem, de uma determinada região, em relação a alguns combustíveis (diesel, gasolina, AEHC, QAV, GLP, Óleo combustível), e o seu valor é aplicado na fórmula da MVA contida na Cláusula Nona do Convênio ICMS 110/2007 para obtenção da base de cálculo do ICMS-ST, consoante reprodução.

Registram ser a MVA da Cláusula Oitava do Convênio ICMS 110/2007 um percentual fixo para determinar a base de cálculo do ICMS incidente nas operações subsequentes com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, que deverá ser aplicado ao preço praticado pelo substituto tributário, sendo seu percentual publicado no site do CONFAZ, com base no § 1º da Cláusula Oitava do Convênio ICMS 110/2007.

Analizando os argumentos defensivos destacam que os cálculos foram efetuados em estrita observância a Lei 7.014/96 em seu artigo 23, Inciso II e parágrafos 4º e 6º, com efeitos a partir de 15/12/2012, sendo apenas o parágrafo 6º alterado pelo Decreto 14.183 de 12/12/2019.

Foi observado ainda o Decreto Estadual 16.499 de 23/12/2015 que alterou a redação do Anexo 1 do RICMS/2012 a partir de 01/01/2016 e também o Decreto 17.303/2016 que altera a redação do Anexo 1 do RICMS/2012 a partir de 01/02/2017, arrematam.

Apontam ter a autuada formulado consulta para a DITRI, o órgão que interpreta a legislação no âmbito da SEFAZ/BA, reproduzindo trecho da resposta.

Registram que respondida a consulta deveria o contribuinte ter mudado a sua postura e seguido o que preconiza o RPAF/BA nos seus artigos 64, 65 e 66.

Mencionam que o Decreto nº 17.303, de 27/12/2016, alterou a redação do Anexo 1 para alguns produtos, mas segue inalterado para os derivados de petróleo e cujo cabeçalho contém de forma clara, as orientações.

Quanto a discussão entabulada em relação às disposições do Anexo 1 do RICMS/BA, PMPF ou MVA o que for maior, para outros derivados, informam que considerando os dispositivos legais transcritos, em especial o artigo 23, nas operações com GLP, a base de cálculo do imposto devido



por substituição tributária é 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, não inferior ao preço de pauta, o PMPF (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final), se houver, ou seja, como há os dois, deve ser aplicada como base de cálculo aquela que resulta em maior valor monetário, matéria pacificada pelos órgãos administrativo e de julgamento, e reconhecido pelo próprio contribuinte para outros produtos, a exemplo da Gasolina e Óleo Diesel.

Falam ser a contestação dos cálculos referentes a Substituição Tributária do GLP recorrente pelo autuado, já foi objeto de autuações anteriores julgadas procedentes por este Conselho conforme Acórdãos JJF 0247-02/19, CJF 0080-12/21, JJF 0003-04/21 e JJF 0161-02/21-VD que consolidaram os dispositivos legais apresentados.

Pelo exposto, solicitam a manutenção da integralidade da autuação e o julgamento da procedência total do Auto de Infração

Intimado para tomar conhecimento dos termos da Informação Fiscal, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico, em 11/11/2022 (fl. 154), se manifestou (fls. 157 a 158-v), no sentido de que, a autuação ocorreu pelo fato de a empresa autuada não ter obedecido a norma vigente, na ótica dos autuantes.

Destaca em relação à Informação Fiscal, que o uso do PMPF não contraria o Parecer DITRI/GECOT 7619/2016, ao passo que não existe base legal para o uso da MVA, como feito pelos autuantes no caso concreto.

Ressalta que tal Parecer não ampara o uso da MVA utilizada pelos autuantes no exercício ora questionado, porque a legislação tributária vigente em 2021 implica no uso exclusivo do PMPF, reproduzindo o teor das conclusões do Parecer revisado.

Indica 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, sendo que a questão que aqui incide é que a margem prevista no Anexo 1 do RICMS/BA em 2021 também era o PMPF.

Chama atenção para o fato de os itens 6.11.0 a 6.11.17 do Anexo 1 do RICMS/BA vigente em 2021 estabelece que as margens de valor agregado aplicadas nas operações internas “*seriam as indicadas no Ato COTEPE/PMPF*”, razão pela qual, com a devida *vênia*, a análise dos autuantes na informação ignora que o entendimento da Diretoria de Tributação no Parecer DITRI/GECOT 7619/2016, implica, por uma via ou pela outra, no uso do PMPF, garante.

Assim, embora tal Parecer tenha indicado utilizar “*o que for maior*”, frisa ser fato que a redação dada 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 próprio Regulamento.

Consigna caberem algumas considerações sobre o artigo 23 da Lei 7.014/96, citada pelos autuantes, especialmente quanto a análise de seu § 6º, mal interpretado na Informação Fiscal.

Pontua que o artigo 23, inciso II, da Lei 7.014/96, 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.

Relativamente a esta margem de valor adicionado, § 4º do mesmo artigo 23 dispõe que ela “*será estabelecida em regulamento*”, e para sua previsão serão adotados critérios de levantamento de preços usualmente praticados no mercado, informações e outros elementos obtidos de entidades representativas, e da média ponderada dos preços coletados.

Neste sentido, argui que a margem de valor adicionado será estabelecida em regulamento, devendo se observar o que está previsto no RICMS/12, sendo justamente neste ponto que a autuação viola a legislação do Estado.

Considera que, de fato, o Anexo 1, nos itens 6.11.0 e 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.

Entende demonstrado que, ao utilizar o PMPF para cálculo do imposto devido por substituição tributária, obedeceu estritamente ao disposto no artigo 23, inciso II, alínea “a”, combinado com o § 4º, da Lei do ICMS, combinado ainda com o Anexo 1 do RICMS/BA, e como firmado em momento anterior, este procedimento nem mesmo contrariou o procedimento do Parecer DITRI/GECOT 7619/2016.

Aduz que a respeito do § 6º, do artigo 23 da Lei do ICMS/BA, a Informação Fiscal ainda menciona a antiga redação que fala em preço de pauta, e aponta que nesse conceito se enquadraria o PMPF, porém, a atual redação do dispositivo, dada pela Lei 14.183/2019 já nem faz menção ao termo “preço de pauta”, mas sim, à “*média de preços usualmente praticados no mercado cujos valores tenham sido divulgados por ato da Secretaria da Fazenda*”, que observará os critérios do § 4º, do artigo 23.

Registra que tal divulgação nunca ocorreu, tanto que nem os autuantes citam qual teria sido o ato normativo da Secretaria da Fazenda que teria divulgado os valores previstos nos dispositivos, o que tornaria a norma inaplicável, por falta do ato estatal ali previsto, mas, de qualquer forma, não autoriza o uso da MVA empregada no Auto de Infração.

Verifica o desacerto da Informação Fiscal porque ainda que houvesse a divulgação dos valores previstos no § 6º, do artigo 23 da Lei do ICMS/BA, decorreria da norma a redundância demonstrada.

Diz que como demonstrado acima, os “*critérios do artigo 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 2021, no Anexo 1, itens 6.11.0 a 6.11.17, e como consequência a norma do § 6º, I, do artigo 23 acabaria sendo redundante.

Desse modo, o uso do PMPF é conclusão que se impõe sob qualquer perspectiva, sendo que a conclusão do Parecer DITRI/GECOT 7619/2016 não autoriza o uso da MVA prevista na Cláusula Oitava do referido Convênio, a qual foi empregada pelos autuantes, sem base legal, para apurar as diferenças objeto da autuação, arremata.

Finaliza firmando se mostrar excessivamente equivocado o entendimento dos autuantes que, ao arrepio da legislação, pretendem a manutenção de um Auto de Infração que empregou MVA, critério que não tem amparo em lei, razão pela qual reitera as razões defensivas para postular o julgamento de improcedência da ação fiscal.

Nova intervenção dos autuantes (fl. 164) sustentam ser a manifestação do contribuinte mera repetição dos argumentos defensivos já expostos na defesa, que já foram objeto de análise em toda a sua integridade quando da Informação Fiscal.

Por tal motivo, reafirmam a solicitação de julgamento pela procedência total do Auto de Infração.

Foram os autos encaminhados para instrução pelo órgão julgador em 11/01/2023 (fl. 165), recebidos pelo CONSEF em 24/01/2023 e encaminhados a este relator em 02/02/2023 (fl. 165-v).

Registrada a presença do advogado da empresa, Dr. Francisco Donizeti da Silva Júnior, OAB/BA 33.970, que em sua sustentação oral aduziu que o Parecer de resposta à consulta, previa situação que foi modificada posteriormente a partir de 2017, sendo que a norma não foi descumprida pela autuada, mas sim o Estado que modificou a redação do Anexo 1 do RICMS/12.

## VOTO

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

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da transmissão através do Domicílio Tributário Eletrônico de Termo de Intimação Fiscal e Apresentação de Documentos, cuja ciência se deu de forma tácita em 16/02/2022, de acordo com o documento de fl. 04.

As planilhas que suportam a acusação se encontram sob a forma impressa às fls. 06 a 91 dos autos.

Já a ciência do lançamento ocorreu em 24/03/2022, através do Domicílio Tributário Eletrônico, na forma do documento de fl. 92, com todos os anexos que fundamentaram a autuação.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação, bem como de manifestação posterior à Informação Fiscal.

Apesar de não existirem questões preliminares postas pela defesa, algumas considerações merecem destaque, diante das arguições defensivas apresentadas, antes de adentrar na análise de fundo da matéria ora em discussão, iniciando pela assertiva de desrespeito ao Pacto Federativo na autuação.

Inicialmente convém lembrar que em relação ao princípio federativo, considerado cláusula pétrea por força do artigo 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, a autonomia dos entes federativos para financiar suas atividades legislativa e executiva se trata de elemento essencial da forma federativa de Estado.

Desta maneira, o Pacto Federativo poderia ser considerado a gestão de arrecadação de impostos e a distribuição de receitas entre a União, estados e municípios de acordo com a Constituição, a qual, inclusive, vincula obrigatoriamente parcela das receitas a determinadas despesas.

Neste sentido, não vislumbro qualquer violação ao Pacto Federativo nesta autuação, apesar do reclame defensivo, inclusive, este não se apresenta como o for ou local para tal discussão, que enseja se adentrar na análise de aspecto de constitucionalidade da norma, sabidamente vedada pelo artigo 125, inciso I, do COTEB.

O estado da Bahia, ao estabelecer as suas normas legais, dentro da permissão concedida pela Carta Magna, nada mais fez do que, em consonância com a Lei Complementar 87/96, o Código Tributário Nacional (CTN) e diversas outras normas hierarquicamente superiores, estabelecer as regras do ICMS a serem observadas em seu território, se valendo, inclusive da celebração e adesão a Convênios tais como o ICMS 110/2007, que dispôs sobre o regime de substituição tributária relativo ao ICMS devido pelas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, estabelecendo os procedimentos para o controle, apuração, repasse, dedução, ressarcimento e complemento do imposto.

Este assunto será abordado em outro momento do presente voto, com mais vagar.

Relativamente aos princípios tidos como desobedecidos pela autuação, igualmente não posso concordar com a colocação defensiva, tendo em vista o fato de, contrariamente ao alegado, a legislação ter sido rigorosamente obedecida, não tendo causado qualquer tipo de prejuízo ao contribuinte, não lhe trazendo qualquer insegurança quanto ao cálculo da base de cálculo a ser aplicada quanto as operações internas (e não interestaduais como muitas vezes mencionado na impugnação) com o produto GLP, até por que, segundo informações dos autuantes não contestadas pela empresa, pratica corretamente a base de cálculo quanto a substituição tributária de outros produtos.

Quanto aos demais princípios do processo administrativo fiscal tidos pela defesa como violados no presente caso, também não posso acolher. A infração se encontra delineada de modo perfeito e claro, sem qualquer margem de dúvida quanto a acusação formulada, os demonstrativos foram devidamente entregues ao contribuinte, se apresentando de forma clara, este pode vir aos autos para impugnar a infração, enfim, não vislumbro violação a qualquer dos princípios indicados, estando o feito apto a ser apreciado e julgado no estado em que se encontra.

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 1, 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 1 ao RICMS/12 é único, não comportando alternativa.

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

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

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

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

*(...)*

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

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

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

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

Ainda no mesmo artigo 23, no seu § 6º, I, 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](http://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 1 ao RICMS/12, ainda que se reconheça neste a sua competência em regular e estabelecer procedimentos, mas em com base nos dispositivos legais.

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

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

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 não 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 sítio 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 nona 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:  $MVA = \{ [PMPF \times (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) \times (1 - IM)] / FCV - 1 \} \times 100$ , 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 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.

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 correteza, 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 transcrito:

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

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

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

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

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

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

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.*

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

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

*Diante do exposto, e considerando os dispositivos legais acima transcritos, informamos que nas operações com GLP e GLP P13 (botijão doméstico de 13 kg), a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será o PMPF (Preço Médio Ponderado a Consumidor Final), ou o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados da MVA prevista no Anexo 1, subitem 16.1 do RICMS/BA, o que for maior.*

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

De tal parecer a empresa foi regular e devidamente cientificada, tendo pleno conhecimento do seu conteúdo, 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 ensinar 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 Tributária 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 consulente tem o direito de obter uma resposta escrita e fundamentada, pois a sua resposta constitui um ato administrativo que deve preencher todos os requisitos de validade próprios dos atos administrativos em geral.

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

Certo é que o processo administrativo de consulta produz pelo menos dois efeitos, quais sejam a suspensão do curso do prazo para pagamento do imposto, em relação à situação que está sendo

objeto de apreciação, e o impedimento, até o término do prazo fixado na resposta, para o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relacionadas com a matéria consultada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Informe-se que a legislação de alguns estados, a exemplo de São Paulo, já incorporou em seus dispositivos relativos à consulta, a previsão de que *“a suspensão do prazo não produzirá efeitos relativamente ao imposto devido sobre as demais operações realizadas, vedado o aproveitamento do crédito controvertido antes do recebimento da resposta”* (§ 1º do artigo 516 do RICMS/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 obrigá-lo a assumir o entendimento nela contido, sob pena de sofrer penalidade cabível, ensejando, por isto a impetração de mandado de segurança contra a autoridade ou órgão por ela responsável, se favorável ao contribuinte vincula a Administração Tributária”*. (Curso de Direito Tributário, 28ª edição, 2007, Editora Malheiros, pág. 472) (Grifo do relator).

Note-se que a filosofia da consulta é nada mais do que esclarecer a interpretação da legislação tributária, e, sendo o caso em que a Defendente/Consulente divergisse da resposta dada, ou com ela não concordasse, a legislação dispõe de formas legais para agir. O que não se concebe é que, datando a ratificação do parecer de março de 2016, até o mês de 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 faltar competência a este órgão administrativo quanto *“a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”*.

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

Posso mencionar como paradigma desta decisão, o julgamento realizado em 20/11/2018 acerca de idêntica matéria, na qual resultou o Acórdão JJF 0036-06/18, no qual, diante dos mesmos



argumentos defensivos aqui apresentados, não os acolheu, entendendo correta a autuação quanto aos parâmetros adotados pela fiscalização, para o cálculo da substituição tributária de GLP.

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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. **278937.0001/22-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$ 15.113.086,42**, além da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e”, da Lei 7.014/96, bem como os devidos acréscimos legais.

Sala de Sessões virtual do CONSEF, 27 de fevereiro de 2023.

PAULO DANILO REIS LOPES - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR