



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



RECURSO VOLUNTÁRIO: 098/2009

PROCESSO DE ORIGEM: 271863000402-0

RECORRENTE: CARVALHO E FERNANDES LTDA

RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL.

RELATOR: CONSELHEIRO JÂNIO CURY QUEIROZ

Sessão realizada em 06 de novembro de 2013.

ACÓRDÃO Nº 197/2013

EMENTA: I. ICMS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. MERCADORIA SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CÁLCULO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO VIGENTE. APLICAÇÃO DE PAUTA FISCAL. CONTRIBUINTE BENEFICIÁRIO DE REGIME ESPECIAL DE DIFERIMENTO. INOBSERVÂNCIA DE PAUTA FISCAL. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. AUSÊNCIA DE PROVA CAPAZ DE ELIDIR O LANÇAMENTO FISCAL. IMPOSTO E MULTA DEVIDOS.

II. Recurso conhecido e não provido, para ratificar a decisão de primeira instância e considerar procedente o Auto de Infração.

IV. Decisão pelo voto de qualidade do Presidente.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão singular nº 029/2009, que julgou procedente o Auto de Infração nº 271863000402-0 lavrado contra a empresa



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**



CARVALHO E FERNANDES LTDA, em virtude da falta de recolhimento do ICMS substituição tributária, evidenciada pela não retenção na origem de parte do imposto.

A autuada foi apontada como tendo violado o art. 1º, XI, 14, V e 16, § 4º da Lei 4.257/89 c/c o art. 25, I e 166, § 4º, inciso XXII do RICMS.

Em sua impugnação, a então Autuada alega: i) que efetuou o recolhimento do ICMS de todos os produtos aplicando a margem de lucro prevista no anexo I do RICMS; ii) que a jurisprudência é mansa e pacífica sobre a inaplicabilidade das pautas fiscais, exceto quando há indícios de irregularidades; iii) que, quando cabível, a pauta fiscal deve utilizar critérios técnicos e/ou científicos; iv) que existem produtos não sujeitos à substituição tributária no levantamento efetuado pelo Fiscal.

A decisão singular entendeu que ficou caracterizada a infração, pois: 1) foi constatado erro no cálculo do imposto referente à aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cujo imposto não foi retido na origem, quando do confronto, ora da base de cálculo estabelecida em ato normativo, ora na técnica da agregação, com o valor realmente recolhido pelo contribuinte; 2) que o valor estabelecido em ato normativo é previsto legalmente desde a LC 87/96, passando pelos convênios e protocolos CONFAZ, pela Lei 4.257/89 e pela legislação infraconstitucional; 3) que, na Reclamação nº 2.777-5, feita pelo Estado do Piauí, o STF reconheceu a legalidade da sistemática da substituição tributária com base no valor presumido, assim como a observância das pautas fiscais instituídas pela SEFAZ-PI.

A recorrente reitera o alegado na impugnação e ressalta:

1) que a base de cálculo do ICMS é matéria de estrita reserva legal, sendo que, para mercadorias sujeitas à substituição tributária é determinada pelo art. 8º, II da LC 87/96 e pelo art. 25, II da Lei 4.257/89 e resulta de um somatório de parcelas, entre as quais a margem de lucro fixada em regulamento e não por um valor estabelecido através de um ato normativo emanado da UNATRI;

2) que não se deve confundir preço a consumidor final que é um valor máximo da base de cálculo, com pauta fiscal que é um valor mínimo de base de cálculo;

3) que mesmo que tal preço a consumidor seja estabelecido em substituição ao somatório é lógico que o deve ser através de lei, não através de normas complementares como os atos normativos UNATRI;



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**



4) que as mercadorias industrializadas apresentam preços estáveis e conhecidos no mercado, diferenciando-se pela diversidade de fabricantes, o que retiraria a fundamentação de ter o seu preço fixado em pauta;

5) que o Julgador do STF julgou extra petita, sendo que o STJ já pacificou sua jurisprudência no sentido de não ser possível a cobrança de ICMS por pauta fiscal;

6) que a fundamentação legal não se coaduna com a infração capitulada.

Solicita, portanto a reforma da decisão monocrática.

A Procuradoria Tributária, por seu representante, opinou pelo conhecimento e não provimento do recurso interposto, na forma do Parecer nº 166/2012.

É o Relatório.

VOTO DO RELATOR

Trata os presentes autos de exigência fiscal, em decorrência de haver recolhimento a menor do ICMS, em virtude da constatação de erro no cálculo da base de cálculo do imposto efetuado pelo contribuinte, referente à aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cujo imposto não foi retido na origem. Essa conclusão foi constatada por meio do demonstrativo efetuado pelo autuante, intitulado "Cálculo do ICMS de Produtos Sujeitos a Substituição Tributária" (fls. 04 a 48). Nesta planilha, o autuante calculou o imposto, em sua maioria, aplicando, como base de cálculo, o preço constante em Ato Normativo expedido pela SEFAZ, outras vezes, utilizando base de cálculo na forma estabelecida no inciso II, do artigo 25 da Lei nº 4.257/89, ou seja, compondo a base de cálculo com o resultado do somatório do valor da operação própria com as parcelas de IPI, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre esse montante, dos percentuais de lucro bruto, previstos na legislação tributária. Ao final, o total do valor do imposto calculado foi confrontado com o montante efetivamente recolhido pelo contribuinte, sendo, então, cobrada a diferença de imposto detectada.

Para o deslinde da controvérsia, passamos a tecer alguns esclarecimentos acerca do instituto da substituição tributária. Essa temática encontra amparo constitucional em normas introduzidas pela Emenda nº 03/93, que acrescentou o §7º ao art. 150 da CF/88. A Lei Complementar nº 87/96, disciplinou a cobrança do ICMS, possibilitando à legislação dos Estados a adoção desse regime de tributação, estabelecendo que relativamente às operações



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



interestaduais esta dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados, através de convênios e protocolos.

Com efeito, a substituição tributária, em nível estadual, depende de prévia celebração de convênio ou protocolo entre os Estados, de acordo com o §6º, do art. 16 da Lei nº 4.257/89.

Os protocolos ICMS 26/92 e 46/00, este, alterado e consolidado pelos Protocolos ICMS 05/01 e 20/04, tratam do regime da substituição tributária nas operações com produtos relacionados no presente levantamento fiscal, como trigo em grãos, farinha de trigo, mistura para farinha de trigo e demais. Citados protocolos integram-se à legislação do Estado do Piauí através do Decreto nº 10.500/2001. O Art. 9º, parágrafo único, do referido Decreto estatui a forma originária de obtenção da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, verbis:

(...)

*“Parágrafo único. A base de cálculo para a cobrança do ICMS será o montante correspondente ao valor da operação de entrada, nele incluídos os valores do frete e do IPI, se incidente, adicionado de todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, acrescido dos seguintes percentuais de agregação, **não podendo ser inferior ao valor estabelecido em Ato Normativo expedido pela Secretaria da Fazenda:***

I - 20% (vinte por cento) - massas alimentícias (macarrão, pão, panetone, etc.);

II - 30%(trinta por cento) - biscoitos e bolachas”.

De outra feita, o texto do art. 25, II, “a”, “b”, “c”, da Lei nº 4.257/89, assim prescreve:

“Art. 25. A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será:



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



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 subseqüentes, obtidas pelo somatório das parcelas seguintes, observado o disposto no § 7º:*

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário, incluído o IPI, quando for o caso;

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 lucro fixada no Regulamento;

O art. 25, §7º da Lei nº 4.257/89, determina, in verbis:

“§ 7º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes 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.”

No caso em questão, como os valores das operações são inferiores aos da pauta, correto é que citado valor não pode ser inferior ao valor estabelecido em Ato normativo expedido pela Secretaria da Fazenda, consoante dispositivos acima transcritos. Desse modo, acertado foi o procedimento do autuante ao utilizar como base de cálculo do imposto o preço constante na respectiva pauta fiscal.

No que respeita à responsabilidade do contribuinte a mesma está prevista no art. 16, §4º, da Lei 4.257/89:



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



“Art. 16. Fica, ainda, atribuída a condição de responsável, na qualidade de contribuinte substituto, contribuinte do imposto nas operações e prestações com mercadorias, bens e serviços relacionados no Anexo Único.

§ 4º Independentemente de quaisquer favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento que receber a mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, sem a retenção do imposto, no todo ou em parte, será responsável pelo pagamento da parcela devida a este Estado.”

Em suma, o contribuinte alega que efetuou o recolhimento do ICMS de todos os produtos sujeitos a sistemática da substituição tributária do período fiscalizado, aplicando a margem de lucro prevista no Anexo I, do RICMS/PI. Argumenta que não concorda com a aplicação da Pauta confeccionada pela SEFAZ/PI pois, segundo ele, a cobrança do ICMS com base nos valores previstos em pauta fiscal fere os artigos 97, I, e 148 do CTN. Além do que, entende que esses valores, constantes em pauta fiscal, estão distanciados dos praticados no mercado.

Pelos argumentos apresentados, constata-se que a diferença detectada pelo autuante, decorreu basicamente da não utilização da pauta fiscal pela empresa autuada, quando do cálculo do imposto. O cerne da questão, então, reside na controvérsia a respeito da aplicação, como base de cálculo do imposto, dos valores relacionados em pauta fiscal.

Como se vê, a legislação estadual piauiense, em consonância com as disposições previstas em Protocolos e Convênios firmados entre os Estados, estabelece hipótese de aplicação de base de cálculo utilizando valores constantes em Atos Normativos expedidos pela Secretaria da Fazenda, os quais correspondem, na verdade, a valores referenciais publicados pelo Fisco com base em preços praticados no mercado.



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



A respeito da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, é valido citar agora as seguintes regras dispostas na Lei Complementar nº 87/96, que dispõe sobre o ICMS:

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

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, 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 subseqüentes.

.....

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 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



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



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 subseqüentes 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.

Os dispositivos acima citados demonstram várias hipóteses de utilização da base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, dentre elas a previsão de que a base de cálculo **poderá ser constituída de preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado.**

Como se pode inferir a partir da inclusão do vocábulo "poderá", trata-se de faculdade dos estados que poderão, ou não prever tal base de cálculo. A legislação interna do Estado do Piauí autorizou a adoção de preços referenciais de mercado para operações com determinados produtos sujeitos a antecipação do imposto.

No entanto, esses preços referenciais de mercado foram adotados como **valores mínimos** estabelecidos para efeito de base de cálculo do ICMS incidente nas operações com os respectivos produtos discriminados nos Atos Normativos, sujeitos a antecipação do imposto. Sendo assim, representam, portanto, o menor valor atribuído a determinados produtos do qual o fisco lança mão para evitar eventuais subfaturamentos e assegurar um mínimo de arrecadação de imposto.



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**



Então, com supedâneo em tudo que já foi aduzido acima, é válida a conclusão de que a aplicação dos valores fixados em Atos Normativos pela SEFAZ, como base de cálculo do imposto, em situações já delimitadas, são perfeitamente cabíveis, desde que esteja em consonância com as demais normas de hierarquia superior que tratam do mesmo tema, tal como, por exemplo, o Decreto nº 10.500/2001 e o Protocolo ICMS 46/00.

Cumprе salientar que os Atos Normativos UNATRI se caracterizam como normas complementares que versam sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes e, portanto, com capacidade para integrar a legislação tributária, na forma do artigo 96 do Código Tributário Nacional. Convém ressaltar que a fixação desses valores com base em pauta fiscal, revela-se ilegal, apenas, quando a diferença entre o preço efetivo e o valor da pauta fiscal for incompatível com os preços usualmente praticados no mercado. Em nenhum momento restou demonstrado que os preços constantes dos documentos fiscais relativos à entrada dos produtos eram inferiores aos fixados nos atos normativos emitidos pela SEFAZ.

Por fim, vale destacar que tais disposições não se mostram oponentes ao estabelecido no artigo 148 do CTN; ao contrário, dão também seguimento a esse comando jurídico, na medida em que esse dispositivo (art. 148 do CTN) aponta outra hipótese em que podem ser aplicados os referidos valores constantes nos Atos Normativos-hipótese de arbitramento da base de cálculo quando não mereçam fé as declarações do contribuinte-, diversa do fundamento deste levantamento.

No sentido de admitir a utilização dos valores constantes em Pauta Fiscal, para fins de cálculo do imposto antecipado, foi este o entendimento proferido pelo Ministro Gilmar Mendes, em decisão referente à Reclamação 2.777-5/PI, abaixo transcrita:

RECLAMAÇÃO Nº. 2.777-5

PROCED.: PIAUÍ

RELATOR : MIN. GILMAR MENDES

RECLTE.(S): ESTADO DO PIAUÍ

ADV.(A/S): PGE-PI - FLÁVIO COELHO DE ALBUQUERQUE

***RECLDO.(A/S): JUIZ DE DIREITO DA 1ª VARA DOS FEITOS DA
FAZENDA***

PÚBLICA DA COMARCA DE TERESINA

INTDO.(A/S): CELTA ALIMENTOS LTDA



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



ADV.(A/S): IVALDO CARNEIRO FONTENELE JÚNIOR

Despacho

*DECISÃO: Cuida-se de **Reclamação** ajuizada pelo Estado do Piauí em face de decisão do Juiz de Direito da 1ª Vara dos Feitos da Fazenda Pública da Comarca de Teresina - PI, que, em sede de mandado de segurança, deferiu liminar para o fim de afastar a empresa Celta Alimentos Ltda., no que toca ao ICMS, do regime de substituição tributária com base no valor presumido. O reclamante alega afronta à decisão nos autos da ADI 1851, no qual esta Corte, a partir de interpretação do art. 150, § 7º, assentou a legitimidade do sistema de substituição tributária em que, a par do recolhimento antecipado do tributo pelo substituto, **a fixação da base de cálculo verifica-se a partir de preços estimados**. E mais, na oportunidade, o Tribunal assentou o caráter definitivo do fato gerador presumido, de modo a não dar ensejo à restituição ou a complementação do imposto pago, exceto, para os fins de restituição, na hipótese de não realização do fato gerador. Consta da decisão de primeira instância, objeto da presente **reclamação**: "(...) conforme adverte a própria impetrante, não se cogita neste writ of mandamus de atacar o regime da substituição tributária, que não ofende ao ordenamento jurídico vigente, mas sim a pauta fiscal de valores fixada pela Secretaria da Fazenda através de ato normativo, esta unanimemente repudiada pelos tribunais. Na substituição tributária o arbitramento da base de cálculo é um meio para se garantir o recolhimento antecipado do imposto; na pauta fiscal não, esta já é um fim em si mesma, ou seja, é uma sanção para o contribuinte tido como inidôneo. Por outro lado, não se trata de mandado de segurança contra lei em tese (**ato normativo nº 023/2003**) e sim dos efeitos concretos do referido ato normativo, o qual vem provocando a cobrança do ICMS, na substituição tributária, sem contudo observar os limites traçados pelo art. 8º, II, da Lei Complementar 87/96. Com efeito, o Colendo STJ já decidiu reiteradas vezes que a cobrança do ICMS com base no valor*



CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA



*da mercadoria apurado em pauta fiscal ofende ao princípio da legalidade tributária, devendo a base de cálculo nas operações em que ocorre a substituição tributária ser eleita nos termos previstos no art. 8, da Lei Complementar. Ademais, somente nos casos previstos no art. 148 do Código tributário Nacional, em que mediante processo regular, se admite a fixação da base de cálculo de valores mínimos, quando inidôneos os documentos e declarações prestadas pelo contribuinte. Afora essas hipóteses, a pauta de valores mínimos, ou pauta fiscal, é manifestamente ilegal porque não encontra lastro da legislação tributária, especialmente diante da sistemática adotada pela Lei Complementar 87/96. Nesse contexto, presentes os requisitos legais, concedo a medida liminar para determinar à Autoridade Coatora que se abstenha de exigir o pagamento do ICMS, nas operações realizadas pela Impetrante, tomando como base de cálculo os valores constantes da pauta fiscal instituída pelo Ato Normativo nº 023/2003 e seus subseqüentes, não se submetendo a Impetrante à sistemática da Pauta Fiscal de Valores, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS." (fls. 34/35) Da leitura da decisão, não obstante a afirmação de que não se cogitaria de afastamento do regime de substituição tributária, verifica-se que a autoridade reclamada remete o contribuinte para uma tributação baseada no fato gerador concreto, o que não se ajusta ao que foi decidido por esta corte nos autos da ADI 1851. Plausível, portanto, a tese do reclamante, no sentido de que há ofensa à decisão desta Corte nos autos da ADI 1851. Defiro a liminar para o fim de suspender a decisão proferida nos autos do MS 199.215.2004, em curso perante o a 1ª Vara dos Feitos da Fazenda Pública de Teresina, **ficando restabelecida a sistemática de substituição tributária com base no valor presumindo assim como a observância dos valores constantes das pautas fiscais instituídas pela Secretaria de Fazenda do Estado do Piauí.** Oficie-se. Requistem-se as informações. Recebidas as informações, remetam-se os autos à Procuradoria-Geral da*



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**



*República. Publique-se. Brasília, 13 de setembro de 2004. Ministro
Gilmar Mendes- Relator.*

A decisão acima reconheceu claramente válida a sistemática adotada pelo Fisco Estadual em relação à substituição tributária e à aplicação de pauta fiscal. Portanto, não têm sustentação os argumentos esboçados no recurso. Sendo assim, após a demonstração da previsão legal a respeito da utilização da pauta fiscal, conclui-se que merece prosperar a presente ação fiscal, vez que por meio do levantamento elaborado pela fiscalização, ficou constatado que a empresa autuada recolheu ICMS em valor inferior ao devido, não observando as normas tributárias referentes aos valores estabelecidos nos Atos Normativos.

Frente ao exposto, voto pelo conhecimento e não provimento do recurso, para manter a decisão recorrida e considerar a autuação procedente.

É como Voto.

DECISÃO

A Segunda Câmara Recursal do Conselho de Contribuintes, em sessão realizada em 06 de novembro de 2013, pelo voto de qualidade do Presidente, conheceu do recurso e negou-lhe provimento para ratificar a decisão de Primeira Instância e considerar o Auto de Infração procedente, vencidos os Conselheiros Paulo Antonio Teixeira de Sousa e Aloísio Ernesto Soares da Costa Filho. Participaram do julgamento os Conselheiros Jânio Cury Queiroz, Maria Cristina Lages Rebêllo Castelo Branco, representantes do Fisco, Paulo Antônio Teixeira de Sousa e Aloísio Ernesto Soares da Costa Filho, representantes dos contribuintes, e a Procuradora do Estado Christianne Arruda.

Publique-se. Registre-se e Comunique-se.

Sala de Sessões do Conselho de Contribuintes do Estado do Piauí, em Teresina (PI),
06 de novembro de 2013.

Jânio Cury Queiroz-Conselheiro-Presidente-Relator

Maria Cristina Lages Rebêllo Castelo Branco-Conselheira



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**



Paulo Antônio Teixeira de Sousa - Conselheiro

Aloísio Ernesto Soares da Costa Filho – Conselheiro

Christianne Arruda - Procuradora do Estado