



ACÓRDÃO Nº:	211/2023
PROCESSO Nº:	2018/6040/502904
TIPO:	RECURSO VOLUNTÁRIO
AUTO DE INFRAÇÃO Nº:	2018/001459
RECORRIDA:	REFRESCO GUARARAPES LTDA
INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº:	29.475.571-3
RECORRENTE:	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

## EMENTA

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOR. PAUTA FISCAL. NULIDADE – É nula a reclamação tributária com a utilização da pauta fiscal na definição da base de cálculo, em operações interestaduais, quando não demonstrado que o preço praticado pelo sujeito passivo não mereça fé, nos termos do artigo 148 do CTN e Súmula nº. 431 do STJ.

## RELATÓRIO

A Fazenda Pública Estadual constituiu crédito tributário contra o contribuinte qualificado na peça inaugural para reclamar, em três contextos, o ICMS – ST recolhido a menor para os exercícios de 2016, 2017 e 2018 em relação aos produtos constantes na seção IV, grupo 22, do Boletim Informativo de Preços (pauta fiscal) e descritos nas notas fiscais relacionadas nos levantamentos basilares.

Anexaram-se aos autos os levantamentos e demais documentos que dão suporte à peça acusatória.

A autuada foi intimada do auto de infração por via postal em 10/07/2018 e, compareceu ao processo, tempestivamente, com suas alegações conforme a boa síntese do julgador singular.

Sobreveio a decisão monocrática em que o julgador singular disse:





As descrições contidas nos campos 4.1 à 6.1 são claras, precisas e resumidas. Todos os demais itens exigidos pelo artigo 35, da Lei nº 1.288/01 foram prontamente atendidos.

O contribuinte está devidamente identificado no auto de infração, a intimação é válida, a impugnação é tempestiva e apresentada por advogado legalmente constituído.

A autuante identificado no campo 07 possui capacidade ativa para o feito.

A peça defensiva não discute os valores da exação tributária. Cinge-se em analisar as pretensas ofensas ao princípio constitucional da anterioridade e, das ilegalidades/inconstitucionalidades do § 6º do art. 63 do RICMS/TO, além de se debater sobre a multa que considera desproporcional e exorbitante.

Trouxe à colação a legislação de regência para fundamentar suas convicções como segue:

A lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o Fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.

Este princípio constitucional da vinculabilidade da tributação foi erigido no artigo 142 do Código Tributário Nacional e, traduz uma conquista no campo da segurança dos administrados, de tal maneira que o exercício da administração tributária encontra-se tolhido, em qualquer de seus movimentos, pela necessidade de aderência total ao termos inequívocos da lei, não podendo abrigar qualquer tipo de subjetividade própria aos atos de competência discricionária.

Todos os elementos exigidos pela legislação supracitada foram devidamente atendidos; os levantamentos da auditoria contêm todos os dados necessários para dar a conhecer o *quantum* da reclamação.

Os lançamentos contêm todos os elementos para a caracterização dos ilícitos perpetrados pelo sujeito passivo.

As pretensões fiscais e suas correspondentes penalidades estão corretamente tipificadas e concatenadas com os ilícitos descritos.





O contribuinte não comprovou que houve majoração na aplicação da Pauta Fiscal que ensejasse ao Fisco a aplicação do princípio da anterioridade anual e nonagesimal.

Descabe a pretensão da impugnante no sentido de obter a declaração de ilegalidade/inconstitucionalidade do § 6º do Decreto 2.912/06, alterado pelo Decreto 5.362/15, pois sequer foi adotado o sistema híbrido, como alega e sim, os valores de pauta fiscal como base de cálculo efetiva, *ex vi* do art. 63, § 2º, II do RICMS/TO, com fulcro no §3º do art. 15, da Lei 1.287/01.

Colacionou a legislação de regência para ao final, conhecer da impugnação, negar-lhe provimento para julgar **procedente** o auto de infração nº 2018/001459 e condenar o sujeito passivo ao pagamento dos valores que especifica, mais acréscimos legais.

Em grau de recurso, tempestivo e legítimo, o sujeito passivo juntou sua peça recursal (fls. 123/143) em que repisa argumentos impugnatórios já refutados sem, no entanto, trazer fatos novos.

A Representação Fazendária, conforme manifestação à fls.161/163, disse que em análise aos levantamentos constata-se que o autor do lançamento utilizou pauta fiscal, fls. 04/37 e que a Súmula STJ 431 estabelece que a cobrança do ICMS-ST com utilização de pauta fiscal é ilegal. Pediu a reforma da sentença e a nulidade do feito.

É o relatório.

## VOTO

Vistos, analisados e discutidos. Tratam os autos da constituição de crédito tributário para reclamar, em três contextos, o ICMS – ST recolhido a menor para os exercícios de 2016, 2017 e 2018 em relação aos produtos constantes na seção IV, grupo 22, do Boletim Informativo de Preços (pauta fiscal) e, descritos nas notas fiscais relacionadas nos levantamentos basilares.

As formalidades legais e processuais para a constituição do crédito tributário e as atinentes à formalização do Processo Administrativo Tributário foram cumpridas na íntegra.





Trata-se de substituto tributário eleito responsável pela retenção e pagamento do imposto por amparo constitucional e legislação infraconstitucional.

O Convênio do ICMS 81/93 (reeditado pelo convênio 52/17), celebrado entre os estados federados e o Distrito Federal no Conselho Nacional de Políticas Fazendárias – CONFAZ, além de firmado em obediência ao ordenamento jurídico pátrio e demais institutos que regem o ICMS, estabelece normas gerais a serem aplicadas ao regime de Substituição Tributária e, prevê a possibilidade de se efetuar tantas retenções quantas forem as saídas interestaduais destinadas à contribuintes:  
*In verbis:*

*“Cláusula Segunda. Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.” (destacou-se).*

No regime normal de tributação o imposto incide em cada uma das etapas de comercialização, deduzindo-se, em observância ao princípio constitucional da não-cumulatividade, a cada operação, o valor do ICMS pago na operação anterior, o que consagra o princípio da partilha da carga tributária em se tratando de operações interestaduais.

A Pauta Fiscal é um instrumento eficaz de que dispõem as Secretarias de Fazenda para conhecer, ainda que por aproximação, a realidade dos preços de mercadorias mediante consulta ao varejo. Não podem as Fazendas Públicas ficarem à mercê de toda a sorte de variáveis com que jogam os agentes do mercado para adotar como referência para o recolhimento do ICMS quaisquer preços desejados e/ou feitos constar em documentos fiscais por estes emitidos.

Todavia, a utilização desses valores referência só pode ocorrer em situações específicas previstas na legislação tributária, mediante o devido processo legal. Em especial, àquelas em que mercadorias são encontradas no trânsito ou em depósitos irregulares sem documentação e/ou com documentação inidônea.

Com efeito, a fixação da base de cálculo do ICMS através de pauta fiscal de preços ou valores, somente é admitida nas hipóteses do artigo 148 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), ou seja, quando omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, ocasião em que a





autoridade **fiscal** poderá proceder ao **arbitramento**, mediante processo regular, no qual se assegure o contraditório e a ampla defesa.

É nessa linha que as Côrtes da justiça brasileira vêm decidindo à respeito:

STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL AgRq no REsp 1363312 MT 2013/0002604-7 (STJ)

Data de publicação: 24/05/2013

**Ementa:** TRIBUTÁRIO. ICMS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. **PAUTA FISCAL** DE VALORES. ILEGALIDADE. ART. 148 DO CTN. **ARBITRAMENTO** DA **BASE** DE CÁLCULO. INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO. NECESSIDADE DE ANTERIOR E REGULAR PROCESSO ADMINISTRATIVO. 1. Discute-se nos autos a legalidade da aplicação da **pauta fiscal** para a fixação da **base** de cálculo de ICMS sem necessidade de prévia instauração de procedimento administrativo. 2. O Tribunal de origem considerou que a constatação de flagrante discrepância entre o valor de mercado dos produtos transportados e aquele posto nas Notas **Fiscais** indica subfaturamento e traduz, em princípio, a prática da infração **fiscal** prevista na legislação de regência. Consignou, outrossim, a legalidade do **arbitramento** previsto no art. 148 do CTN com posterior instauração, pela Fazenda Pública, do processo administrativo **fiscal**. 3. A jurisprudência desta Corte que entende pela ilegalidade do regime de **pauta fiscal**, haja vista que o **arbitramento** previsto no procedimento encartado no art. 148 do Código Tributário Nacional somente por se dar após a instauração de processo administrativo-**fiscal** regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa. Agravo regimental improvido.

TJ-PE - Agravo AGV 2752454 PE (TJ-PE)

Data de publicação: 19/11/2014

**Ementa:** TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. MADEIRA SERRADA. **BASE** DE CÁLCULO. REGIME DE **PAUTA FISCAL**. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 431 STJ. AGRAVO IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME. 1. A questão posta a julgamento diz respeito à fixação da **base** de cálculo para cobrança do ICMS, por substituição tributária antecipada, sobre as aquisições interestaduais de madeira serrada. 2. Na ação originária, o autor questionou o **arbitramento** de valores sem qualquer possibilidade de contestação por parte do contribuinte, mesmo quando apresenta documentos hábeis a servir de fonte informadora para a **base** de cálculo do tributo. Assim, não pretende modificar o regime de substituição tributária por antecipação, na qual é imprescindível a adoção de **base** de cálculo presumida, tendo em vista a ocorrência de fato gerador futuro, mas sim a utilização da **pauta fiscal**. 3. Insta esclarecer que não se pode confundir a **pauta fiscal** com o regime de valor agregado estabelecido no art. 8º da LC 87/96, afinal essa é técnica adotada



✓ *[Handwritten signature]*



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES E RECURSOS FISCAIS

para a fixação da **base** de cálculo do ICMS na sistemática de substituição tributária progressiva, levando em consideração dados concretos de cada caso. De outra banda, a **pauta fiscal** é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da **base** de cálculo do tributo.

4. Com efeito, a fixação da **base** de cálculo do ICMS através de **pauta fiscal** de preços ou valores, somente é admitida nas hipóteses do artigo 148 do Código Tributário Nacional, ou seja, quando omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, ocasião em que a autoridade **fiscal** poderá proceder ao **arbitramento**, mediante processo regular, no qual se assegure o contraditório e a ampla defesa. 5. Conforme demonstram os documentos que instruem a peça inicial, é de se ver que, de fato, o Fisco Estadual vem cobrando o ICMS, com **base** em valores estabelecidos em **pauta fiscal**. Apesar de o Estado de Pernambuco, ora agravante, ter argumentado pela cobrança com **base** na Legislação...

**TJ-RS - Apelação Cível AC 70055956445 RS (TJ-RS)**

Data de publicação: 25/11/2013

**Ementa:** APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR ARBITRAMENTO. PAUTA FISCAL. INADMISSIBILIDADE. AGRAVO RETIDO. NÃO CONHECIMENTO. É imprescindível ao conhecimento de agravo retido a postulação nesse sentido em grau recursal. MÉRITO. Afora as hipóteses de omissão ou inidoneidade das informações ou dos documentos fornecidos pelo sujeito tributário passivo ou terceiro legalmente obrigado, nos termos do artigo 148 do CTN, descabe lançamento mediante **arbitramento da base** de cálculo. Vedação à adoção de **pauta fiscal**, a teor do verbete nº 431 da Súmula do STJ. Precedentes do STJ e desta Corte. AGRAVO RETIDO NÃO CONHECIDO. APELAÇÃO DESPROVIDA. (Apelação Cível Nº 70055956445, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Almir Porto da Rocha Filho, Julgado em 20/11/2013)

Decisões recentes do COCRE/TO convencionaram que nulidades por "erro na determinação da infração" não se restringem à tipificação legal e sim, são extensivas a erros materiais decorrentes da utilização de técnicas inusuais de auditoria, de modo a cercearem a defesa e/ou, não darem a conhecer o real valor do *quantum* da exação.

Quando a matéria fática é descrita com imprecisão, falta de segurança ou precariamente consubstanciada, cabe à Fazenda Pública, em nova investida, reavaliar suas pretensões e viabilizá-las mediante a correção das falhas verificadas. Com estas razões, ainda que incursionadas no mérito, deixo de julgá-lo e pugno pela nulidade do feito.





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

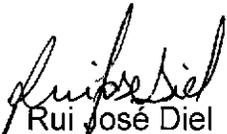
Desta forma, conheço do Recurso Voluntário, dou-lhe provimento para REFORMAR a decisão de primeira instância que julgou PROCEDENTE EM PARTE o auto de infração nº 2018/001459 para julgá-lo NULO por erro na determinação da infração em relação ao real *quantum debeatur*.

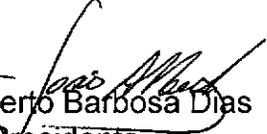
É como voto.

**DECISÃO**

Decidiu o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, por unanimidade, acatar a preliminar de nulidade do lançamento por erro na determinação da infração relativa ao quantum devido, dada a utilização da pauta fiscal, arguida pelo conselheiro relator, para julgar nulo o auto de infração 2018/001459, sem análise de mérito. O Representante Fazendário Hélder Francisco dos Santos fez sustentação oral pela Fazenda Pública Estadual. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rui José Diel, Luiz Carlos Vieira, Delma Odete Ribeiro, Osmar Defante, Taumaturgo José Rufino Neto e Edson José Ferraz. Presidiu a sessão de julgamento aos dezessete dias do mês de outubro de 2023, a conselheira Luciene Souza Guimarães Passos.

PLENÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS, em Palmas, TO, aos dezesseis dias do mês de novembro de 2023.

  
Rui José Diel  
Conselheiro Relator

  
João Alberto Barbosa Dias  
Presidente

