



PARECER SEI Nº 55/2018/CAT/PGACTP/PGFN-MF

PARECER PÚBLICO. LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011. DECRETO Nº 7.724, DE 16 DE MAIO DE 2012.

INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS.

Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Consulta sobre atualização do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF). Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Convênio ICMS nº 110, de 28 de setembro de 2007. Base de cálculo. Não configuração de benefício fiscal.

Processo SEI nº 12004.101046/2018-21

I

1. Em reunião realizada no dia 25 de maio de 2018, presidida pelo Exmo. Ministro da Fazenda, com a presença da Secretária Executiva do Ministério da Fazenda, do Secretário Executivo do CONFAZ, do Secretário da Receita Federal do Brasil, de representante da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, dos Secretários de Fazenda dos Estados de Alagoas, Amazonas, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, do Distrito Federal e do Secretário do Estado de Fazenda de Sergipe, via áudio conferência, foi levantado questionamento sobre a atualização do preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) ser um benefício fiscal, tendo a representação da PGFN entendido no momento pela não adequação do ato ao conceito de benefício fiscal, contudo, a complexidade do tema justifica a manifestação formal da PGFN, a fim de conferir maior conforto na tomada de decisão em relação ao ponto levantado.

2. À Coordenação-Geral de Assuntos Tributários cabe a análise apenas quanto a aspectos jurídicos de matéria tributária, da dívida ativa e aduaneira, os quais guardem pertinência com sua competência regimental, nos termos dos artigos 22, 23 e 24 do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014.

II

3. A sujeição passiva é a possibilidade de impor o pagamento da prestação que se originou do fato jurídico tributário, que fez nascer o direito do sujeito ativo e simultaneamente em contraposição o dever para o sujeito passivo. A sujeição passiva irá se originar no mesmo momento em que surgir o crédito tributário, mas pode surgir mesmo antes do fato jurídico tributário, em função do acontecimento de alguma das previsões legais existentes no sistema jurídico e que ampliam o espectro de responsáveis pelo cumprimento da prestação.

4. Disposição legal expressa pode atribuir a obrigação do recolhimento do tributo a terceira pessoa diversa do contribuinte sem relação direta com o fato jurídico tributário, sua eleição decorre de uma relação no mesmo processo econômico do contribuinte sujeito a tributação da qual surge a prestação,^[i] apenas em razão de política tributária, que visa facilitar o recolhimento dos valores devidos.^[ii]

5. O fundamento de validade para tributação com utilização da técnica de substituição é dado pelo Art. 150, § 7º da Constituição Federal, o qual foi inúmeras vezes validado pelo Supremo Tribunal Federal, como podemos observar nas decisões a seguir:

A EC 3/1993, ao introduzir no art. 150 da CF/1988 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para **definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade**. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.

[[ADI 1.851](#), rel. min. Ilmar Galvão, j. 8-5-2002, P, *DJ* de 22-11-2002.]
= [Rcl 5.639](#), rel. min. Dias Toffoli, j. 30-9-2014, 1ª T, *DJE* de 14-11-2014

= [RE 453.125 AgR-segundo](#), rel. min. Joaquim Barbosa, j. 4-10-2011, 2ª T, *DJE* de 21-10-2011

Vide [RE 593.849](#), rel. min. Edson Fachin, j. 19-10-2016, P, *DJE* de 5-4-2017, Tema 201

É devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida. (...) De acordo com o art. 150, § 7º, *in fine*, da Constituição da República, **a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado**. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.

[[RE 593.849](#), rel. min. Edson Fachin, j. 19-10-2016, P, *DJE* de 5-4-2017, Tema 201.]

= [ADI 2.777](#), rel. p/ o ac. min. Ricardo Lewandowski, j. 19-10-2016, P, *DJE* de 30-6-2017

Vide [ADI 1.851](#), rel. min. Ilmar Galvão, j. 8-5-2002, P, *DJ* de 22-11-2002

Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. **Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva**, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes. **Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto.** A retenção e recolhimento de 11% sobre o valor da nota fiscal é feita por conta do montante devido, não descaracterizando a contribuição sobre a folha de salários na medida em que a antecipação é em seguida compensada pelo contribuinte com os valores por ele apurados como efetivamente devidos forte na base de cálculo real. Ademais, resta assegurada a restituição de eventuais recolhimentos feitos a maior.

[[RE 603.191](#), rel. min. Ellen Gracie, j. 1º-8-2011, P, *DJE* de 5-9-2011, Tema 302.]

6. Um dos aspectos que podemos perceber nos julgamentos acima é o fato de que a substituição deve espelhar da melhor forma possível a realidade, o que, no entendimento mais recente, afasta o caráter absoluto das presunções firmadas para substituição tributária. Desse modo, quanto mais fiel à realidade melhores serão os parâmetros de substituição tributária.

7. A base de cálculo é um dos elementos formadores da regra-matriz de incidência, que em seu aspecto quantitativo busca dimensionar o comportamento contido na hipótese legal, a fim de combinar-se a alíquota e informar o valor da prestação pecuniária. No caso do ICMS os parâmetros para arbitramento^[iii] da base de cálculo na substituição estão delineados no art. 8º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996:

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

[...]

§ 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.

[...]

§ 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. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

8. As disposições do Convênio ICMS nº 110, de 28 de setembro de 2007, foram criadas para harmonizar os procedimentos que tratam da identificação do preço médio ponderado a consumidor final, inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, visando facilitar a relação dos Estados com os substitutos tributários. No procedimento aplicado atualmente os Estados e o Distrito Federal informam a cada 15 dias o resultado de suas pesquisas para indicação do PMPF. A antecipação da prestação de informações apenas abrevia o prazo para indicar um valor que espelhe melhor a realidade dos preços do mercado.

9. Assim, quando tratamos da agilização da identificação do preço médio ponderado a consumidor final, estamos apenas tratando de aprimorar um procedimento de identificação da base de cálculo da substituição tributária, a fim de aproximá-lo mais da realidade, o que melhor realiza os princípios tributários que lhe conferem fundamento de validade.

III

10. Dessa forma, em face das razões jurídicas apresentadas ao longo do presente Parecer, entendemos que a atualização do preço médio ponderado a consumidor final, para fins de melhor refletir a realidade, não pode ser considerado um benefício fiscal, uma vez que apenas retrata de forma mais fiel a base de cálculo que enseja a tributação.

11. É o Parecer.[\[iv\]](#)

12. COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 11 de junho de 2018.

Documento assinado eletronicamente

ÊNIO ALEXANDRE GOMES BEZERRA

Procurador da Fazenda Nacional

[\[i\]](#) TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 262.

[\[ii\]](#) BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 735.

[\[iii\]](#) MACHADO. Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 386.

[\[iv\]](#) Index consultas: 4.3 INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA / 5.4 BASE DE CÁLCULO / 7.8 [CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA](#) – CONFAZ / 8.1.7 IMPOSTO SOBRE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS / 13 BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS.



Documento assinado eletronicamente por **Ênio Alexandre Gomes Bezerra da Silva, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 12/06/2018, às 13:09, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0754479** e o código CRC **F293E39A**.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

DESPACHO

Processo nº 12004.101046/2018-21

De acordo com os Pareceres 52 (0738458) e 55 (0754479), de autoria do Dr. Ênio Alexandre. Em relação ao Parecer 52 (0738458), reforço a orientação de que eventuais alterações no Convênio ICMS nº 190/2017 não podem afrontar a Lei Complementar nº 160/2017.

À consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária.

Brasília, 12 de junho de 2018.

Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários



Documento assinado eletronicamente por **Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 12/06/2018, às 15:03, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0759982** e o código CRC **8A4DCA98**.

Referência: Processo nº 12004.101046/2018-21.

SEI nº 0759982



DESPACHO

Processo nº 12004.101046/2018-21

APROVO os Pareceres 52 e 55 da CAT/PGN (0738458 e 0754479).

Encaminhe-se à Secretaria Executiva para conhecimento e demais providências que entender cabíveis.

No que se refere ao "preço médio ponderado a consumidor final" (PMPF), enfatizo o que já consta do Parecer 55:

(i) o ICMS incidente nas operações com combustíveis é recolhido cf. a técnica da "substituição tributária para frente", ou seja, a tributação é como que concentrada em refinaria ou distribuidora, antecipando tributo cujo fato gerador acontecerá apenas subsequentemente em um grande --e disperso-- número de postos de combustíveis, técnica de tributação essa que tem base constitucional explícita (art. 150, § 7º., da Constituição) e que assegura, com simplicidade, a higidez da tributação;

(ii) a substituição tributária para frente, precisamente porque envolve tributo cujo fato gerador ainda ocorrerá, pressupõe uma base de cálculo **estimada**, ou seja, o referido "preço médio ponderado a consumidor final" (PMPF). A Constituição apenas exige que o fato gerador ocorra (art. 150, § 7º., *in fine*, da Constituição), mas não impõe exatidão à estimativa da base de cálculo. Porém, é dever evidente de boa-fé e de lealdade que a estimativa retrate, o mais possível, a realidade econômica dos preços praticados (ou uma média o mais próxima possível desses). Daí a periodicidade do "preço médio ponderado a consumidor final".

Por isso, a necessária --e devida-- aproximação periódica do "preço médio ponderado a consumidor final" à realidade econômica dos preços praticados **implica um dever objetivo da Fazenda Pública, não um benefício em favor dos contribuintes.**

Brasília, 12 de junho de 2018.

Documento assinado eletronicamente

JOSÉ LEVI MELLO DO AMARAL JÚNIOR

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária



Documento assinado eletronicamente por **Jose Levi Mello do Amaral Junior, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 12/06/2018, às 16:13, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0760862** e o código CRC **FBC48586**.