

**A. I. N°** - 123624.0001/01-9  
**AUTUADO** - ALFREDO FANTINI INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTE** - WILSON BRITO NOVAES  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNETE** - 19.07.01

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0229-01/02**

**EMENTA: ICMS. 1.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (CIGARROS). EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O autuado não descaracteriza a infração. **2.** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. CIGARROS. **a)** FALTA DE INCLUSÃO DO IPI NA BASE DE CÁLCULO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. No preço de venda a consumidor, fixado pelo órgão competente ou sugerido pelo fabricante, já estão incluídas todas as despesas tributárias ou não tributárias, inclusive o IPI. Infração descaracterizada. **b)** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Consta nos autos que foi adotada por base de cálculo o preço de venda a consumidor. Infração subsistente. Não acatadas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 10/03/01, cobra ICMS no valor de R\$160.654,61 acrescido das multas de 70% e 60%, em decorrência de:

- 1) falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurada através de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício aberto (01/01/00 a 09/10/00), no valor de R\$ 27.153,00;
- 2) recolhimento a menor do imposto retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo as operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no valor de R\$ 49.054,61. Deixou de incluir o IPI cobrado do destinatário na base de cálculo da substituição tributária;
- 3) falta de retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativa as operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no valor de R\$ 84.447,00.

O autuado, através de representante legalmente constituído, impugnou em sua totalidade a ação fiscal.

Argumentou em relação a infração 01 que o demonstrativo que serviu de base para apuração do imposto, dito devido, não explicitou em que consistiu a diferença detectada e tida como venda de mercadorias sem emissão de nota fiscal, vez que os reais estoques existentes, por ocasião da sua contagem, não correspondem ao quantitativo apontado no ato da fiscalização. Informou que esse estoque foi levantado pela auditora Janete Mota Borges (e não pelo fiscal autuante), em 09/10/00, oportunidade em que houve uma fiscalização conjunta no estabelecimento do defendente através

do fisco federal, estadual, polícia federal, polícia estadual, polícia militar, etc, tendo em vista denúncia que foi frustrada por ser caluniosa e tendenciosa.

Por conseguinte, dado ao vexame provocado pelos agentes do fisco e pelos policiais, tornou imprecisa a contagem física das mercadorias realizada pela auditora Janete Mota Borges, razão que não pode prosperar a alegação de vendas de mercadorias sem notas fiscais. Além do mais, os representantes legais da empresa não foram cientificados daquela contagem física, o que torna eivada de nulidade o ato administrativo. Em seguida, afirmou que a ação fiscal é improcedente.

Impugnou conjuntamente as infrações 02 e 03. Afirmou que incluir o IPI na base de cálculo do ICMS por substituição tributária afronta as normas hierarquicamente superiores, ou seja a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96.

Discorrendo sobre o assunto, afirmou que pelo fato de sua matriz estar localizada no Estado de São Paulo, transfere as mercadorias para sua filial na cidade de Feira de Santana/BA. Esta, quando realiza suas vendas, o faz diretamente a empresa contribuinte, cuja operação enseja fato gerador concomitantemente de IPI e ICMS. Nessa circunstância, as operações enquadram-se no disposto no art. 155, § 2º, XI, da Constituição Federal combinado com art. 13, §2º, XI da Lei Complementar nº 87/96.

Informou que até 01/11/96, data que passou a vigorar a Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária nas operações interestaduais relativas a cigarros e seus sucedâneos era aquela prevista na Cláusula II do Convênio 37/94, ou seja, o IPI nela encontrava-se incluído. No entanto, tal determinação não está declinada no art. 8º, incisos I e II da referida Lei Complementar e o imposto 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 (§ 5º do art. 8º da LC 87/96). Além do mais, o regime da substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados (art. 9º da citada LC).

Passou em seguida a tecer considerações acerca do aspecto material da hipótese de incidência, com base na teoria jurídica desenvolvida por Geraldo Ataliba e, no caso da substituição tributária só existem duas modalidades de incidência, aquelas previstas no art. 8º da LC/96.

Seguindo sua impugnação, informou que o estabelecimento industrial de cigarros só realiza operação antecedente ou concomitante, enquanto operação subsequente só é realizada quando da revenda do produto aos seus clientes. No primeiro caso, a base de cálculo é indiscutivelmente o valor da operação praticada pelo contribuinte substituído e, na operação subsequente, a base de cálculo é obtida pelo somatório do valor da operação, montante de seguro, frete e de outros encargos cobrados e a margem de valor agregado. Tudo conforme as determinações da lei complementar, que estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária, especificamente sobre a definição de tributos, suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição Federal, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Por outro lado, sem prejuízo de outras garantias asseguradas constitucionalmente ao contribuinte, é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de exigir ou aumentar tributo sem que a lei estabeleça. E, o princípio da legalidade tributária, esculpido no art. 150, I da CF, assegura a garantia do tributo só ser recolhido quando previsto em lei. Como o montante do IPI para constituição da base de cálculo do ICMS no regime da substituição tributária não está previsto em lei, sua exação é ilegal e inconstitucional, e o Convênio ICMS 37/94, especialmente sua Cláusula II é indiscutivelmente inconstitucional. a partir de 01/11/96, data que passou a vigorar no ordenamento jurídico a Lei Complementar nº 87, a chamada Lei Kandir.

Em seguida, entendeu que não pode ser enquadrado no inciso I do Convênio ICMS 37/94 (preço máximo de venda ao consumidor) tendo em vista que a Lei Federal nº 3.070/99 passou a distribuir os cigarros por classe e não por preço, sendo injusto o estabelecimento industrial fixar o menor ou maior preço de mercado, ou mesmo uma média ponderada, por não refletir a realidade. E na hipótese prevista no inciso II (preço praticado pelo substituto), a inclusão da parcela do IPI é inconstitucional. Prosseguiu afirmando que embora os Convênios assinados entre os Estados de direito sejam normas complementares das leis, dos Tratados e das Convenções Internacionais, não podem em hipótese alguma afrontar a Carta Magna, muito menos a Lei Complementar, por serem normas hierarquicamente superiores.

Ressaltou como oportuno que não estava a se eximir do recolhimento do ICMS por substituição tributária, mas sim, de excluir da sua base de cálculo o montante do IPI.

Passou em seguida a tecer considerações sobre as determinações da exclusão do montante do IPI na base de cálculo do ICMS em operações destinadas à industrialização ou a comercialização quando se configure fato gerador dos dois impostos, dispositivo este insculpido no art. 155, XI, § 2º da Constituição Federal e recepcionado pelo art. 13, § 2º da Lei Complementar nº 87/96. Depreendeu do aludido dispositivo constitucional que a exclusão do montante do IPI da base de cálculo do ICMS só tem guarida quando se tratar de operação realizada entre contribuintes, relativa a produtos destinados à industrialização ou à comercialização e que se configure fato gerador dos dois impostos. Entretanto, não importa que a operação seja realizada, necessariamente, entre estabelecimento industrial e empresa contribuinte, mas sim, e principalmente, operação realizada por estabelecimento equiparado a industrial, vez que a ele se equipara os estabelecimentos reportados nos arts. 9º e 10º do Decreto nº 2.637/98 (Regulamento do IPI). Que a Carta Magna não faz distinção entre estabelecimento industrial e aquele a ele equiparado, importando, apenas, se o fato gerador dos dois impostos se configurem concomitantemente.

Neste sentido, fez transcrições de trechos das obras do Aroldo Gomes de Mattos, Roque Antonio Carazza, Eduardo Domingos Bottallo, Hugo de Brito Machado, Misabel Abreu Machado, Ives Gandra da Silva Martins e Celso Ribeiro Bastos. No âmbito jurisprudencial, citou decisões do Supremo Tribunal Federal, a exemplo ao Recurso Extraordinário nº 170.412-8-SP e Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 173.834-1/SP prolatadas pela Segunda Turma daquele tribunal.

Por derradeiro, considerando a fragilidade do Auto de Infração impugnado e, em face da relevância dos fundamentos suscitados, pediu a sua improcedência (fls. 69 a 85)

O autuante prestou informação (fls. 113 a 115) dizendo, inicialmente, que a ação fiscal está descrita de forma clara e objetiva, complementada com demonstrativos apensados ao PAF, juntamente com cópias dos livros Registros de Entradas e de Saídas.

Informou que a contagem física dos estoques realizada em 09/10/00 se tratou de rotina de fiscalização, realizada por agente competente e foi acompanhada por funcionário da empresa que a assinou, dando ciência ao estoque físico levantado naquela data. De posse deste levantamento e dos livros e documentos fiscais do autuado, realizou os levantamentos quantitativos dos estoques de mercadorias.

Que a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS referente a substituição tributária nas operações internas subsequentes está determinada no art. 61, II do RICMS/97.

Além do mas, a empresa é responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, nas operações internas com cigarros, devendo fazer a retenção

do imposto, nas operações de saídas internas subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes deste Estado, em consonância com o art. 353, I do citado Regulamento.

Ademais, o autuado, nas suas vendas, cobra do destinatário o IPI destacado nos documentos fiscais e não o inclui na base de cálculo da substituição tributária.

Assim, embora a defesa tenha demonstrado conhecimentos jurídicos, não existiram fundamentos para a impugnação do presente lançamento.

Diante dos argumentos de defesa e da análise das peças processuais, os autos foram baixados em diligência para ser cumprida em duas etapas. A primeira que fosse realizada pela ASTEC/CONSEF, visando averiguar qual é o efetivo vínculo do Sr. ANTONIO JOSÉ B. DE OLIVEIRA, que assinou o Termo de Apreensão de Mercadorias e Documentos e que serviu como documento para demonstrar os estoques finais existentes quando da contagem física das mercadorias. A segunda que o autuante demonstrasse como apurou o preço médio unitário relativo à infração 03, já que não estavam apensados ao processo os dados das notas fiscais de saídas indicadas à fl. 22 (fl. 117).

Fiscal estranho ao feito, através do Parecer ASTEC/CONSEF nº 296/01 informou que em visita a empresa constatou que ela se encontrava com suas atividades comerciais encerradas. Tentou, via matriz do autuado, obter o livro Registro de Empregados, porém não obteve resposta. Tentou, ainda, junto ao DRT informações se havia a existência de depósitos de FGTS efetuado pelo autuado em nome do Sr. Antonio José B. de Oliveira. Também não logrou êxito vez que para isto necessitaria do número do PIS daquele senhor, o que não possuía. Por fim, em pesquisa no dossiê do contribuinte e existente na Inspetoria de Feira de Santana, localizou correspondência, que anexou, da empresa autuada e dirigida a esta Secretaria da Fazenda assinada pela pessoa em questão (fls. 118 a 122).

O autuado foi intimado para tomar conhecimento da diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, inclusive sendo citado por Edital, porém não se manifestou (fls. 129 a 134). O autuante consignou a ciência da diligência efetuada (fl. 134).

Os autos foram, novamente, baixados em diligência, para que o autuante cumprisse o que foi solicitado por este Colegiado (fl. 140).

O autuante informou que o preço médio unitário relativo à infração apontada como 03 teve por base o preço de venda ao consumidor praticado pelo contribuinte e consignado nas suas notas fiscais de vendas, no campo classificação fiscal, baseado no preço de vintena. Indicou que os documentos fiscais se encontravam anexados às fls. 25 a 30 do PAF (fl. 141).

## VOTO

Antes de adentrar ao mérito da autuação, necessário se faz apreciar as arguições de nulidade apresentadas pelo impugnante.

- 1) em relação ao fato de o Auto de Infração ter sido lavrado em 10/03/01 e a contagem dos estoques ter sido efetuada em 09/10/00 não desconstitui o Auto de Infração, haja vista que se trata de levantamento quantitativo de estoque em exercício aberto. O Fisco em conjunto com o preposto da empresa efetuaram, em 09/10/00, contagem física dos estoques, identificando as quantidades totais do produto “cigarro” existentes no estabelecimento, conforme documento à fl. 23 onde consta como descrição dos fatos: “foi efetuada a contagem do estoque total, no estabelecimento da empresa para posterior averiguação.”.

- 2) o fato de ter sido, o levantamento (contagem física) realizado por outro preposto fiscal não constitui qualquer irregularidade, já que foi realizado por representante do Fisco Estadual;
- 3) quanto à argumentação de que o Sr. Antonio José B. de Oliveira não seria o seu representante legal, ou seja, pessoa não qualificada para representa-lo, conforme consta da contagem física dos estoques, este Colegiado buscou a verdade dos fatos. Embora instado a comprovar as suas afirmações, o contribuinte omitiu-se de prestar qualquer esclarecimento. No entanto, o diligente anexou ao processo cópia xerográfica de correspondência dirigida à Inspetoria de Feira de Santana assinada pelo Sr. Antonio José B. de Oliveira, demonstrando, assim, não proceder ao argumento da defesa, já que ficou evidenciado que o documento foi assinado por pessoa com legitimidade a fazê-lo;
- 4) Por fim, cabe observar que nos termos do art. 125 da Lei 3.956/81 e do art. 167, I, do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores deste Conselho a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de lei ou ato normativo emanado de autoridade superior. Assim, sendo, apreciar a legalidade da legislação aplicada foge à competência desta Juntas de Julgamento Fiscal.

Da análise das peças e comprovações trazidas aos autos, se constatou que do primeiro item da autuação foi exigido imposto por ter sido identificado, através de levantamento quantitativo de estoque, em exercício aberto, omissão de saídas de “cigarros”. O sujeito passivo não contestou as diferenças apontadas no levantamento realizado, nem o preço médio indicado, desta maneira, deve ser mantido a autuação, para exigir o imposto no valor de R\$ 27.153,00.

Trata-se de estabelecimento filial atacadista que adquire, em transferência, de estabelecimento do mesmo titular situado em outra Unidade da Federação, mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária. De acordo com o que estabelece o art. 353, I, combinado com o art. 375, II, do RICMS/97, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento destinatário, no caso, o autuado, quando efetuar a saída de mercadorias com destino a empresa diversa. Assim, não resta dúvida quanto a quem cabe a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto.

Em relação aos itens 2 e 3, o impugnante discordou da inclusão do IPI, na base de cálculo do ICMS por substituição tributária, por entender que sua inclusão afronta as normas hierarquicamente superiores (CF/88 e LC nº 87/96). Ressaltou como oportuno que não estava a se eximir do recolhimento do ICMS por substituição tributária, mas sim, de excluir da sua base de cálculo o montante do IPI.

O autuante informou que a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS referente a substituição tributária nas operações internas subsequentes está determinada no art. 61, II do RICMS/97, e que a empresa autuada é responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, nas operações internas com cigarros, conforme dispõe o art. 353, I, do citado Regulamento.

Em relação ao acima exposto, e com base nas peças que compõem o presente processo, tenho a esclarecer as disposições regulamentares indicadas pelo autuante estão estabelecidas no art. 8º, II e art. 23, §§ 2º e 3º, da Lei nº 7.014/96, conforme abaixo transcrito:

*Art. 8º. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

.....

*II – o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;*

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

.....

*§ 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. Na falta do preço estabelecido pelo órgão competente a que se refere o parágrafo anterior, a base de cálculo, para fins de substituição tributária, poderá ser o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador, se houver, desde que, comprovadamente, seja o preço de venda utilizado pelo contribuinte substituído.*

No item 2 do auto de infração, o autuante verificou que no mês de dezembro/2000, o imposto devido a título de substituição tributária foi recolhido a menos, por ter, o autuado, excluído o IPI da base de cálculo. Também, anexou ao processo apenas cópia xerográfica do livro Registro de Saídas, onde o impugnante lançou os valores relativos às operações de saída de mercadorias, identificando na coluna “observação” a parcela correspondente ao valor do IPI.

Vale observar que, para o produto “cigarros”, o Estado elegeu como integrante de todas as despesas e custos o preço de venda a consumidor, assim, o IPI, frete, seguro e todas as demais despesas já compõem o valor da base de cálculo da substituição tributária ao se estabelecer o preço final a consumidor. Assim, a legislação tributária, precisamente a Lei nº 7.014/96, é clara ao especificar a forma de se determinar o valor da base de cálculo do imposto, conforme se verifica das disposições legais acima transcritas.

Verificando algumas notas fiscais, mesmo de períodos diversos do de apuração, constatei que em toda a documentação fiscal foi considerada como base de cálculo para substituição tributária o “preço de vintena”, ou seja, o preço final de venda a consumidor. Desta maneira, não ficou demonstrado nos autos que o autuado não tivesse consignado para fins de substituição tributária o preço máximo de venda a consumidor. Nestas circunstâncias, entendendo descaber a autuação, que corresponde ao valor de R\$ 49.054,61, por recolhimento a menos.

Já o 3º item da autuação diz respeito à exigência da parcela correspondente a falta de retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária, por ter sido identificada a realização de operações de saídas da mercadoria “cigarros” sem a emissão do correspondente documento fiscal e, conseqüentemente, sem o recolhimento do imposto devido pelo regime normal (infração 1) e por substituição tributária (infração 3), já que o produto está enquadrado no regime de substituição tributária.

A irregularidade apurada está comprovada mediante a juntada dos demonstrativos e levantamentos anexados aos autos (Auditoria dos Estoques). Neste item da autuação foi tomado como valor da base de cálculo da substituição tributária o “preço de vintena”, ou seja, o preço final a consumidor, conforme se verifica dos documentos fiscais que se encontram anexados às fls. 25 a 30 do PAF. Assim, não há o que se falar em inclusão ou exclusão da parcela do IPI como alegou o defendente, já que o valor da base de cálculo da substituição tributária foi o preço final de venda a consumidor indicado no campo “classificação fiscal” dos documentos fiscais citados. Desta forma, correta a exigência do tributo, no valor de R\$ 84.447,00.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **123624.0001/01-9**, lavrado contra **ALFREDO FANTINI INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 111.600,00**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 27.153,00 e 60% sobre R\$ 84.447,00, previstas no art. 42, III, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2002.

CLARICE ANÍZIA MAXIMO MOREIRA – PRESIDENTE-RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR