

**A. I. N°** - 110526.0114/06-8  
**AUTUADO** - AMERICAN VIRGÍNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE TABACOS LTDA.  
**AUTUANTE** - ANTONIO ARAÚJO AGUIAR  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/METRO  
**INTERNET** - 04.06.2007

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0168-01/07

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE SUBSTITUTO ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDA DE MERCADORIAS (CIGARROS) A CONTRIBUINTE DESTE ESTADO. RETENÇÃO A MENOS DO ICMS. De acordo com o Convênio ICMS 37/94 o sujeito passivo por substituição, quando inscrito no Estado da Bahia, é responsável pela retenção e recolhimento do ICMS referente à operação ou operações subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes das mercadorias, com base no preço máximo de venda a consumidor fixado pelo fabricante. Infração caracterizada. Não acolhida a arguição de nulidade, nem apreciada a alegação de inconstitucionalidade, por não se incluir na competência do órgão julgador na esfera administrativa. Indeferido o pleito pela realização de diligência e pela apresentação de novas provas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 16/10/2006, exige ICMS no valor de R\$23.388,70, acrescido da multa de 60%, em decorrência da retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. Na “Descrição dos Fatos” consta que o contribuinte ao emitir a Nota Fiscal n° 6.623, de venda de cigarros, adotou uma base de cálculo da substituição tributária do ICMS em valor inferior ao resultante da multiplicação do valor unitário de R\$1,25 de venda a varejo, indicado pelo fabricante, por 250.000 maços de cigarros. Enquanto a base de cálculo utilizada pelo contribuinte substituto foi de R\$243.945,20, aquela determinada pela legislação tributária pertinente foi de R\$312.500,00.

O sujeito passivo apresentou impugnação ao lançamento tributário, através de representante legalmente constituído, às fls. 29 a 42, dizendo que a operação discutida envolve a empresa fabricante e a distribuidora e não o varejista e consumidor final, como quer fazer entender o agente do fisco, conseqüentemente o Auto de Infração não deve prevalecer, visto que o impugnante recolheu o ICMS de acordo com o ordenamento jurídico. Alega que industrializa seus produtos, repassando-os para os distribuidores (atacadistas) que, por sua vez, promovem as entregas aos postos de venda.

Informa que tem como ramo de atividade predominante a industrialização, comercialização, importação e exportação de cigarros, derivados de fumo, e de filtros para cigarros, além de manter distribuição em todo território nacional.

Diz que o valor exigido pelo fisco é inconstitucional, uma vez que o IPI – Imposto sobre

Produtos Industrializados não deve ser incluído na base de cálculo do ICMS, nos casos em que a operação constitua fato gerador dos dois tributos, como também em relação a mercadorias sujeitas ao IPI cuja base de cálculo seja o preço máximo de venda no varejo estabelecido pelo fabricante. Para tanto, transcreve o § 5º, inciso I e II do art. 2º do Decreto-lei nº. 406/68 e o art. 7º, inciso I do Convênio ICMS 66/88.

Acrescenta que sendo a referida base de cálculo a dimensão da materialidade do tributo, só pode ocorrer aumento se houver um amparo legal. Alega, novamente, que o montante pago a título de IPI não pode integrar a base de cálculo do ICMS, baseando-se no transcrito inciso XI, § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, bem como no § 2º do art. 13 da Lei Complementar 87/96.

Utiliza-se do inciso II do art. 46 e do art. 51, inciso II, parágrafo único do CTN - Código Tributário Nacional, que versam sobre o fato gerador e sobre a responsabilidade tributária relativa ao IPI. Alerta que a gênese da cobrança do imposto no caso em discussão foi a saída da mercadoria, logo fato gerador dos dois tributos. Consequentemente qualquer ato tendente a exigir o pagamento do ICMS incluindo o IPI em sua base de cálculo não tem qualquer sustentação.

Faz referência ao mestre Ives Gandra Martins que leciona que o IPI deve preceder o ICMS em incidência, e que os dois impostos devem ser cobrados em um instante único, a saída, discorrendo, ainda, que o IPI é calculado sobre o valor da mercadoria - e por fora - enquanto o ICMS compõe a base de cálculo e é calculado “por dentro”.

Diz que os fabricantes de cigarros são considerados contribuintes e responsáveis, na condição de substitutos pelo recolhimento do ICMS devido pelos comerciantes varejistas, já que o atacadista é solidário nos casos nos quais a indústria não tenha recolhido o ICMS correspondente. Acrescenta que a LC 87/96, através do art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “b” e “c”, regulamentando a norma contida no art. 155, inciso XII, alínea “b” da CF/88, estabelece que somente integrará a base de cálculo para fins de substituição tributária o valor da operação, acrescido do seguro e frete, se houver, além da margem de valor agregado.

Para consubstanciar sua linha de argumentação transcreve o art. 71, incisos I a III, do Decreto 13.640 que versam sobre a composição da base de cálculo do ICMS onde, de igual modo, é determinada a exclusão do valor do IPI da base de cálculo do ICMS. Traz aos autos as ementas relativas aos Recursos Extraordinários 191.648-6 e 154.033-8/SP, relatados pelo Ministro Ilmar Galvão, 170.412-8-SP e 185.318-2, relatados pelo Ministro Carlos Velloso, todos emanados do STF - Supremo Tribunal Federal. Argüi que os precedentes jurisprudenciais confirmam a exclusão do montante do IPI da base de cálculo do ICMS por substituição tributária.

Salienta que devido à adição do IPI na base de cálculo do ICMS os valores cobrados foram em muito majorados. Alega que em decorrência desse fato a cobrança desprezita a Constituição Federal e as leis infraconstitucionais, não devendo prosperar. Acrescenta que, dessa forma, o fisco não pode exigir o pagamento do tributo.

O sujeito passivo aduz que o Auto de Infração, no que diz respeito à adição do IPI na base de cálculo do ICMS, somente poderá ser discutido após o pronunciamento da Suprema Corte, devendo ficar suspenso enquanto perdurar a discussão dos recursos judiciais e extrajudiciais, de acordo com o art. 151 do CTN e com os acórdãos proferidos pelos tribunais, como os recursos especiais 645.118-SE e 590.754-RS, que decidiram que quando existe discussão judicial a respeito do débito, deve ser obstada a inscrição do contribuinte.

Requer que seja decretada a nulidade do Auto de Infração, pois é seu direito ver excluído o valor do IPI da base de cálculo do ICMS, que recolhe no regime de substituição tributária, com base no inciso XI do § 2º do art. 155 da CF/88 e no art. 71 do Decreto 13.640.

Protesta pela apresentação de todos os meios de prova em direito admitidos, tais como documentos perícias e outros que se fizerem necessários. Requer, ainda, que todas as intimações

e publicações sejam feitas em nome de Carlos Alberto Fernandes, OAB/SP 57.203.

O autuante prestou informação fiscal à fl. 46, apontando, inicialmente, os seguintes equívocos verificados na peça defensiva: no número de inscrição do substituto tributário, na interpretação dos fatos narrados no termo de apreensão e na afirmação do impugnante de que possui uma fábrica no Estado do Rio de Janeiro, uma vez que de acordo com a 15ª alteração contratual (fl. 20) a referida unidade não é fabril. Acrescenta que também existe inconsistência no instrumento de procuração, haja vista que confere poderes específicos aos outorgados para atuar na interpelação das empresas integrantes do Instituto Ético.

Ressalta que de acordo com o regime da substituição tributária, as indústrias tabagistas, na condição de sujeitos passivos por substituição tributária, são responsáveis pelo recolhimento do imposto suportado pelo contribuinte substituído, não havendo razões para se supor que a operação subsequente concernente ao recolhimento antecipado do ICMS em favor deste Estado confunda-se com a operação própria de saída da indústria. Considerando que a venda praticada pelo industrial se configura como fato gerador do IPI e do ICMS, nesse caso é evidente que o valor do IPI não pode integrar a base de cálculo do ICMS, salientando, no entanto, que o imposto federal sequer foi informado na Nota Fiscal nº. 6.623, motivo pelo qual, ainda que fosse devido o IPI, este não teria sido incluído na base de cálculo da substituição tributária, mesmo que no documento fiscal não houvesse menção do preço fixado para venda a varejo.

Observa que de acordo com o disposto no inciso I da cláusula II do Convênio ICMS 37/94, a base de cálculo do imposto devido ao Estado da Bahia, por força do regime de substituição tributária, deve pautar-se pelo preço de venda a varejo fixado pelo fabricante.

Sugere que o Auto de Infração seja julgado procedente.

O sujeito passivo se manifestou novamente às fls. 48 a 60, quando repetiu todos os termos da peça defensiva e requereu, ao final, que lhe fosse deferido prazo para juntada do documento procuratório, de acordo com o § 1º do art. 5º da Lei 8.906.

O autuante prestou nova informação fiscal à fl. 75, argüindo que tendo em vista que nada fora acrescentado pelo sujeito passivo em sua nova impugnação, nada havia a acrescentar.

## **VOTO**

Observo que o Auto de Infração em lide foi lavrado em decorrência do sujeito passivo ter retido e recolhido a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, na venda de cigarros para contribuintes localizados neste Estado, por ter aplicado erroneamente o preço de referência adotado pelo fabricante.

Quanto ao pedido do autuado de que todas as intimações e publicações sejam feitas em nome de Carlos Alberto Fernandes, OAB/SP 57.203, ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento do presente processo para o representante indicado, salientando, no entanto, que o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte está prevista no art. 108 do RPAF/99.

No que diz respeito ao pedido de declaração de inconstitucionalidade apresentado pelo impugnante, ressalto que tal atribuição não se inclui na competência deste CONSEF, nos termos do art. 167, I do RPAF/99. Assim, deixo de apreciar os questionamentos do autuado por entender que a ação fiscal se encontra revestida das formalidades legais que envolvem as disposições e normas infraconstitucionais deste Estado.

Afasto o pedido de nulidade suscitado pelo sujeito passivo, considerando que a discussão trata, na realidade, de base de cálculo, assunto que será apreciado adiante. Observo, no entanto, que o

procedimento fiscal não violou as regras contidas no artigo 18, incisos I a IV do RPAF/99, haja vista que a infração foi descrita de forma clara, estando fundamentada no Termo de Apreensão e Ocorrências, que embasou a acusação fiscal, determinando com segurança a infração e o infrator. Além do que, o autuado exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Não acolho a solicitação de diligência ou perícia fiscal, nem a apresentação posterior de novas provas, considerando que o autuado teve oportunidade e já apresentou documentos em sua impugnação e que os elementos de provas anexados aos autos são suficientes ao meu convencimento e decisão da lide.

Analisando o mérito da autuação, constato que o autuado não trouxe nenhuma prova de existência de qualquer equívoco no lançamento efetivado pelo autuante, o qual caracterizou a infração de forma detalhada. Deste modo, descarto a alegação defensiva concernente à falta de fundamentação legal para a lavratura do Auto de Infração, tendo em vista que o procedimento fiscal foi desenvolvido de acordo com as normas regulamentares, tendo sido indicadas as cláusulas segunda, terceira, quarta e quinta do Convênio ICMS 37/94 como não observadas pelo autuado.

Verifico que a exigência do ICMS decorreu da retenção a menos do imposto devido, considerando a sua qualidade de sujeito passivo por substituição tributária referente às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. Vejo que a fiscalização do trânsito de mercadorias constatou que a parcela do referido tributo relativo à substituição tributária, destacada na Nota Fiscal nº 6.623, correspondente a uma carga de cigarros com destino a este Estado, foi efetuada a menos pelo contribuinte substituto.

Saliento que de acordo com a legislação tributária deste Estado, no presente caso, a base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, é aquela decorrente do valor do produto sugerido pelo fabricante, conforme disposição contida no § 3º do art. 23 da Lei 7.014/96, reproduzido no artigo 61, inciso I do RICMS/97. A mesma disposição consta na cláusula segunda do Convênio ICMS 37/94 (que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cigarros e outros produtos derivados do fumo). Já a cláusula primeira desse convênio estabelece que nas operações interestaduais com cigarro, é atribuída ao estabelecimento fabricante e ao estabelecimento importador a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido, nas saídas subseqüentes. Para um melhor entendimento, transcrevo em seguida os dispositivos citados:

Lei 7.014/96:

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

...

*§ 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.”*

RICMS/97:

*“Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subseqüentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:*

*I - o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído ou adquirente, fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador ou fixado pela autoridade competente;”*

Convênio ICMS 37/94:

*“Cláusula primeira Nas operações interestaduais com cigarro e outros produtos derivados do fumo, classificados na posição 2402 e no código 2403.10.0100 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao estabelecimento industrial fabricante e ao estabelecimento importador a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas.*

*Cláusula segunda A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária será:*

*I - na saída do produto com o preço máximo de venda a consumidor fixado pelo fabricante, o respectivo preço;”*

Constato que no caso aqui analisado a fiscalização agiu com acerto na determinação da base de cálculo da exigência fiscal, tendo em vista que foi dado estrito cumprimento ao disposto na cláusula segunda do Convênio 37/94, acima transcrita, haja vista que foi utilizado o preço máximo de venda a consumidor (no varejo) sugerido ao público pelo estabelecimento industrial, constante na própria nota fiscal, qual seja o preço unitário de R\$1,25 por maço, considerando que o ICMS se refere àquele devido pela substituição tributária das operações subseqüentes a serem realizadas com destino a consumidor final.

Observo que esse entendimento tem guarida na legislação tributária fartamente citada, desde quando na substituição tributária, ocorre uma transferência de responsabilidade de um contribuinte para outro, em relação às operações subseqüentes. No caso da retenção, o contribuinte que efetua a venda da mercadoria sujeita à substituição tributária, retém o imposto que incidirá nas operações posteriores a serem realizadas pelo adquirente, caso em que a base de cálculo se refere às operações futuras, devendo alcançar o que seria o preço final de venda ao consumidor, e por isso, na fixação da base de cálculo da retenção, se pode afirmar que devem ser consideradas as parcelas referentes ao custo da mercadoria e o montante dos valores de seguro, frete, impostos, taxas e demais encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente.

Para consubstanciar meu voto trago, ainda, a disposição contida no art. 8º, da Lei Complementar 87/96, que estabelece:

*“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.*

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

Acrescento que no caso em exame, não pode prevalecer a tese trazida pelo sujeito passivo, assim como as decisões indicadas na impugnação, uma vez que a matéria aqui discutida não se refere à apuração do imposto relativo à operação própria do autuado, porém àquela relativa às operações subseqüentes a serem realizadas pelo contribuinte destinatário das mercadorias.

Discordo do entendimento do impugnante de que a decisão concernente ao presente Auto de Infração deverá ficar pendente, no aguardo das discussões judiciais e extrajudiciais, considerando que não consta dos autos nenhuma comprovação de que o sujeito passivo teria ingressado em juízo em relação à matéria objeto da lide, inexistindo previsão no RPAF/99, quanto a essa solicitação.

Entendo que é subsistente a exigência fiscal, considerando que não foram apresentados pelo autuado elementos suficientes para comprovar as alegações defensivas, ficando caracterizada a irregularidade apurada.

Voto pela procedência do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **110526.0114/06-8**, lavrado contra **AMERICAN VIRGÍNIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE TABACOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **RS\$23.388,70**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de maio de 2007.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR