

**PROCESSO** - A. I. Nº 206847.0023/06-6  
**RECORRENTE** - VEDACIT DO NORDESTE S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0092-04/07  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 28/11/2008

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0386-11/08

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS SUBSTITUTO. Infração parcialmente comprovada, após exclusão do produto “argamassa”, por não estar sujeito ao regime de substituição tributária. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo que inconformado com a Decisão, proferida no Acórdão nº 0092-04/07, apresentou, tempestivamente, a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do RPAF/99.

O Auto de Infração exige o ICMS no valor de R\$268.464,84, por ter o autuado deixado de proceder à retenção do imposto e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, inerentes às operações ocorridas nos exercícios de 2004 e 2005.

A Decisão recorrida foi pela procedência do Auto de Infração, após rejeitar o pedido de perícia suscitado pela defesa, por entender que os elementos constantes nos autos são suficientes à formação do convencimento do órgão julgador, consoante art. 147, I, “a”; II “b”, do RPAF/99, como também declarar-se incompetente para apreciar matéria pertinente à inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, conforme previsto no art. 167, I, do RPAF.

Quanto à alegação de mérito de que não efetuou a substituição tributária dos produtos autuados porque os mesmos não estão elencados no Convênio ICMS 74/94, nem tampouco no RICMS/97, e que houve apenas uma redução do número de dígitos de NBM/SH, de 10 para 08, e não uma alteração nem inclusão de novos produtos com a criação da NCM, registra a JJF que, conforme pode ser observado à fl. 11/12 do presente processo, o contribuinte solicitou consulta formal à DITRI, através do processo nº. 51757620038, que foi respondido em 15/10/2003, a respeito do seu entendimento de que a alteração da classificação fiscal dos produtos, de NBM para NCM, não implica em mudança do tratamento tributário das mercadorias, conforme Convênio ICMS 117/96, obtendo a seguinte resposta:

[...]

*Assim, diante do exposto, podemos inferir, que o fato de o RICMS-BA, em seu art. 353, inciso II relacionar os produtos que estão sujeitos à substituição tributária, com os códigos da NCM, não implica em mudança de tratamento tributário, pois não houve na verdade, uma substituição de NBM por NCM; a NCM passou, por força do Decreto 2.092/96, a compor a nova NBM – Nomenclatura Brasileira de Mercadoria.*

*Desta forma, a Consulente deve observar quais as mercadorias relacionadas às operações de saída do seu estabelecimento industrial estão discriminadas no inciso II, item 16 do artigo 353 do RICMS/BA a seguir transcrito, e que devem ser objeto do regime de Substituição Tributária.*

Do exposto, concluiu a JJF que não resta dúvida que nas saídas do estabelecimento industrial do autuado, das mercadorias relacionadas no inciso II, item 16, do artigo 353 do RICMS/97, deve ser objeto de Substituição Tributária. Aduz que analisando os produtos constantes da consulta formulada pelo autuado, à fl. 13, os quais foram objetos da infração em lide, os mesmos encontram-se listado no aludido item 16 do inciso II, conforme produtos relacionados nos demonstrativos de fls. 14 a 235, logo, o contribuinte está obrigado a fazer a retenção do imposto nas operações de saídas internas que efetuar para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes.

Por fim, quanto à inclusão do IPI na base de cálculo da substituição tributária dos produtos autuados, entende a JJF ser devida, tendo em vista que de acordo com o art. 61 do RICMS/BA, no presente caso, a base de cálculo do imposto é calculada da seguinte forma:

1. o preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído, fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador ou fixado pela autoridade competente;
2. na falta da fixação de preço referida no inciso anterior, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) relativa às operações subsequentes.

No Recurso Voluntário, apresentado às fls. 391 a 408 dos autos, preliminarmente o recorrente reitera que, com a criação do Mercosul, houve a necessidade de adaptação dos códigos constantes da NBM/SH para a composição da NCM. Esclarece que em sua essência, não houve alterações modificadoras do todo e, sim, adequações visando unificar os códigos utilizados nas transações efetuadas entre os países integrantes do Mercosul e qualquer outro país do mundo.

Dessa forma, as duas nomenclaturas continuam a ser usadas e se equivalem, tendo havido, em relação à NBM/SH, a redução com corte dos dois últimos dígitos que a compunham, mas fazendo referência às mesmas mercadorias constantes da NCM.

Portanto, sustenta o recorrente, deve ficar muito claro que, embora existam códigos da NBM/SH que abrangem mais de um produto, para a legislação do ICMS, no caso de aplicação do regime de Substituição Tributária, é indicado o código e qual o produto a ser contemplado, sendo que o mesmo é específico, não comportando uma interpretação ampla.

Assim, os produtos citados no Auto de Infração e classificados nos códigos da NCM, como por exemplo, 3824.4000 – ADIMENT; 1301.9000 – ALVENARIT; 3816.0019 – ARGAMASSA OBE 500 e demais, não estão elencados no Convênio ICMS 74/94 nem tampouco no RICMS/97.

Também destaca que foi feita uma consulta a Gerência de Orientação e Consultas Tributárias nº. 745.026/97 e 51757620038 onde o Parecer do Auditor Fiscal manifestou seu entendimento igual ao acima descrito. Aduz que na Decisão recorrida o relator destaca essa consulta em seu voto e chega a seguinte conclusão:

*“Logo, não resta dúvida que as saídas do estabelecimento industrial autuado, das mercadorias relacionadas no inciso II, item 16 do artigo 353 do RICMS/97, deve ser objeto de substituição tributária, o qual transcrevo para melhor entendimento.”*

Salienta que não foi isso que a Gerência de Orientação e Consultas Tributárias disse. Aduz que ela afirmou em seu Parecer de forma conclusiva que a consulente, ora recorrente, deve observar quais as mercadorias relacionadas às operações de saídas do seu estabelecimento industrial estão discriminadas no inciso II item 16 do art. 353 do RICMS. Tal conclusão adveio do fato de que a mudança da NCM para a NBM/SH não implicou na mudança quanto ao tratamento tributário.

Assim, conclui, como não houve inclusão nem alteração dos produtos que respeitavam a substituição tributária do antigo RICMS e, sim, adequações visado unificar os códigos utilizados, os produtos indicados neste Auto de Infração jamais deverão respeitar o art. 353, II, item 16, assim como seus subitens do atual RICMS. Por conseguinte, jamais deverão respeitar a substituição tributária, uma vez que eles não estavam contidos no antigo RICMS, pois as duas nomenclaturas continuam a ser usadas e se equivalem.

Em seguida, por cautela, o recorrente reitera sua alegação da exclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, uma vez que na substituição tributária o recolhimento deve ser antecipado e, portanto, a substituição presume a ocorrência futura do fato impositivo e seus respectivos aspectos. Assim, tal regime de substituição tributária “para frente”, constitui exceção à regra de que a tributação deve incidir no momento da ocorrência efetivado fato jurídico tributário.

Entende o recorrente que, em razão disso mostra-se ilegal a relação jurídico-tributária havida em decorrência da inclusão do IPI na base de cálculo presumida do ICMS resultando, pois, incoerente o liame preestabelecido já que desprovido de sustentação legal.

Aduz que o critério quantitativo consubstanciado pela base de cálculo não está em consonância com a legislação vigente. Desta maneira, em sendo este critério um dos fatores de identificação da relação jurídica, pressupõe-se a inexistência desta em relação ao valor recolhido a mais, revelando-se imperioso, portanto, o dever da autoridade fazendária não impor óbices à materialização ao constitucional direito de restituição dos valores recolhidos sob as indigitadas rubricas. Logo, a base de cálculo deve ser o valor da operação mercantil na qual este tributo incide, sendo ilegal a cobrança e o recolhimento do ICMS que tomou como base de cálculo outro valor senão o da operação de fato, sob pena de violar o princípio da estrita legalidade em matéria tributária que se desdobra no princípio da tipicidade. Cita o art. 150, § 7º e o art. 155, § 2º, XI, ambos da Constituição Federal, como também o art. 13, § 2º da Lei Complementar 87/96.

Registra que, sempre que se verifique que a ocorrência de determinada operação, realizada entre contribuintes do ICMS, configurar, também, fato jurídico tributário do IPI, este deve ser excluído da base de cálculo daquele, do contrário, ter-se-á irremediável inconstitucionalidade.

Sustenta que a operação mercantil que desencadeia o fato do recolhimento antecipado do ICMS pelo contribuinte, é a saída do bem de consumo do estabelecimento industrial para posterior ingresso no estabelecimento mercantil, operação, portanto, submissa à incidência de ambos os impostos, o que, segundo o recorrente, atende na íntegra os pressupostos estampados na Carta Federal, revelando-se flagrante inconstitucionalidade a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, pois, ambas as empresas (indústria e comércio) são contribuintes do ICMS, a operação constitui fato jurídico tributário dos dois impostos e o produto é destinado à comercialização. Cita doutrina e Jurisprudência.

Por fim, pede que se declare nulo e/ou improcedente o Auto de Infração e, caso contrário, requer, subsidiariamente, o abrandamento da multa por infração de obrigação principal, ao ter do art. 159 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

A PGE/PROFIS, às fls. 412 a 413 dos autos, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, por entender que as mercadorias, objeto da autuação, estão elencadas no art. 353, II, item 16, do RICMS, como também por serem as razões recursais incapazes de modificar a Decisão recorrida, uma vez que o recorrente repete os mesmos argumentos trazidos em sede de impugnação, pois versa sobre a alegação de que os produtos autuados não estão sujeitos ao regime de substituição tributária, bem como se insurge contra a inclusão do IPI na base de cálculo.

O Parecer sustenta que os produtos constantes do levantamento fiscal encontram-se enquadrados dentre aqueles elencados no art. 353, II, item 16, do RICMS, consoante verificação dos respectivos códigos de NCM, pois o aludido item 16 prevê, expressamente, os códigos NCM relativos aos produtos discriminados na consulta formulada pelo autuado, cuja cópia encontra-se à fl. 13. Assim, é indubitável que os produtos comercializados pelo recorrente estão sujeitos à

substituição tributária e, portanto, sua conduta ao não recolher o imposto, está em desacordo com a legislação tributária deste Estado.

No que tange à não inclusão do IPI na base de cálculo do tributo, defende que a base de cálculo fora calculada com base no art. 61 do RICMS, portanto, em conformidade com a legislação tributária estadual.

Por fim, entende não ser cabível a aplicação do art. 159 do RPAF concernente à possibilidade de dispensa ou redução da multa por infração à obrigação tributária principal ao apelo de equidade, tendo em vista que o autuado não fundamentou o pedido em quaisquer das circunstâncias exibidas nos incisos I a IV, nem comprovou o pagamento do principal e seus acréscimos, como previsto no § 2º, todos do art. 159 do RPAF.

Em pauta suplementar do dia 08/01/2008, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal converteu o Processo Administrativo Fiscal à ASTEC para que apresente novos demonstrativos, nos quais se excluam os valores inerentes ao produto Argamassa, apurando os valores mensais remanescentes.

Através do Parecer ASTEC nº 0054/2008, às fls. 417 a 433 dos autos, após a exclusão do débito original dos valores correspondentes ao produto Argamassa, resultou o débito de R\$194.591,36, cujo resultado da diligência foi dada ciência ao autuante e ao recorrente.

O recorrente, em sua manifestação sobre o resultado da diligência, às fls. 438 a 443 dos autos, reitera todas as suas alegações recursais, as quais se resumem no entendimento de que não há enquadramento dos produtos autuados no regime de substituição tributária, devido ao não enquadramento no artigo 353, II, item 16, do RICMS/BA. Assim, requer o acolhimento do Recurso Voluntário para julgar e declarar nulo e/ou improcedente o Auto de Infração e, caso negativo, requer, subsidiariamente, o abrandamento da multa por infração de obrigação principal, ao teor do art. 159, do RPAF.

Em novo pronunciamento, às fls. 447 e 448 dos autos, a PGE/PROFIS, reitera o opinativo proferido às fls. 412 e 413 dos autos. Em seguida, registra a realização da diligência, na qual se excluiu da autuação o produto Argamassa, resultando na diminuição do débito a ser exigido. Por fim, corrobora com o aludido Parecer ASTEC nº 0054/2008, pela exclusão do produto Argamassa, adotando o novo demonstrativo de débito.

Em despacho à fl. 450 dos autos, o Procurador Assistente da PGE/PROFIS acolhe o Parecer de fls. 447 e 448, da lavra da ilustre Procuradora do Estado, Drª. Maria Helena Cruz Bulcão, que concluiu pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, acolhendo Parecer Técnico de fls. 417 a 418, com a devida exclusão do produto Argamassa dos bens sujeitos a presente exação, reduzindo o montante do lançamento para R\$194.591,36.

## VOTO

Da análise do Recurso Voluntário, observo que as razões recursais, já haviam sido propostas pelo recorrente quando da sua impugnação ao Auto de Infração, sendo todas analisadas pela JJF, em Decisão fundamentada. Tal entendimento também foi preconizado no Parecer da PGE/PROFIS de fls. 412 e 413 dos autos.

Contudo, quanto ao produto “Argamassa”, realmente, não está enquadrado no regime de substituição tributária, consoante já demonstrado e didaticamente esclarecido através do Parecer nº. 1007/2002, a seguir transcrito em parte:

*Nº Parecer : 1007/2002 Data Parecer : 09/04/2002 03:24:00 PM*

*Ementa : ICMS. Consulta. Substituição tributária. Convênio ICMS 74/94. Art. 353, II, 16.11.5 e 16.15.5. Argamassa, rejuntas e similares não estão na substituição tributária.*

A empresa ..... formula Consulta desejando informações referentes à ARGAMASSA para saber se esse produto encontra-se na substituição tributária. Apresenta os seguintes códigos dos produtos NCM 1073001, 106001000 e 32149000.

Enviado o processo a GERSU, houve esclarecimento de que os números 1073001 e 106001000 não constam da tabela NCM. Explica que para o produto argamassa os códigos NCM são:

- 1) 3824.50.00 - argamassas e concretos (betões), não refratários;
- 2) 3816.00.10 - cimentos e argamassas refratários;
- 3) 3214.90.00 - outros produtos da posição 3214 (mastique de vidraceiro, cimentos de resina e outros mastiques; indutos utilizados em pintura; indutos não refratários do tipo dos utilizados em alvenaria).

A GERSU esclarece que os produtos elencados nas posições 3824.50.00 - argamassas e concretos (betões), não refratários e 3816.00.10 - cimentos e argamassas refratários não estão na substituição tributária. Quanto ao item 3214.90.00, se for impermeabilizante e massa plástica estão na substituição tributária por força do art. 353, inciso II, itens 16.11.5 e 16.15.5. Quanto ao demais produtos não estão na substituição tributária porque o Convênio ICMS 74/97 não elencou os produtos da posição 3214.90.100 da NBM/SH. Com o surgimento da NCM e a utilização dos seus códigos pela NBM/SH, a posição 3214.90.00 absorveu o código 3214.90.0100, que não estava no Convênio ICMS 74/94. Conclui afirmando categoricamente que argamassa, rejuntas e produtos similares não estão elencados no regime de substituição tributária, mesmo enquadrados na posição 3214.90.00 da NCM.

Dos produtos constantes da posição NCM 3214.90.00, o Regulamento do ICMS no art. 353, inciso II só inclui na substituição tributária "outros impermeabilizantes (exceto tinta em pó)" e "massa plástica". Portanto, argamassas e concretos (betões) não refratários, cimentos e argamassas refratários, rejuntas e produtos similares não estão na substituição tributária, por força do Convênio ICMS 74/94.

Em consequência, analisando os demonstrativos às fls. 14 a 235 dos autos, cujos valores apurados foram transportados para o Auto de Infração, se comprova que, efetivamente, o produto “argamassa” compõe do levantamento fiscal destinado à cobrança do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, conforme consignado na peça vestibular, cujos valores foram excluídos do lançamento do crédito tributário, conforme diligência realizada pela ASTEC às fls. 417 e 418 dos autos, do que remanesceu o débito de R\$194.964,78, após a devida correção, conforme abaixo explicitado:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO

Data de Vencmtº	ICMS lançado A. Infração	ICMS/Deduzir (Argamassa)	Fte Fl.	ICMS a Recolher	Data de Vencmtº	ICMS lançado A. Infração	ICMS/Deduzir (Argamassa)	Fte Fl.	ICMS a Recolher
09/02/04	11.262,62	2.535,38	422	8.727,24	09/02/05	5.205,74	2.785,72	428	2.420,02
09/03/04	12.552,49	4.326,81	422	8.225,68	09/03/05	4.424,73	2.303,45	428	2.121,28
09/04/04	21.275,79	6.804,59	423	14.471,20	09/04/05	6.181,65	2.956,29	429	3.225,36
09/05/04	13.694,73	4.477,70	423	9.217,03	09/05/05	4.705,09	1.802,78	429	2.902,31
09/06/04	13.816,28	3.858,70	424	9.957,58	09/06/05	4.469,43	2.156,41	430	2.313,02
09/07/04	15.149,09	4.150,19	424	10.998,90	09/07/05	5.084,33	2.322,90	430	2.761,43
09/08/04	18.261,39	5.946,93	425	12.314,46	09/08/05	12.727,98	1.509,15	431	11.218,83
09/09/04	13.943,74	3.416,95	425	10.526,79	09/09/05	10.083,52	1.414,50	431	8.669,02
09/10/04	14.774,93	3.175,16	426	11.599,77	09/10/05	11.802,66	2.307,80	432	9.494,86
09/11/04	14.583,98	3.856,33	426	10.727,65	09/11/05	11.427,06	2.104,00	432	9.323,06
09/12/04	18.519,70	3.924,54	427	14.595,16	09/12/05	12.666,52	2.418,94	433	10.247,58
09/01/05	-	-	-	-	09/01/06	11.851,39	2.944,84	433	8.906,55
Totais/Ex.	167.834,74	46.473,28		121.361,46		100.630,10	27.026,78		73.603,32

Quanto aos demais produtos: Adiment; Alvenarit, Cemix, Desmol, Retard VZ, Expansor, Supercimentol, V-1 Grauth S, Vedacit Rápido, Vedajá e Vedalit, corroboro com a Decisão recorrida e o Parecer da PGE/PROFIS de que os mesmos estão discriminados no item 16 do inciso II do art. 353 do RICMS/97, estando o contribuinte obrigado a fazer a retenção do imposto nas

citadas operações de saídas internas destinadas para contribuintes, para fim de antecipação do imposto relativo às operações subseqüentes.

No tocante à inclusão do IPI na base de cálculo do tributo, está correto o procedimento fiscal, conforme preconiza o artigo 61, II, do RICMS/BA, pois, no caso concreto, na falta da fixação de preço único ou máximo de venda adotado pelo contribuinte substituído, fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importador ou fixado pela autoridade competente, a base de cálculo do imposto é o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) relativa às operações subseqüentes.

É válido ressaltar que, de acordo com o § 2º do art. 13 da LC 87/96, não integra a base de cálculo do imposto o montante do IPI, quando a operação realizada entre contribuinte e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos. No caso presente, as empresas comerciais adquirentes dos produtos não se enquadram como contribuinte do IPI e em consequência deve o IPI integrar a base de cálculo do imposto para efeito de antecipação do ICMS, relativo às operações subseqüentes por eles realizadas.

Por fim, comungo com o entendimento da PGE/PROFIS de que não é cabível a aplicação do art. 159 do RPAF concernente à possibilidade de dispensa ou redução da multa por infração à obrigação tributária principal ao apelo de equidade, tendo em vista que o autuado não fundamentou o pedido em quaisquer das circunstâncias exibidas nos inciso I a IV, nem comprovou o pagamento do principal e seus acréscimos, como previsto no § 2º, todos do art. 159 do RPAF, cuja competência é da Câmara Superior deste CONSEF.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$194.964,78, após exclusão dos valores relativos ao produto “Argamassa”, consoante Parecer ASTEC nº 0054/2008.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206847.0023/06-6**, lavrado contra **VEDACIT DO NORDESTE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$194.964,78**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de novembro de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

ÂNGELY MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS