



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL
GERÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

PROCESSO 2012001007256

PARECER 241/2012

OFÍCIO Nº 6116/P.F/P.G.E.

Processo	20120010007256
Interessado	Procuradoria Geral do Estado de Rondônia
Assunto	Ofício nº 6116/PF/PGE; Base de Cálculo do ICMS; Base de Cálculo do ICMS Substituição Tributária; IPI.

EMENTA: PEDIDO DE AUXÍLIO COM SUBSÍDIOS TÉCNICOS JURÍDICOS PARA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA, EM ATENDIMENTO AO OFÍCIO Nº 6116/PF/PGE..

PARECER Nº 241/2012/GETRI/CRE/SEFIN-RO

I - RELATÓRIO

1. À fl. 02 (verso), despacho do Gabinete da Gerência de Tributação demanda a análise do Ofício nº 6116/PF/PGE para elaboração de parecer que sirva de auxílio técnico jurídico à Procuradoria Geral do Estado de Rondônia diante de demanda judicial de xxxxxxxxxx cujo conteúdo encontra-se anexado aos autos fls. 03-23.

2. O interessado noticia tratar-se de Ação Declaratória de Inexistência de Obrigação Tributária, (autos n. 0023626-76.2011.8.22.0001) cuja pretensão é a exclusão do IPI da base de cálculo do ICMS.

3. Analisando a petição inicial anexada ao ofício encaminhado pela interessada, verifica-se:

A sociedade empresaria litigante alega que “ao incluir o IPI na base de cálculo do ICMS, o Fisco Estadual acabou por desvirtuar e romper a baliza que reveste a legalidade da obrigação tributária. Em virtude disso, no que se refere à parcela do ICMS recolhido sobre o IPI que compõe e compôs indevidamente sua base de cálculo, não se verifica existência de relação jurídica válida.”

Insurge-se a peticionante em face do estado de Rondônia (conforme se verifica fl. 07) diante de lançamento de ICMS cobrado por substituição tributária, cuja base de cálculo encontra-se descrita no inciso II do art. 27 do RICMS, nos seguintes termos:

Ocorre, todavia, que a tributação levada a efeito pelo Fisco do Estado de Rondônia não perfilha esse caminho, não observa o comando constitucional, ele simplesmente determina a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, com esteio do Regulamento do ICMS (Decreto nº 8321/98), em cujo art. 27 encontra-se prevista a assertiva seguinte:

Art. 27. A base de cálculo para fins de substituição tributária será (Lei 688/96, art. 24):



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL
GERÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

PROCESSO 2012001007256

PARECER 241/2012

OFÍCIO Nº 6116/P.F/P.G.E.

I – em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II – em relação às operações ou prestações subseqüentes, o 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 do serviço;

c) a margem de valor agregado constante do Anexo V deste Regulamento, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes;

Concluindo, a litigante diz que estaria o artigo 27 do RICMS e a Administração Tributária do estado de Rondônia deixando de considerar a norma constitucional encartada no art. 155, § 2º, XI da CF, e termina entendendo que a Administração tributária estaria *“laborando, portanto, em repugnante e reprovável inconstitucionalidade.”* (fl.08)

4. É o que de relevante se tem a relatar para análise e elaboração de parecer para servir de auxílio a Procuradoria do Estado de Rondônia a respeito do caso ora em comento.

II - MÉRITO

5. A questão a ser esclarecida é a extensão dos comandos normativos do artigo 155, § 2º, inciso XI da Constituição Federal de 1998 e do artigo 27 do Regulamento de ICMS do estado de Rondônia, para que se possa entender sobre a constitucionalidade da inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS quando cobrado por substituição tributária.

6. O artigo 155, § 2º, inciso XI da Constituição Federal de 1988 menciona que o ICMS “não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos”.

Esse comando normativo é repetido pelos § 2º do artigo 13 da Lei Complementar Federal 87, de 13 de setembro de 1996, pelo § 2º do artigo 18 da Lei Estadual 688, de 27 de dezembro de 1996 e também pelo artigo 17 do Regulamento de ICMS do estado de Rondônia, aprovado pelo Decreto 8321, de 30 de abril de 1998. O último abaixo transcrito:

Art. 17. Não integra a base de cálculo do ICMS o montante do imposto sobre produtos industrializados quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produtos destinados a industrialização ou comercialização, configure fato gerador de ambos os impostos (Lei 688/96, art. 18, 2º).

Da literalidade dos comandos normativos pode-se verificar que, a definição sobre a base de cálculo do ICMS, no Regulamento do ICMS de Rondônia



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL
GERÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

PROCESSO 2012001007256

PARECER 241/2012

OFÍCIO Nº 6116/P.F/P.G.E.

encontra-se alinhada com o comando normativo esculpido pelo legislador constituinte, em nada contrariando essa disposição.

6.1 Analisando-se o artigo 155, § 2º, XI da Constituição Federal de 1988, poder-se-á entender que o constituinte definiu as hipóteses em que o IPI não integra a base de cálculo do ICMS e, por interpretação *a contrario sensu*, também as hipóteses em que a base de cálculo do ICMS compreenderá o IPI, podendo-se destacar assim dois exemplos onde o IPI integrará a base de cálculo do ICMS:

- a) quando a operação não se realize entre contribuintes;
- b) quando a operação não é relativa a produtos destinados a industrialização ou a comercialização configurando fato gerador do IPI e do ICMS.

Como se observa, nenhum desses comandos normativos é desatendido pela Administração Tributária do estado de Rondônia, seu cumprimento é pleno, diante do artigo 17 do Regulamento do ICMS do estado de Rondônia (*v.n.* 6).

7. Situação diversa, entretanto, que precisa ser esclarecida para o deslinde da questão, é quanto à base de cálculo do lançamento do ICMS por substituição tributária. Para que se possa entender isso é necessário retrocedermos ao conceito de substituição tributária progressiva do ICMS (também conhecida como subseqüente ou “para frente”).

Na lição do professor Eduardo Sabbag (2009, p. 645)¹ “*substituição progressiva é a antecipação do recolhimento do tributo cujo fato gerador ocorrerá (se ocorrer) em momento posterior, com lastro em base de cálculo presumida*”.

Em relação ao ICMS, Eduardo Marcial Ferreira Jardim com precisão leciona (1996, p.148)²:

“a substituição tributária é instituto empregado na legislação do ICMS, dentre outras, na qual o legislador estabelece a antecipação da incidência do imposto com relação a operações sucessivas, cada qual objeto de tributação em tese, e, para tanto, elege como sujeito passivo o substituto tributário.”

Somam-se a esse conceito, as disposições do § 9º do artigo 78 do Regulamento do ICMS cujo teor é o que se segue: “§ 9º *Uma vez efetivada a substituição tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre a circulação das mercadorias e das prestações de serviços;*”

Isso significa que a cobrança de ICMS por substituição tributária progressiva, cuja base de cálculo encontra-se disposta no artigo 27, inciso II do Regulamento do ICMS de Rondônia, alcança, a partir de seu lançamento, toda a cadeia de circulação de mercadorias encerrando a fase de tributação.

8. Como é da característica da substituição tributária do ICMS atingir toda a cadeia de circulação de mercadorias, por encerrar a fase de tributação, ocorrerá ao longo da cadeia que a substituição tributária alcança hipótese em que o IPI irá a

¹ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

² JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL
GERÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

PROCESSO 2012001007256

PARECER 241/2012

OFÍCIO Nº 6116/P.F/P.G.E.

base de cálculo do ICMS, uma vez que em determinado momento da circulação na cadeia ou a operação não será realizada entre contribuintes; ou a operação não será relativa a produtos destinados a industrialização ou a comercialização configurando ao mesmo tempo fato gerador do IPI e do ICMS.

9. Esse entendimento é pacífico nos tribunais, citamos alguns julgados que se amoldam ao caso:

9.1. Apelação nº 0153798-74.2006.8.26.0000, Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Acórdão 4ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, em 02 de maio de 2011, voto do Relator nº 17.777:

(...) é contribuinte e devedora do ICMS e pretende a desconstituição de débitos fiscais deste imposto em razão de se ter incluído na sua base de cálculo o valor referente ao IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, contrariando o art. 155, § 2o, XI, da Constituição Federal, segundo o qual o ICMS "não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos".

Com efeito, as transações em questão preenchem todos os requisitos daquele dispositivo, **não fosse o fato de estar a contribuinte sujeita a regime de substituição tributária "para frente", em razão do qual torna-se ela responsável pelo recolhimento do imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente.**

O mencionado regime tributário especial a que se sujeita a contribuinte afasta a incidência da regra do dispositivo constitucional invocado, como bem se decidiu no Superior Tribunal de Justiça no RMS nº 19064/RS, rei. a Min. Eliana Calmon, j. 17/5/2005. Confira-se ainda o que se decidiu, neste Tribunal, no agravo de instrumento nº 994.09.376797-6, relator o Des. Marrey Uint, j. 02/2/2010.

É que, na hipótese, a contribuinte não está a recolher apenas o tributo incidente sobre a operação que especifica, mas sobre operação futura, que deverá ser praticada entre aquele a quem forneceu o produto e o consumidor final, operação esta em que o ICMS incidirá sim sobre o valor do IPI.

E como bem observou a Ministra Eliana Calmon em precedente referido, a apuração da base de cálculo do ICMS nesta modalidade se dá na forma do art. 8o da LC 87/96, cuja alínea "b" faz incluir "o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço".

Incluiu-se, naquele precedente, o valor do IPI entre os encargos a que se refere o dispositivo legal.

A regra do § 7o do art. 150 da Constituição Federal, que autoriza o regime especial de tributação a que se sujeita a contribuinte autoriza a exceção à regra do art. 155, § 2o, XI, também da CF.



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
COORDENADORIA DA RECEITA ESTADUAL
GERÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO

PROCESSO 2012001007256

PARECER 241/2012

OFÍCIO Nº 6116/P.F/P.G.E.

9.2 Julgado do Superior Tribunal de Justiça, processo: RMS 19064 / RS
RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2004/0141313-6.
Relatora: Ministra ELIANA CALMON (1114), 17/05/2005, DJ 20/06/2005 p. 175.

MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – CIGARROS E CHARUTOS –
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE" – VALOR PRESUMIDO –
INEXISTÊNCIA DE PAUTA FISCAL – BASE DE CÁLCULO – NÃO-INCLUSÃO DO IPI
(ART. 155, § 2º, XI, DA CF/88).

1. É legítimo o procedimento previsto no art. 8º, § 4º da LC 87/96, tendente à verificação da margem de valor agregado a que se refere a alínea "c" do inciso II do mesmo dispositivo em caso de autuação de infração fiscal, vez que é justamente aquele que se destina à obtenção do valor presumido do fato gerador praticado pelo substituído tributário. Procedimento legal que encontra respaldo também no inciso II da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 37/94, assinado pelo Estado do Rio Grande do Sul. Hipótese que não se confunde com a pauta fiscal prevista no art. 8º, § 2º da LC 87/96 e que, ademais, sequer encontra previsão no citado Convênio.

2. De um modo geral, da interpretação que a doutrina faz dos arts. 155, § 2º, XI, da CF/88 e 13, § 2º, da LC 87/96, surgem duas situações distintas:

a) na primeira, que ocorre na saída da mercadoria do estabelecimento industrial para o do comerciante, o IPI não deve entrar na base de cálculo do ICMS, quando coincidirem os três pressupostos previstos na norma constitucional - operação realizada entre contribuintes, produto destinado a industrialização ou comercialização e fato gerador coincidente dos dois impostos;

b) na segunda, operação realizada entre o comerciante e consumidor final, o IPI cobrado na operação anterior acaba integrando a base de cálculo do ICMS, se se tratar de produto não destinado à industrialização/comercialização ou se se tratar de operação realizada entre contribuinte e não-contribuinte do ICMS (atacadista/varejista e consumidor final), hipótese dos autos.

Na substituição tributária "para frente" do ICMS, a sistemática para fixação da base de cálculo do ICMS em relação às operações subseqüentes à de saída do estabelecimento industrial se faz pela somatória das hipóteses das três alíneas contidas no art. 8º, II, da LC 87/96, devendo o substituto tributário embutir, presumidamente e por estimativa, no valor da operação própria por ele realizada todos os encargos cobrados ou transferidos aos adquirentes, bem como a margem de valor agregado, inclusive lucro, das operações subseqüentes.

Conjugando-se essa sistemática com o entendimento quanto à incidência do IPI na base de cálculo do ICMS nas operações subseqüentes, tem-se que deve o substituto tributário fazer incluir na somatória a que alude o citado dispositivo legal o montante do IPI relativo a essas operações, porque elemento integrante dos "encargos" mencionados na letra "b" desse dispositivo legal.

3. Recurso ordinário improvido.

10. A apuração da regularidade fiscal da Retenção do ICMS por substituição tributária, no caso da nota fiscal n. 0043982, foi objeto do ofício n. 095/2012-GAB/GETRI/CRE/SEFIN direcionado à Gerência de Fiscalização.



III - CONCLUSÃO

11. Com efeito, examinadas as questões trazidas deve-se mencionar que: (a) o artigo 17 do Regulamento de ICMS do estado de Rondônia encontra-se alinhado com a disposição do artigo 155, § 2º, XI da Constituição Federal de 1988; (b) na substituição tributária o responsável não está a recolher apenas sua operação própria, mas também sobre operação futura, que deverá ser praticada entre aquele a quem forneceu o produto e o consumidor final, operação esta em que o ICMS incidirá sim sobre o valor do IPI; (c) o artigo 27, inciso II do Regulamento do ICMS encontra-se alinhado com o disposto no inciso II do artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

12. São os subsídios técnicos jurídicos que parecem-nos suficientes serem prestados à PGE.

É o parecer.
À consideração superior.
Porto Velho (RO), 17 de abril de 2012.

DUANNY DRAYTON PINTO NEVES
Auditor Fiscal – Matrícula: 300098331

De acordo:

CARLOS BRANDÃO
Gerente de Tributação em Exercício

Aprovo o Parecer acima:

ALESSANDRO DE SOUZA PINTO SCULTETUS
Coordenador Geral da Receita Estadual