

**A. I. Nº** - 279127.0005/05-5  
**AUTUADO** - INDUSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A - ILPISA  
**AUTUANTES** - FLÁVIO JOSÉ DANTAS DA SILVA, KÁTIA MARIA DACACH FRAGUAS e  
- WILSON FERREIRA DE OLIVEIRA JUNIOR  
**ORIGEM** - SAT/DAT/COFEP  
**INTERNET** - 14/12/05

## 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº A-0173-05/05

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. ESTORNO DE DÉBITO. BONIFICAÇÕES. Somente não se incluem na base de cálculo do imposto sobre a operação de venda os descontos ou bonificações não condicionados. Provado nos autos que as bonificações concedidas estão sujeitas a eventos futuros e incertos. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 8/9/2005, exige ICMS no valor de R\$241.558,46 acrescido da multa de 60% pelo estorno indevido de débito do tributo recolhido sob saída de mercadorias a título de bonificação, com infringência ao disposto no art. 54, I, "a", do RICMS/97.

Consta descrito no corpo do Auto de Infração: *A empresa, em abril de 2005, impetrou Mandado de Segurança contra a Fazenda Pública Estadual, solicitando que as bonificações em mercadorias, concedidas aos seus clientes, fossem abatidas da base de cálculo do ICMS devido pela comercialização dos produtos. Em 23/05/2005, o juiz concedeu liminar para que a empresa procedesse a exclusão das bonificações em mercadorias da base de cálculo do imposto. A Secretaria da Fazenda recorreu da decisão, e a liminar anteriormente concedida foi cassada em 13/07/2005.*

O autuado atacando o lançamento fiscal (fls. 32/49), através de advogado, afirmou que ele contrariava o art. 155, II da Constituição Federal, bem como, o art. 13, § 1º, II, "a" da Lei Complementar nº 87/96, ao exigir que fossem incluídos na base de cálculo do ICMS os descontos não condicionados; concedidos na forma de bonificação. Para comprovar seu argumento, passou a demonstrar que a Constituição Federal, ao delimitar os campos da tributação, estabeleceu o arquétipo constitucional de cada tributo, conseqüentemente, a sua base de cálculo é referência conceitual, permitindo a mensuração financeira do fato jurídico utilizado como delimitador do campo de competência tributária. E, no que tange ao ICMS, a base de cálculo deve representar o atributo valorativo da operação de circulação de mercadorias, ou seja, o valor real das mercadorias postas em circulação. Assim, as mercadorias fornecidas em bonificação caracterizam descontos não condicionados e, como tais, implicam na diminuição do valor real das mercadorias postas em circulação, não podendo ser incluídas na base de cálculo do ICMS, conforme preconiza o art. 13, § 1º, II, "a" da Lei Complementar nº 87/96.

Em seguida noticiou que concede aos seus clientes descontos no preço das mercadorias industrializadas e comercializadas, não vinculados a qualquer condição a cargo do adquirente. Que tais descontos não condicionados são concedidos na forma de bonificação em mercadorias. Por exemplo: na compra de determinada quantidade de um produto, a empresa autuada dar, como bonificação, um acréscimo na quantidade do mesmo produto, de modo que o adquirente recebe uma quantidade maior do produto pelo mesmo preço que pagará por uma quantidade menor. Desta forma, significam parcelas redutoras da receita bruta de venda, não podendo ser

incluídas na base de cálculo do ICMS, porque não integram o valor da operação e a sua cobrança eleva o custo operacional da empresa na medida que é obrigado a assumir o encargo do imposto exigido sobre os produtos entregues em bonificação. Trouxe aos autos, para corroborar seu argumento, entendimento da Superintendência da Receita Federal, 8ª Região Fiscal para os tributos incidentes sobre a receita bruta dos contribuintes que tem como objeto social a atividade mercantil.

Abordando o conceito de base de cálculo do ICMS, disse que o texto constitucional utiliza a técnica de delimitar, de modo exaustivo, os campos dentro dos quais os entes tributantes podem exercer a sua competência. Trazendo entendimentos dos Profs. Roque Antonio Carraza e José Eduardo Soares de Melo, afirmou que a Constituição Federal ao conferir competência tributária ao legislador infraconstitucional, o fez estabelecendo o arquétipo constitucional de cada tributo. Portanto, o campo da base de cálculo do tributo que é “a unidade incidível do arquétipo constitucional do tributo, atuando como referência conceitual que permitirá a mensuração financeira possível do fato jurídico descrito no critério material da hipótese tributo”, encontra-se delimitada, não podendo as normas infraconstitucionais dispor de forma diferente daquela do texto constitucional.

Com esta argumentação, discutiu qual a base de cálculo possível do ICMS, em obediência ao disposto no art. 155, II, da Constituição Federal. Ressaltou que, no seu arquétipo constitucional, foi utilizado pelo legislador os seguintes critérios: “a) critério material: a operação de circulação de mercadoria, b) critério temporal: o momento em que se considere concluído o fato descrito no critério material, c) critério espacial: o território do Estado, d) critério pessoal: o sujeito ativo o Estado e sujeito passivo aquele que realizar o critério material da hipótese, e) o critério quantitativo: a base de cálculo deve ser uma grandeza que mesure a operação de circulação de mercadoria, contida no critério material da hipótese, o valor da operação e a alíquota deve refluir ao confisco (art. 150, inciso IV, do CF/88). Com isto, a discricionariedade do legislador infraconstitucional limita-se a escolha de qual ou quais das perspectivas dimensíveis existentes na materialidade do fato, previsto hipoteticamente na norma, servirá de grandeza dimensível do tributo”.

Após toda esta exposição, passou a discutir a tese de que nos descontos não condicionados existe a diminuição do valor da operação de circulação de mercadorias. Neste sentido, trazendo as determinações do art. 1º, 2º, I, 12, I e 13 I, da Lei Complementar nº 87/96, observou que a lei infraconstitucional guarda perfeita harmonia com o arquétipo constitucional ao estabelecer que a base de cálculo da operação de circulação de mercadorias é o valor da operação. Assim, a concessão de qualquer desconto que diminua o valor da operação reflete imediatamente na base de cálculo do ICMS devido naquela operação.

Valendo-se das disposições do art. 13, § 1º, da referida Lei, afirmou que somente os descontos concedidos sob condição integram a base de cálculo do ICMS. Os não condicionados não integram exatamente porque importam em uma diminuição do valor da operação e o legislador infraconstitucional não pode dela divergir, muito menos nos Regulamentos, conforme preceitua o art. 146, II, “a”, da Constituição Federal.

Todavia, não é isso que se tem observado no Estado da Bahia. O Decreto nº 6.248/97, que regulamenta o ICMS no Estado da Bahia, que em seu art. 54, I, “a”, prevê que as bonificações dadas em mercadorias integram a base de cálculo do tributo, violando frontalmente o art. 155, II, da Constituição Federal, bem como o art. 13, § 1º, II, “a” da Lei Complementar nº 87/96.

Com esta argumentação, requereu o cancelamento e o arquivamento do Auto de Infração.

Os autuantes prestaram informação (fl. 65) ratificando o procedimento fiscal com base no art. 54, I, “a”, do RICMS/97.

## VOTO

O Auto de Infração exige ICMS pelo estorno indevido de débito do tributo recolhido sob saída de mercadorias a título de bonificação, infringindo, desta forma, as disposições do art. 54, I, “a”, do RICMS/97.

Toda a base do argumento de defesa é de que o Regulamento do ICMS deste Estado ao incluir na base de cálculo do ICMS as bonificações concedidas, afronta frontalmente a Constituição Federal e as leis infraconstitucionais (Lei Complementar nº 87/96 e Lei estadual nº 7.014/96), uma vez que as bonificações em mercadorias concedidas pela empresa aos seus clientes são descontos não condicionados, não integrando a base da operação para determinação do valor do tributo em lide.

Embora não seja de competência deste Colegiado abordar questões de inconstitucionalidade, ou não, da legislação tributária vigente neste Estado, nada obsta que neste momento faça a seguinte colocação.

A Constituição Federal não desce ao detalhe quanto à forma de cálculo do ICMS. Reservou este procedimento à legislação infraconstitucional.

Neste sentido determina a Lei Complementar 87/96:

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é*

*[...]*

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto*

*II – o valor correspondente a:*

*a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;*

Sob a orientação da lei complementar, a Bahia editou a Lei nº 7.014/96. A base de cálculo do ICMS, sobre a matéria em questão, está regulamentada em seu art. 17, § 1º, II, “a”.

Por sua vez, o Decreto Estadual nº 6.284/97 – RICMS/97 expressa no art. 52:

*Art. 54. No tocante aos acréscimos e aos descontos relativos ao valor das operações ou prestações, observar-se-á o seguinte:*

*I - incluem-se na base de cálculo do ICMS:*

*a) nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagas, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação;*

*II - serão deduzidos da base de cálculo os descontos constantes no documento fiscal, desde que não concedidos sob condição, assim entendidos os que estiverem sujeitos a eventos futuros e incertos;*

Diante de toda a legislação transcrita, em qualquer momento o RICMS/97 viola a Constituição Federal, nem tampouco, as leis infraconstitucionais. E a questão se restringe ao entendimento da defesa de que as bonificações em mercadorias concedidas aos seus clientes não estão sob qualquer condição, o que entendo argumento equivocado.

Ressalto, em primeiro lugar, como bem colocou o impugnante, que a base de cálculo do ICMS, inserida na norma tributária é “o valor da operação de circulação de mercadorias”. Porém isto não que dizer que nela não estejam incluídos todos os elementos determinados na norma legal que compõem a base de cálculo do imposto. Em segundo lugar, nesta circulação existe a

transferência de propriedade, seja a título gratuito ou oneroso.

Em sendo assim, nas vendas efetuadas pela empresa autuada com a concessão de bonificações em mercadorias, ela está praticando uma operação de circulação de mercadorias através de dois atos ou negócios jurídicos, quais sejam: compra e venda e doação (bonificações), com transferência de propriedade, havendo, nesta circunstância o interesse comercial do vendedor (autuado) como do comprador e prejuízo ao Erário, pois sobre este “plus” de mercadorias, se entendido ao contrário, haverá a apropriação de crédito fiscal (seja de matéria prima ou não) pelo autuado e nas suas operações de saídas, bem como nas operações subseqüentes realizadas pelos seus clientes, não haverá qualquer pagamento do tributo. Ou seja, o Estado é duplamente penalizado. Portanto, não comungo com o defendente de que as bonificações em mercadorias não foram concedidas sob condições. Elas são, sim, assim concedidas, pois sujeitas a eventos futuros e incertos, cuja incidência do ICMS sobre ela recai, conforme disposições legais.

Por fim lembrando as disposições contidas no art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96 - *A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua*, voto pela procedência do Auto de Infração para exigir o ICMS no valor de R\$241.558,46.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE o Auto de Infração nº 279127.0005/05-5, lavrado contra INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A - ILPISA, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$241.558,46, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “F”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2005.

MÔNICA MARIA ROTERS – PRESIDENTE/RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

CLÁUDIO MEIRELLES MATTOS - JULGADOR