

**A.I. Nº** - 148714.0006/06-7  
**AUTUADO** - QUÍMICA AMPARO LTDA.  
**AUTUANTE** - MARIA DA CONCEIÇÃO MACIEL PAOLILO  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 08.11.06

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0340-02/06**

**EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS RELATIVAS A OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. MULTA. Imputação não impugnada pelo sujeito passivo. 2. ZONA FRANCA DE MANAUS. ISENÇÃO. FALTA DE PROVA DO INTERNAMENTO DAS MERCADORIAS NA ZONA FRANCA. Fato não negado pelo contribuinte. 3. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. DECRETO Nº 7.799/00. a) MERCADORIAS DESTINADAS A CONTRIBUINTE CUJO “TERMO DE ACORDO” SE ENCONTRAVA CASSADO. Imputação não impugnada pelo sujeito passivo. b) OPERAÇÕES COM PRODUTOS NÃO FABRICADOS NA BAHIA. O art. 3º do Decreto nº 7.799/00 somente autoriza a redução da base de cálculo do imposto nas saídas internas dos produtos relacionados aos códigos de atividades econômicas dos “contribuintes” ali indicados, desde que os produtos sejam “fabricados por eles”. Os produtos precisam ser fabricados pelos estabelecimentos que efetuem as operações de “saídas internas”, que, obviamente, devem estar situados no Estado da Bahia, pois do contrário, as saídas não seriam “internas”. Mantido o lançamento. 4. ALÍQUOTA. OPERAÇÕES COM MICROEMPRESAS. ALÍQUOTA DE 7%. FALTA DE REPASSE, AOS ADQUIRENTES, DO BENEFÍCIO EQUIVALENTE À REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. Para adoção da alíquota de 7%, na situação em exame, é preciso, dentre outros aspectos, que seja repassado para o adquirente (microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, inscritas como tais no cadastro estadual), sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, devendo a redução constar expressamente no respectivo documento fiscal (RICMS, art. 51, § 1º, II). O contribuinte não provou que tivesse concedido o desconto na forma prevista no Regulamento. O benefício destina-se à microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, e não ao vendedor. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

## **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 10/7/06, diz respeito aos seguintes fatos:

1. entrada, no estabelecimento, de mercadorias sujeitas à tributação [pelo ICMS] sem o devido registro na escrita fiscal [descumprimento de obrigação acessória], nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, sendo por isso aplicada multa de R\$ 5.496,88, equivalente a 10% do valor comercial das mercadorias não registradas;
2. falta de pagamento de ICMS em virtude da saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com isenção do imposto, sem comprovação do internamento [na referida Zona] por parte da SUFRAMA, sendo lançado tributo no valor de R\$ 1.214,33, com multa de 60%;
3. falta de recolhimento de ICMS referente a saída de mercadorias com utilização indevida de redução da base de cálculo, em função do Decreto nº 7.799/00, por ter sido cassado o “Termo de Acordo” do estabelecimento destinatário, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.843,90, com multa de 60%;
4. falta de recolhimento de ICMS referente a saída de mercadorias com utilização indevida de redução da base de cálculo, em função do Decreto nº 7.799/00, por ter sido utilizado o benefício nas operações com produtos não fabricados na Bahia, sendo lançado imposto no valor de R\$ 44.928,05, com multa de 60%;
5. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erro na aplicação da alíquota, nas vendas de mercadorias a microempresas, utilizando a alíquota de 7%, sem efetuar o repasse de 10% do valor do ICMS devido [sic], pois, apesar de constar no corpo das Notas Fiscais um desconto, não foram seguidas as determinações do art. 51, § 1º, II, do RICMS, segundo o qual deve ser repassado para o adquirente, sob a forma de desconto, o valor da redução, não sendo possível, em face das Notas Fiscais, “verificar se houve o repasse do imposto” [se houve o repasse do benefício, relativamente ao imposto que o Estado deixou de arrecadar], inexistindo a condição para utilização da alíquota de 7% [sendo por isso lançada a diferença da complementação da alíquota, de 7% para 17%], lançando-se tributo no valor de R\$ 773.027,96, com multa de 60%.

O autuado defendeu-se especificamente das imputações dos itens 4º e 5º.

No que concerne ao item 4º, invocando os princípios da legalidade e da tipicidade tributária, argumenta o autuado que a alteração da base de cálculo implica alteração do tributo. Reclama que o ato do agente fiscal, ao desconsiderar a redução da base de cálculo em virtude de suposta ausência de coincidência entre o fato concreto e a hipótese normativa, constitui ofensa ao princípio da legalidade. Cita doutrina e jurisprudência. Frisa que a questão consiste no fato de o fiscal apenas admitir a redução da base de cálculo do imposto se as mercadorias forem produzidas no território baiano, exigência esta que considera não estar prevista em lei. Reproduz o art. 3º do Decreto nº 7.799/00, observando que o mesmo prevê redução da base de cálculo nas saídas internas efetuadas pelos fabricantes de sabões, sabonetes e detergentes, desde que enquadrados no código de atividade econômica 2471-6/00 (art. 3º, III). Chama a atenção para o contrato social da sociedade, segundo o qual a empresa é fabricante de sabões, sabonetes e detergentes, para demonstrar que está preenchida a primeira condição necessária à aplicação da redução da base de cálculo. Aduz que as mercadorias são fabricadas em sua unidade fabril localizada na cidade de Salto, em São Paulo, sendo depois remetidas à filial instalada na Bahia. Destaca o art. 5º do referido decreto, bem como as expressões “fabricados por eles” e “destinadas a contribuintes habilitados”, do “caput” do art. 3º, para demonstrar que as operações em questão preenchem os requisitos estipulados na legislação. Cita jurisprudência. Argumenta que, nos termos do art. 112 [do CTN], a lei tributária deve ser interpretada em favor do contribuinte em caso de dúvida.

Quanto ao item 5º, o autuado alega que o fiscal, para demonstrar a ausência de repasse de 10% “do valor do ICMS devido à microempresas”, relacionou Notas Fiscais que retratam operações totalmente díspares em suas peculiares e intrínsecas condições comerciais, empregando-lhes, não obstante, tratamento que as considerara como se fossem idênticas. Aduz que, “conforme se

depreende da inclusa planilha elaborada pela requerente” [sic], relativamente ao exercício de 2003, várias foram as variantes que importaram a coincidente proximidade entre os preços finais unitários aplicados nas operações com microempresas ou não, e que levaram o agente fiscal a construir ilação segundo a qual a cogitada “redução de alíquota” não teria sido, de fato, aplicada. Especifica algumas dessas diferentes condições comerciais: distintos volumes de produtos adquiridos; variação de descontos comerciais; diferenças nos prazos de pagamento; formas de entrega das mercadorias, sob responsabilidade ou não do cliente. Argumenta que, inexistindo tabelamento oficial de preços e vigorando a liberdade de mercado, não se pode exigir que sejam atribuídos valores idênticos aos produtos comercializados, mesmo em relação a clientes que se apresentem em condições similares. Conclui que cumpria à empresa aplicar a alíquota reduzida aos clientes constituídos como microempresas, consignando a aduzida operação nas respectivas Notas Fiscais, repassando-lhes o resultado pecuniário advindo desse benefício, assegurando que assim procedeu, “conforme comprovam os inclusos documentos”.

Pede que sejam canceladas as infrações 4ª e 5ª.

A auditora responsável pelo procedimento prestou informação chamando a atenção para o art. 3º do Decreto nº 7.799/00. Diz que o contribuinte, no caso da 4ª infração, vendeu mercadorias adquiridas fora do Estado, não sendo, portanto, fabricadas por ele, e adotou a redução da base de cálculo na ordem de 58,825%, com base no supracitado dispositivo, porém este prevê como condição que a mercadoria seja fabricada pelo contribuinte, ou seja, dentro do Estado da Bahia, conforme atesta a própria defesa. Observa que o citado art. 3º foi modificado pelo Decreto nº 8.409/02, sendo acrescentada a expressão “fabricada por eles”, ficando claro que as mercadorias deveriam ser fabricadas pela empresa que está comercializando a mercadoria, ou seja, dentro do Estado da Bahia. Expõe sua discordância da tese da defesa, segundo a qual as mercadorias teriam sido fabricadas pela filial baiana por se tratar de filial de empresa paulista com a mesma titularidade. Assinala que, nos termos do art. 42 do RICMS/BA, os estabelecimentos consideram-se autônomos. A seu ver, são impertinentes neste caso os princípios jurídicos invocados e a jurisprudência apontada na defesa.

Com relação à 5ª infração, diz a auditora: “Analisando a defesa do Contribuinte verifico que o mesmo atou-se apenas a análise de um comparativo de preços efetuados por esta Auditora apenas para verificação caso o contribuinte alegasse que teria dado o desconto previsto em lei no Preço da mercadoria. Ora, inexistindo tal solicitação o Demonstrativo não deve ser levado em consideração” [reprodução textual, sem os destaques do original]. A seu ver, a infração se encontra devidamente explicitada no Auto de Infração, e não foi apresentada argumentação capaz de elidir a ação fiscal. Sinaliza para a Nota Fiscal 3761 [de Limpatol Produtos de Limpeza Ltda.], à fl. 3554, para demonstrar que o valor das mercadorias é de R\$ 851,40; o contribuinte reduziu a base de cálculo em 10,7526%, que correspondem a R\$ 102,55, importância que teria sido dada como desconto, e utilizou como base de cálculo o mesmo valor de R\$ 851,40, destacando ICMS no valor de R\$ 59,60; o valor cobrado foi R\$ 851,40, acrescido de IPI na quantia de R\$ 35,56; o valor total da Nota Fiscal foi R\$ 886,96; por conseguinte, o Estado abriu mão de aproximadamente 10% para que o valor correspondente fosse repassado ao contribuinte [à microempresa], porém o valor cobrado [pelo vendedor] foi o mesmo relativo à mercadoria, não ficando demonstrado que o desconto tivesse sido repassado à microempresa, e na defesa isso não foi explicado. Frisa que todas as Notas Fiscais seguem o mesmo padrão, e “Os valores da mercadoria, Base de Cálculo e valor da nota são os mesmos”.

Opina pela manutenção dos lançamentos.

## VOTO

Este Auto de Infração é composto de 5 itens. Foram impugnados pelo sujeito passivo apenas os itens 4º e 5º.

O item 4º acusa a falta de recolhimento de ICMS referente a saída de mercadorias efetuadas com redução indevida da base de cálculo, em função do Decreto nº 7.799/00, por ter sido utilizado o benefício nas operações com produtos não fabricados na Bahia.

Consta nos autos que as mercadorias são fabricadas pela unidade fabril da mesma empresa, localizada na cidade de Salto, em São Paulo, e depois transferidas para sua filial instalada na Bahia, onde os produtos são revendidos, adotando-se a redução da base de cálculo prevista no referido Decreto nº 7.799/00.

O art. 3º do referido decreto, com a redação dada pelo Decreto nº 8.409/02, prevê a redução da base de cálculo do ICMS, estabelecendo que a fruição do benefício é condicionada ao preenchimento de certos requisitos: a) a redução aplica-se apenas nas operações de “saídas internas” de mercadorias; b) os produtos devem ser fabricados por contribuintes cujas atividades econômicas se enquadrem nos códigos estipulados no decreto, e precisam ser “fabricados por eles” (contribuintes); c) os destinatários dos produtos devem estar “habilitados” para tais operações, nos termos do art. 7º.

A defesa argumenta que a análise do art. 3º em questão deve ser feita em atenção aos princípios da legalidade e da tipicidade, com o que concordo, pois não poderia ser de outro modo. Quando o legislador estabelece que a redução da carga tributária incida nas saídas internas dos produtos relacionados aos códigos de atividades econômicas dos “contribuintes” ali indicados, “fabricados por eles”, é óbvio, e até redundante, que as mercadorias devem ser fabricadas pelos aludidos contribuintes. Resta então fixar o conceito de “contribuinte”, paralelamente ao conceito de “estabelecimento”.

O art. 36 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 – que repete dispositivo de igual teor da Lei nº 7.014/96, que, por sua vez, está em sintonia com a Lei Complementar nº 87/96 –, conceitua contribuinte nestes termos.

“Art. 36. Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

O ponto de partida da interpretação desse dispositivo está na compreensão da expressão “pessoa física ou jurídica”. Na verdade, todas as pessoas, na condição de sujeitos de direito, são “pessoas jurídicas”, tanto as físicas ou naturais quanto as concebidas fictamente pela lei. Mas a questão da terminologia não importa aqui. Entenda-se que o legislador quis com esses termos distinguir as duas categorias de pessoas que podem ser consideradas contribuintes do imposto: as naturais e as criadas artificialmente pela lei. Ao empregar a expressão “pessoa física ou jurídica”, o legislador generalizou: contribuinte do ICMS pode ser qualquer pessoa, de direito público (uma empresa pública, por exemplo) ou de direito privado (o empresário e a sociedade empresária), que pratique as operações ou prestações descritas na norma, na forma nela prevista.

Uma pessoa – natural ou “jurídica” – pode ter mais de um estabelecimento, porém o fato de uma pessoa ter mais de um estabelecimento não significa que o seu titular se fracione em várias pessoas, uma relativamente a cada estabelecimento. A pessoa é uma só, não importa a quantidade dos estabelecimentos de que seja titular.

Para certos tributos, a multiplicidade de estabelecimentos não tem importância. Entretanto, no caso do ICMS, por se tratar de um imposto de competência de cada unidade da Federação, e, além disso, tendo em vista que parte do montante arrecadado deve ser distribuída com os Municípios, é necessário identificar cada estabelecimento como um contribuinte autônomo. A autonomia dos estabelecimentos está consagrada no art. 37 do RICMS:

“Art. 37. Considera-se contribuinte autônomo cada estabelecimento comercial, industrial, extrator, importador, produtor, gerador de energia ou prestador de serviço de transporte ou de comunicação, do mesmo titular, ainda que as atividades sejam integradas ou desenvolvidas no mesmo local.”

Volto ao caso em discussão (item 4º do Auto de Infração). O próprio autuado admite, na defesa, que as mercadorias são fabricadas pela unidade fabril da sociedade empresária localizada na cidade de Salto, em São Paulo, sendo depois transferidas para sua filial instalada na Bahia, onde são revendidas, aplicando-se no cálculo do imposto a redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00. Conforme já salientei, o art. 3º desse decreto somente autoriza a redução da base de cálculo do imposto nas saídas internas dos produtos relacionados aos códigos de atividades econômicas dos “contribuintes” ali indicados, “fabricados por eles”. Os produtos precisam ser fabricados pelos “estabelecimentos” que efetuem as operações de “saídas internas”, que, obviamente, devem estar situados no Estado da Bahia, pois do contrário as saídas não seriam “internas”.

Reconheço que, em atenção ao princípio da tipicidade, invocado pela defesa, a redação do “caput” do art. 3º em apreço deveria ser mais clara, deixando patente que o benefício só se aplica quando os produtos são fabricados neste Estado, mas a falta de clareza – se é que há – não implica óbice à compreensão do texto.

É devido o imposto lançado no tópico analisado.

Com relação ao item 5º, a autuação cuida de recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erro na aplicação da alíquota. Para pôr ordem nas idéias, convém aclarar alguns aspectos da imputação feita neste Auto. Na descrição da infração, consta que o contribuinte, nas vendas de mercadorias a microempresas, utilizou a alíquota de 7%, mas “não efetuou o repasse de 10% do valor do ICMS devido” aos adquirentes.

Na verdade, a legislação não prevê que seja feito o repasse de “10% do valor do ICMS”. O percentual a ser repassado não incide sobre o “valor do ICMS”, mas sim sobre o valor da operação.

Outro ponto do qual a nobre auditora não se apercebeu diz respeito ao percentual do repasse a ser feito, pois não se trata exatamente de 10%. A diferença entre a carga tributária de 17% e a de 7% somente seria de 10% se o cálculo do ICMS fosse feito “por fora”. No entanto, tendo em vista que o valor do imposto integra sua própria base de cálculo, a referida diferença não é de 10%, embora seja próxima desse percentual. É por essa razão que o legislador, ao estabelecer o critério a ser seguido na determinação do valor do desconto (repasse) a ser concedido, estabeleceu que o desconto fosse no valor “aproximadamente” correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17% (RICMS, art. 51, § 1º, II).

Feitas essas observações preliminares, a fim de situar devidamente o problema, passo ao exame das razões da defesa e à contestação da auditora responsável pelo lançamento.

O autuado alega que concedeu os descontos. A auditora contrapõe que não foi demonstrado nas Notas Fiscais que o desconto tivesse sido concedido.

Atendendo ao argumento da defesa, de que a interpretação dos fatos e do direito seja feita à luz do princípio da tipicidade, uma das facetas do princípio da legalidade, transcrevo aqui a regra do art. 51 do RICMS, nos pontos que interessam neste caso, para em seguida cotejar a previsão legislativa com o fato real. O art. 51 do RICMS, ao estipular os casos em que não se aplica a alíquota de 17% prevista no inciso I do art. 50, estabelece:

“Art. 51. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

I - 7% nas operações com:

.....

- c) mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado cujo imposto seja calculado pelo regime normal de apuração, destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, quando inscritas como tais no cadastro estadual, exceto em se tratando de mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária (art. 353, II e IV) e de mercadorias consideradas supérfluas (alíneas “a” a “j” do inciso II do presente artigo);

.....

§ 1º Para efeito e como condição de aplicação da alíquota de 7%, em função do previsto na alínea “c” do inciso I deste artigo:

I - equipara-se a estabelecimento industrial a filial atacadista que exerça o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa;

II - o estabelecimento industrial ou a este equiparado na forma do inciso anterior obriga-se a repassar para o adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, devendo a redução constar expressamente no respectivo documento fiscal.

Para adoção da alíquota de 7%, na situação em exame, seria preciso, dentre outros aspectos, que fosse repassado para o adquirente (microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, inscritas como tais no cadastro estadual), “sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, devendo a redução constar expressamente no respectivo documento fiscal” (RICMS, art. 51, § 1º, II).

A auditora, na informação, tomou como exemplo a Nota Fiscal 3761 da Limpitol Produtos de Limpeza Ltda., à fl. 3554, para demonstrar que o contribuinte não provou ter dado o desconto para repassar o benefício da redução da carga tributária à microempresa. De fato, analisando a referida Nota, apesar de nela constar que teria sido dado um desconto, não foi feito o correspondente abatimento do valor da operação: a soma das parcelas das mercadorias vendidas totaliza R\$ 851,40; o imposto, calculado à alíquota de 7%, é de R\$ 59,60; como consta na Nota que foi concedido um desconto de 10,75269%, esse desconto seria de R\$ 91,55 (e não de R\$ 102,55, como está na Nota); abatendo-se do valor da operação (R\$ 851,40) o valor do desconto (R\$ 91,55), deveria constar no campo “Valor Total dos Produtos” a quantia de R\$ 759,85 (e não R\$ 851,40); somando-se a esta as parcelas do IPI (R\$ 35,56), deveria constar no campo “Valor Total da Nota” a quantia de R\$ 795,41 (e não R\$ 886,96); ao ser consignada na Nota Fiscal como “Valor Total dos Produtos” a quantia de R\$ 851,40, ao invés de R\$ 759,85, fica claro que não foi concedido desconto algum ao adquirente; a diferença é de R\$ 91,55, que corresponde ao desconto de 10,75269% que seria concedido e não foi.

Por conseguinte, o contribuinte não provou que tivesse concedido o desconto na forma prevista no Regulamento. A defesa fala de outros descontos, que atribui ao que chama de variantes que importaram a coincidente proximidade entre os preços finais unitários aplicados nas operações com microempresas ou não, e que levaram o agente fiscal a construir ilação segundo a qual a cogitada “redução de alíquota” não teria sido, de fato, aplicada. Especifica algumas dessas diferentes condições comerciais: distintos volumes de produtos adquiridos; variação de descontos comerciais; diferenças nos prazos de pagamento; formas de entrega das mercadorias, sob responsabilidade ou não do cliente. Argumenta que, inexistindo tabelamento oficial de preços e vigorando a liberdade de mercado, não se pode exigir que sejam atribuídos valores idênticos aos produtos comercializados, mesmo em relação a clientes que se apresentem em condições similares. Essas situações de fato existem na prática comercial, mas em nada interferem no ponto em discussão. A empresa pratica os preços que forem acordados com os seus clientes, segundo as praxes do mercado. O que o art. 51, I, “c”, e § 1º, II, do RICMS prevê é que, uma vez definido o valor da operação, com os descontos que porventura sejam concedidos, seja calculado o imposto com a alíquota reduzida, e, na própria Nota Fiscal, seja feita indicação

expressa do desconto específico decorrente do benefício da redução da carga tributária. Ou seja, o vendedor obriga-se a repassar, “sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, devendo a redução constar expressamente no respectivo documento fiscal” (RICMS, art. 51, § 1º, II).

Com efeito, o benefício destina-se à microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, e não ao vendedor.

As Notas Fiscais juntadas pela defesa (fls. 3496 a 3562) não contêm elementos que provem os repasses da redução da carga tributária para os adquirentes, na forma prevista no art. 51 do RICMS.

Considero caracterizada a infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração. A repartição fiscal homologará as quantias já pagas.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **148714.0006/06-7**, lavrado contra **QUÍMICA AMPARO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 821.014,24**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 5.496,88**, prevista no inciso IX do art. 42 da supracitada lei, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR