

**PROCESSO** - A. I. Nº 269283.0006/09-6  
**RECORRENTE** - NUTRIMASTER COMÉRCIO DE PRODUTOS NUTRICIONAIS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0059-02/10  
**ORIGEM** - INFAS ATACADO  
**INTERNET** - 22/09/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0278-12/11

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO PREVISTA NO DECRETO Nº. 7.799/00, NAS SAÍDAS PARA NÃO CONTRIBUINTES DO IMPOSTO E PARA INSCRITOS COMO “CONTRIBUINTE ESPECIAL”. Não ficou demonstrado que os destinatários das mercadorias em questão, efetivamente são contribuintes do ICMS, ou seja, praticam operações ou prestações de serviços que constituam fatos geradores do ICMS. O tratamento fiscal previsto no Decreto nº. 7.799/00 aplica-se unicamente nas saídas de mercadorias para pessoas inscritas como contribuintes no cadastro estadual. Mantida a Decisão de primeiro grau. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra o julgamento do Auto de Infração lavrado em 22 de setembro de 2009, o qual exige ICMS no valor de R\$201.160,00 além de multa no percentual de 60% relativo à seguinte infração:

*“Recolhimento a menor do ICMS em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de calculo. Consta na acusação, ainda, que tal utilização indevida da redução de base de cálculo prevista no Decreto nº. 7.799/00 em saídas internas para não contribuintes ou contribuintes inscritos na condição especial, como hospitais e clínicas, com ICMS no valor de R\$ 201.160,00, multa de 60%, fatos verificados no período de fevereiro a dezembro de 2004, e janeiro a dezembro de 2005.”*

A Decisão atacada, consubstanciada no Acórdão JJF 0059-02/10 (fls. 100 a 104), lastreou-se nos seguintes argumentos, para embasar a Decisão proferida:

*“O lançamento de ofício, ora impugnando, traz a exigência do ICMS, em razão de recolhimento a menos do ICMS por utilização indevida do benefício da redução da base de calculo prevista no Dec. 7.799/00, tendo em vista a destinação interna para Contribuintes inscritos na condição de especial e a não inscrito.*

*O autuado discorda do entendimento do autuante uma vez que este considera “contribuinte inscrito na condição especial” equiparado ao “não contribuinte”, visto o disposto no próprio Regulamento do ICMS, já que o mesmo, em seu Capítulo II, mais precisamente no inciso V do artigo 150 do RICMS/BA, considera que a condição de Contribuinte Especial, tem, igualmente, por finalidade, a habilitação para o exercício dos direitos relativos ao cadastramento e o registro dos elementos de identificação, localização e classificação do sujeito passivo e respectivos titulares, sócios, responsáveis legais, condôminos e contabilistas.*

*Verifico que realmente parte da finalidade para inscrição na condição de especial no cadastro de contribuintes, indicada pelo impugnante, é almejada pelo Estado, contudo, no presente caso, cabe razão ao autuante, na medida em que a inscrição como Contribuinte Especial não atribui ao autuado a condição de contribuinte do ICMS, ou seja, pessoas físicas ou jurídicas que pratiquem operações e/ou prestações sujeitas à incidência do imposto estadual. A própria excepcionalidade, na condição de contribuinte especial, indica a inexistência de condições normais que permitam a inscrição no cadastro de contribuintes de tais estabelecimentos, por tanto, a prática de operações e/ou prestações sujeitas a incidência do ICMS.*

*O inciso V, do art. 150 do RICMS/BA, dita que inscrever-se-ão no Cadastro de Contribuintes, antes de iniciarem suas atividades, na condição de contribuinte especial, as pessoas jurídicas não obrigadas a inscreverem-se mas que, por opção própria, requererem inscrição: as empresas legalmente habilitadas a*

*operar como arrendadoras nas operações de arrendamento mercantil (“leasing”); 2 - as empresas de construção civil, quando não consideradas legalmente contribuintes do ICMS (art. 36 e art. 543); 3 - os estabelecimentos gráficos quando confeccionarem, exclusivamente, impressos mediante encomenda direta dos respectivos clientes.*

*O §3º, art. 1º do Decreto 7.799/00, não deixa dúvidas quanto a esse entendimento quando conclui o aludido parágrafo afirmado: “..... destinadas a não contribuintes do ICMS inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia na condição de especial”. Segue “in verbis”, o aludido dispositivo normativo.*

**“Art. 1º Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento:**

...  
**§ 3º Estende-se o tratamento tributário previsto neste artigo às operações internas realizadas por estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes dos itens 13, 14-A, 14-B e 14-C do Anexo Único deste decreto *destinadas a não contribuintes do ICMS inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia na condição de especial.*”** (grifo do relator).

Assim, as clinicas e hospitais, destacadas pelo autuante, no presente caso, não se caracterizam como contribuintes do ICMS, visto que não praticam operações ou prestações de serviços que constituam fatos geradores do ICMS. As saídas internas de mercadorias efetuadas pelo autuado destinadas a tais adquirentes não contemplam o benefício concedido através do Dec. nº 7.799/00.

Tal entendimento se consolida através do Parecer concedido pela Diretoria de Tributação, desta SEFAZ-DITRI, a seguir reproduzido, conforme publicado no site dessa Secretaria, que apesar se referir a não aplicação do benefício da redução de base de cálculo nas vendas efetuadas a Órgãos Públicos, que não são, a princípio, contribuintes do ICMS, serve para aclarar o entendimento relativo à condição de contribuinte, constante do Dec. nº 7.799/0:

“PARECER Nº 16265/2008 DATA: 28/08/2008.

*ICMS. Consulta. O benefício previsto no Dec. nº 7.799/00 aplica-se exclusivamente às saídas internas efetuadas pelo estabelecimento atacadista com destino a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, ou seja, às saídas internas destinadas a pessoas físicas ou jurídicas que pratiquem operações e/ou prestações sujeitas à incidência do imposto estadual.*

*A consultente, empresa acima qualificada, atuando neste Estado no comércio atacadista de equipamentos elétricos de uso pessoal e doméstico (atividade principal), dirige consulta a esta Administração Tributária, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, solicitando orientação no tocante à questão a seguir transcrita:*

*“Adquirimos recentemente o Termo de Acordo Atacadista e gostaríamos de saber se podemos nos beneficiar com a redução de base de cálculo nas vendas efetuadas a Órgãos Públicos que não são contribuintes do ICMS.”*

**RESPOSTA:**

*Em resposta à orientação solicitada, ressaltamos que o art 1º do Dec. nº 7.799/2000, que disciplina a aplicabilidade do benefício da redução de base de cálculo nas operações efetuadas por atacadistas baianos, assim estabelece expressamente:*

*“Art. 1º Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento:(...)”.*

*Vê-se, assim, da leitura do dispositivo legal acima transcrito, que o benefício ali previsto aplica-se exclusivamente às saídas internas efetuadas pelo estabelecimento atacadista com destino a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, ou seja, às saídas internas destinadas a pessoas físicas ou jurídicas que pratiquem operações e/ou prestações sujeitas à incidência do imposto estadual.*

Nesse contexto, e considerando que os Órgãos Públicos, em princípio, não se caracterizam como contribuintes do ICMS, visto que não praticam operações ou prestações de serviços que constituam fatos geradores deste imposto, as saídas internas de mercadorias efetuadas pela Consulente com destino a tais entidades não estão alcançadas pelo benefício previsto no Dec. nº 7.799/00.

Ressalte-se, por fim, que a Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na resposta à presente consulta, ajustando-se à orientação recebida e, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas, dentro do prazo de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta, nos termos do art. 63 do Regulamento do Processo

Administrativo Fiscal - RPAF (Dec. nº 7.629/99).

É o Parecer.

Parecerista: CRISTIANE DE SENA COVA

GECOT/Gerente: 28/08/2008 – ELIETE TELES DE JESUS SOUZA

DITRI/Diretor: 28/08/2008 - JORGE LUIZ SANTOS GONZAGA”

Assim, como já alinhado, as clinicas e hospitais, apesar de inscritas na condição de especial, não se caracterizam como contribuintes do ICMS, visto que não praticam operações ou prestações de serviços que constituam fatos geradores deste imposto. As saídas internas de mercadorias efetuadas pelo autuado com destino a tais adquirentes não estão alcançadas pelo benefício previsto no Dec. nº 7.799/00.

Conclusivamente, não ficou demonstrado, nos autos, que os destinatários das mercadorias, em questão, efetivamente são contribuintes do ICMS, ou seja, praticam operações ou prestações de serviços que constituam fatos geradores do ICMS. O tratamento fiscal previsto no Decreto nº 7.799/00 aplica-se unicamente nas saídas de mercadorias para pessoas inscritas como contribuintes no cadastro estadual.

Voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração”.

Cientificado da Decisão, e inconformado com a mesma, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 115 a 124), no qual após breve resumo dos fatos, contesta a infração com base nas alegações que seguem:

Incialmente, reitera os termos apresentados na peça de defesa, entendendo que o Auto de Infração “está envolto de insanável vício de interpretação, já que, para efeito de caracterização da infração impõe como pressuposto basilar a tese de que o “**contribuinte inscrito na condição especial**” se equipara ao “**não contribuinte**”, o que, em absoluto, não pode ser confirmado, haja vista que tal entendimento encontra resistência firmada em bases sólidas no próprio Regulamento do ICMS, já que o mesmo, em seu Capítulo II, mais precisamente no inciso V do artigo 150”.

A seguir, destaca que tal dispositivo legal entende que “a condição de CONTRIBUINTE ESPECIAL, assim como as demais condições descritas no dispositivo citado, tem, igualmente, por finalidade, a habilitação para o exercício dos direitos relativos ao cadastramento e o registro dos elementos de identificação, localização e classificação do sujeito passivo e respectivos titulares, sócios, responsáveis legais, condôminos e contabilistas”.

Transcreve o teor do artigo 1º do Decreto nº. 7.799/00, para defender a tese que de acordo com o mesmo que não existe distinção do tipo da inscrição do contribuinte destinatário, se normal, especial ou qualquer outro tipo, e sim o fato de ser inscrito no CAD-ICMS do Estado da Bahia.

E avança, afirmando que inexistindo condicionante legal que restrinja a fruição do benefício previsto em tal dispositivo legal, estando o destinatário das mercadorias inscrito na condição de “**contribuinte especial**”, o Auto de Infração não poderia ter sido lavrado.

A seguir, aponta o que entende serem equívocos cometidos pelo relator, por ocasião do julgamento de primeira instância, vez que o mesmo deixou “de observar de que o §3º do artigo 1º do Decreto 7799/00, só foi introduzido ao referido diploma através do Decreto 10.156/06, com efeitos a partir de 14/11/2006, portanto após o período relativo ao levantamento fiscal consignado no Auto de Infração 269283.0006/09-6 (01/01/2004 a 31/12/2005), o que por si só justifica a reanálise da Decisão recorrida, já que está fundamentada em dispositivo de lei posterior ao período fiscalizado”.

Tal fato acarretaria, no entendimento do recorrente, falta de segurança jurídica, vez que o caput do artigo 1º do Decreto nº 7799/00, refere-se a contribuintes inscritos no CAD-ICMS, sem estabelecer qualquer ressalva quanto à condição de sua inscrição, se normal, especial ou qualquer outra que seja, reafirmando ser uma “questão de direito”, e que, portanto o processo deveria ser submetido à apreciação de um procurador do Estado.

A seguir, questiona o teor da resposta a consulta formulada à DITRI, especialmente quando se reporta ao trecho “*Vê-se, assim, da leitura do dispositivo legal acima transrito, que o benefício ali previsto aplica-se exclusivamente às saídas internas efetuadas pelo estabelecimento atacadista com destino a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia*”, que tal resposta não distingue a condição de contribuinte, se normal ou especial.

Finaliza, reiterando que nos termos do artigo 118, inciso I do RPAF/99, a Procuradoria Geral do Estado se manifeste no processo, como “*custus legis*”, no sentido de apurar a real interpretação da norma tributária que definiu o fato descrito no Auto de Infração, além de que, em função daquilo argüido, haja a reforma do julgado, e que o lançamento seja julgado improcedente.

Em Parecer de fls. 137 a 139, a PGE/PROFIS, com base na alegação de que o tratamento fiscal tem aplicação restrita aos contribuintes inscritos no Cadastro estadual, na condição de normal, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, considerando ausentes os argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão da Decisão de primeiro grau. Alega que o recorrente não preenche requisito essencial à fruição do benefício de redução de base de cálculo, por conta de sua atividade econômica residir no comércio atacadista de produtos nutricionais destinados a pacientes de hospitais e clínicas, que, apesar de inscritas na condição de contribuintes especial, não praticam com habitualidade operações ou prestações de serviços que representem fato gerador do ICMS, razão pela qual não se caracterizam como contribuintes do imposto.

## VOTO

É objeto do Recurso Voluntário a Decisão de primeira instância, que julgou Procedente o Auto de Infração relativo à cobrança de ICMS, pelo fato de seu recolhimento a menor, em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de calculo. Consta na acusação, ainda, que tal utilização indevida da redução de base de cálculo prevista no Decreto nº. 7.799/00 em saídas internas para não contribuintes ou contribuintes inscritos na condição especial, como hospitais e clínicas, entendida como utilização indevida da redução de base de cálculo prevista no Decreto nº. 7.799/00.

Inicialmente, convém abordar questão suscitada pelo recorrente, na sua peça, onde, diante da argumentação de se tratar de questão eminentemente jurídica, solicita a intervenção e o envio do feito para a Procuradoria Geral do Estado (PGE), a fim de que fosse emitido Parecer a respeito.

Pelo fato de tal encaminhamento já se encontrar previsto no artigo 118, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, o qual determina a competência da Procuradoria Geral do Estado, mediante sua representação junto ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), emitir Parecer jurídico, visando à fiel aplicação da lei, nos casos previstos pela legislação ou sempre que solicitado pela autoridade competente, e que o artigo 136, inciso III, alínea “h”, deste dispositivo legal, prever, que recebido o processo pelo setor de protocolo do Conselho de Fazenda, a Secretaria providenciará a remessa à representação da Procuradoria Geral do Estado para emissão de Parecer, na segunda instância, tal pedido recursal fica prejudicado, por se tratar de ato usual e regularmente praticado, por força de comando legal, conforme se denota no Parecer de fls. 137 a 139.

Quanto à matéria de fundo, diz respeito à possibilidade do contribuinte, ao amparo do Decreto 7.799/00 beneficiar-se da redução de base de cálculo, quando efetua operações de vendas de mercadorias para contribuintes inscritos no Cadastro do Estado da Bahia, na condição de “especial”, ou ainda, não contribuintes.

Analisemos, inicialmente, o Decreto nº 7.790/00. Tal diploma legal, estabelece em seu artigo 1º,

que a redução de base de cálculo se aplicaria nas operações com mercadorias “...destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia”. A primeira questão que se apresenta é: qual o conceito de contribuinte? A resposta encontra-se no artigo 5º da Lei nº. 7.014/96, que conceitua contribuinte como 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.

Por tal redação, vemos, de forma cristalina, que são essenciais para a conceituação de contribuinte, algumas características, especialmente, a de praticar operações com habitualidade, e em volume que possa caracterizar intuito comercial. Entende-se por habitualidade, segundo o conceito contido no dicionário Aurélio “aquele que faz com freqüência, ou usualmente”. Já o verbete intuito comercial, seria “objeto que se tem em vista; intento de realizar operações comerciais, plano comercial”.

Tal conceituação obedece aos ditames contidos na Lei Complementar.

Dessa forma, continuando a análise da redação do artigo 1º do Decreto nº. 7.799/00, depreende-se que os benefícios fiscais nele contidos, a princípio, não se aplicariam nas operações com mercadorias destinadas a não contribuintes.

O fato de ter o Estado da Bahia estabelecido em sua sistemática de cadastro, a existência de diversos “tipos” de inscrições, dentre as quais os contribuintes ditos “normais” e aqueles ditos “especiais”, que na verdade, decorre da sua condição de contribuinte ou não do imposto, acima de qualquer outra discussão, inclusive a que o recorrente tenta entabular, ao mencionar na sua peça o artigo 150 do RICMS/BA.

Como visto o Decreto nº. 7.799/00, datado de 09 de maio de 2000, estabelece em seu artigo 1º, que nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos percentuais de faturamento constantes nos seus incisos.

Observa-se, pois, que a regra geral é a de que apenas e tão somente pode ser aplicado o benefício da redução de base de cálculo nas operações de saídas de mercadorias, destinadas aos estabelecimentos que de igual forma, sejam contribuintes do ICMS. Tal assertiva é reforçada, pelo fato da edição posterior do Decreto 10.156/06, de 13 de novembro de 2006, o qual acrescentou o § 3º ao mencionado artigo, no sentido de esclarecer a norma embora não estejamos neste momento, analisando a sua aplicação, que no caso presente inexiste, vez que posterior aos fatos elencados no lançamento.

Para aclarar a discussão, tomemos, a exemplo do relator de primeiro grau, o teor de parecer da Divisão de Tributação da Secretaria da Fazenda (DITRI), quando da análise de questão que se reporta à mesma do presente processo, qual seja a amplitude do benefício fiscal contido no Decreto nº. 7.799/00. Saliente-se que tal órgão é o responsável não somente pela formulação do regramento legal da legislação tributária estadual, como, igualmente, da interpretação da legislação do ICMS.

Tal Parecer, de nº. 16265/2008, datado de 28 de agosto de 2008, conclui, após transcrever o artigo 1º do Decreto nº 7.799/00, que “vê-se, assim, da leitura do dispositivo legal acima transcrito, que o benefício ali previsto aplica-se exclusivamente às saídas internas efetuadas pelo estabelecimento atacadista com destino a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, ou seja, às saídas internas destinadas a pessoas físicas ou jurídicas que pratiquem

*operações e/ou prestações sujeitas à incidência do imposto estadual.* Nesse contexto, e considerando que os Órgãos Públicos, em princípio, não se caracterizam como contribuintes do ICMS, visto que não praticam operações ou prestações de serviços que constituam fatos geradores deste imposto, as saídas internas de mercadorias efetuadas pela Consulente com destino a tais entidades não estão alcançadas pelo benefício previsto no Dec. nº. 7.799/00". (grifos do relator).

Por outro lado, ao abordar questionamento acerca da possibilidade de concessão de benefício para as operações de comercialização de produtos para consumidores finais, a mesma DITRI, assim se manifestou, conforme teor da ementa relativa ao Parecer 23.615/2009, datado de 16 de dezembro de 2009: "ICMS. Aplicação do Decreto nº 7.799/00. Impossibilidade de extensão do benefício nas vendas a consumidores finais".

Na verdade, contrariamente ao entendimento do recorrente, e já exposto anteriormente, o que caracteriza a condição de contribuinte ou não, são, preponderantemente, a habitualidade e o intuito comercial, o que sabidamente não acontece com os destinatários das mercadorias arroladas na autuação, vez que as mesmas se destinam ao uso ou aplicação nos pacientes ali atendidos, não havendo revenda, por parte das clínicas e hospitais, de tais mercadorias.

Ainda refutando os argumentos recursais, a inscrição estadual no cadastro denominado "especial", é facultativa, e feita em consonância com o interesse de cada empresa, não cabendo, pois, em relação ao presente caso, as colocações e citações regulamentares do recorrente, o que nos levaria à conclusão de que, a rigor, todos aqueles inscritos no cadastro do ICMS do Estado da Bahia, seriam considerados contribuintes, o que não é verdade. O que deve nortear a interpretação da matéria é a natureza e o caráter das operações realizadas pelos adquirentes das mercadorias ou produtos objeto da autuação.

Vemos, pois, que tendo o Decreto ora em discussão a natureza de benefício fiscal, a sua interpretação é restritiva e literal, o que não poderia ser diferente. Resta, pois, clarividente o entendimento de que ao efetuar vendas para empresas que se configuraram como consumidores finais, não pode o recorrente usufruir do benefício fiscal de redução de base de cálculo.

Dessa forma, contrariamente ao entendimento recursal, e alinhado, não somente ao entendimento manifestado pela DITRI, como, igualmente, pela Procuradoria Geral do Estado, através da Procuradoria Fiscal, entendo que o lançamento deve ser mantido, tal como originalmente realizado, mantendo a Decisão de primeiro grau, votando no sentido de que o Recurso Voluntário NÃO DEVE SER PROVIDO.

## VOTO DIVERGENTE

Com a devida *vénia*, discordo do ilustre Relator no seu posicionamento quanto ao mérito da questão.

O auto de infração em epígrafe indica na infração 1:

*"Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida de benefício de redução de base de cálculo. Utilização indevida de redução de base de cálculo prevista no Decreto 7.799/00 em saídas internas para não contribuintes ou contribuintes inscritos na condição especial, como hospitais e clínicas; e descumprimento do disposto no Decreto 7.799/00 em razão de não ter efetuado as saídas internas a contribuintes inscritos no Cadastro de ICMS dentro do percentual mínimo previsto, implicando na perda do direito aos benefícios do referido decreto."*

Como muito bem relatado pelo digníssimo Relator, em defesa, o autuado argumenta principalmente que houve um vício de interpretação na expressão "*destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia*". Para o recorrente, basta que o contribuinte destinatário da mercadoria seja inscrito no CAD-ICMS em qualquer das categorias do art. 150 do RICMS (normal ou especial) que poderá ser concedido o benefício.

Por sua vez, o Fisco baiano entende que o contribuinte inscrito na condição de especial se equipara ao não contribuinte.

Para o deslinde da questão, devemos interpretar o art. 1º do Decreto nº 7.799/00, bem como suas alterações. Abaixo, segue o referido Decreto e suas modificações:

*Decreto nº 7.799/00*

*Art. 1º - Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos das atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por centos), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento:*

*(Redação do art. 1º de acordo com o art. 4º do Decreto nº 8.435, de 03 de fevereiro de 2003)*

*Redação anterior de acordo com o art. 2º do Decreto nº 8.409, de 26 de dezembro de 2002: “Art. 1º - Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos das atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por centos), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento.”*

*Redação original: “Art. 1º - Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a pessoa jurídica contribuinte do ICMS, a base de cálculo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por centos), desde que o valor global das referidas saídas corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento.” (grifo nosso).*

*I- 65% (sessenta e cinco por cento) tratando-se de estabelecimento cuja recita bruta do exercício anterior seja igual ou inferior a R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais);*

*II – Revogado;*

*III – Revogado;*

*IV- 50% (cinquenta por cento) tratando-se de estabelecimento cuja recita bruta do exercício anterior seja superior a R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais).*

*§1º - Revogado;*

*§2º - Revogado;*

*§3º - Estende-se o tratamento tributário previsto neste artigo às operações internas realizadas por estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes dos itens 13, 14-A, 14-B e 14-C do Anexo Único deste decreto destinadas a não contribuintes do ICMS inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia na condição de especial.*

*(§3º acrescido ao art. 1º pelo art. 4º do Decreto nº 10.156, de 13 de novembro de 2006).*

*§4º - O valor das vendas de que trata o parágrafo anterior deverá ser somado ao das saídas destinadas a contribuintes do ICMS para efeito de verificação da correspondência em relação ao faturamento total prevista no caput deste artigo.*

Depois da análise dos autos e da leitura do Decreto nº 7.799/00 e suas alterações, entendo que:

1. O Decreto é muito mal escrito e cheio de imperfeições técnicas e gramaticais que não ajudam em nada a interpretação da norma tributária pelo contribuinte;
2. A condicionante do caput do artigo 1º e do Decreto na época dos fatos era de só ser contribuinte inscrito no CAD-ICMS.

Aqui, faz-se necessário fazer um pequeno roteiro histórico e interpretativo para demonstrar essas conclusões.

Inicialmente vislumbro que com o uso da expressão “**destinadas a pessoa jurídica contribuinte do ICMS**”, a redação original do art. 1º restringia a fruição do benefício somente as saídas internas das mercadorias que fossem destinadas a pessoa jurídica contribuinte do ICMS. Em suma, o legislador deixou bem claro que as condições de fruição dos benefícios eram de que as

mercadorias das operações de saída internas deveriam ser: a) para pessoa jurídica, e; b) contribuinte do ICMS.

Já a redação dada pelo Decreto nº 8.409/02 em 26 de dezembro de 2002, por erro ou vontade do legislador, não previa mais nenhuma restrição, pois foi retirado a expressão “**destinadas a pessoa jurídica contribuinte do ICMS**”, Essa nova redação ampliou a fruição do benefício para qualquer saída de mercadoria interna, seja para pessoa física ou jurídica, seja para contribuinte ou não do ICMS.

Esse entendimento é o mais correto, pois, em 03 de fevereiro de 2003 (menos de dois meses), o legislador novamente alterou a redação do art. 1º do Decreto. Ressalto que novamente foi inserida uma condicionante para a fruição do benefício, mas em condições diferentes, nos seguintes termos: “*Nas operações de saídas internas (...) destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia*”.

Portanto, com a redução vigente na época dos fatos, entendo que é possível do benefício da redução de 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por centos), quando as mercadorias forem comercializadas para as saídas internas destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia e nada mais.

Não há mais a qualificação de ser pessoa física ou jurídica ou ser contribuinte ou não do ICMS como havia na redação original do art. 1º do Decreto. Se o legislador não colocou essa distinção, não cabe ao intérprete exigir-la.

Por sua vez, aponto que há uma diferença vital entre a situação vivida nos autos e a do parecer da DITRI nº 16265/08, pois, no caso em tela, estudamos o questionamento sobre o contribuinte especial e no parecer, os auditores tratam do caso de não contribuinte, objetos totalmente diferentes e com implicações jurídicas e legais dispareces. Também não me convence o argumento para afastar os benefícios do Decreto de que o contribuinte especial é um contribuinte eventual do ICMS e de inscrição facultativa no CAD-ICMS. Se assim fosse, em ambos os casos, o Decreto deveria manter a sua redação original, que especificava que o disposto no art. 1º só era válido para os contribuintes do ICMS, inscritos no CAD-ICMS.

Esclareço: a retirada dos termos “pessoa jurídica” e “do ICMS” da redação original do art. 1º não foi sem propósito, tem reflexos tributários evidentes e deve ser levada em consideração para a solução da questão central trazida aos autos.

Já quanto à inquietação de que o Acórdão JJF 0059-02/10 foi baseado erroneamente no disposto no §3º, dou razão ao recorrente quanto a sua aplicação extemporânea aos fatos ocorridos no presente PAF. O motivo é bem simples e de fácil constatação: o referido parágrafo foi introduzido pelo Decreto 10.156/06, com efeitos a partir de 14/11/2006, portanto após o período relativo ao levantamento fiscal consignado no Auto de Infração 269283.0006/09-6 (01/01/2004 a 31/12/2005), devendo ser afastado o seu aproveitamento no deslinde deste feito.

Assim, pelo exposto e o disposto na lei a época dos fatos, concluo que, nas operações de saídas internas a contribuintes inscritos no cadastro CAD-ICMS, em qualquer de suas espécies do art. 150 do RICMS, o comerciante vendedor faria jus ao benefício disposto no citado Decreto.

Com a devida *venia*, entender de outra maneira é ferir mortalmente os princípios da segurança jurídica e da boa-fé. Para ilustrar meu entendimento, socorro-me da bela lição do professor Roque Antonio Carrazza, (in Curso de Direito Constitucional Tributário, 16ª Edição, Ed Malheiros, pags. 378 e 379), sobre os referidos princípios, que devem ser aplicados no caso, *in verbis*:

*“O Princípio constitucional da segurança jurídica exige, ainda, que os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus direitos e deveres tributários”*

*“Não podemos deixar de mencionar, ainda, o princípio da boa fé, que impera também no Direito Tributário. De fato, ele irradia efeito tanto sobre o Fisco quanto sobre o contribuinte, exigindo que ambos respeitem as*

*conveniências e interesses do outro e não incorram em contradição com sua própria conduta, na qual confia a outra parte (proibição de venire contra factum próprio)" (grifos nossos).*

Assim sendo, encontro razões para dar provimento ao Recurso Voluntário, reformar o acórdão 0059-02/10 combatido e declarar improcedente o Auto de Infração nº 269283.0006/09-6.

Por fim, para a observância dos princípios constitucionais da segurança jurídica e da boa-fé objetiva, **recomendo** que o referido Decreto seja novamente alterado, com o intuito de melhorar a sua compreensão para não deixar dúvidas aos contribuintes quanto aos requisitos para a fruição dos benefícios nele concedidos, a salvo das imperfeições apontadas, aplicando-se melhores técnicas jurídicas na elaboração das normas legais.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269283.0006/09-6**, lavrado contra **NUTRIMASTER COMÉRCIO DE PRODUTOS NUTRICIONAIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$201.160,00**, acrescido da multa de 60%, prevista do art. 42, II, "a", da Lei 7014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Valtercio Serpa Júnior, José Franklin Fontes Reis e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Carlos Henrique Jorge Gantois e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS