

**PROCESSO** - A. I. Nº 299334.0401/08-5  
**RECORRENTE** - FAVAB S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0169-03/10  
**ORIGEM** - INFAZ/INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 07/10/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0313-12/11

**EMENTA:** ICMS. VENDA DE MERCADORIAS POR EMPRESA INDUSTRIAL A CONTRIBUINTES DO SIMBAHIA. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 7% EM VEZ DE 17%. FALTA DE REPASSE AOS ADQUIRENTES, DO BENEFÍCIO EQUIVALENTE À REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. A adoção da alíquota de 7% por estabelecimento industrial, nas vendas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, inscritos como tais no cadastro estadual, é condicionada, dentre outras coisas, a que o estabelecimento vendedor repasse para o adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício da redução da carga tributária, resultante da adoção da alíquota de 7% em vez 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra o julgamento do Auto de Infração lavrado em 18 de dezembro de 2008, o qual exige ICMS no valor de R\$227.549,06, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “a”, “e” e “f” da Lei nº. 7.014/96, através de seis infrações versando o Recurso especificamente em relação à infração 06 do lançamento:

*Infração 06: Recolhimento do ICMS efetuado a menor em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Vendas de mercadorias para microempresas sem comprovação de desconto, no período de janeiro de 2003 a outubro de 2005, sendo o valor do débito, R\$219.278,22.*

A Decisão atacada, consubstanciada no Acórdão JJF 0169-03/10 (fls. 572 a 577), lastreou-se nos seguintes argumentos, para embasar a Decisão proferida:

“(…)

*O autuado alega que repassou sob a forma de desconto a redução de 17% para 7% para a microempresa adquirente de seus produtos em observância ao disposto no art. 51, § 1º, II, do RICMS/BA, salientando que o fato de não ter sido assinalado no corpo das notas fiscais o desconto repassado para o cliente, na forma regulamentar, não é suficiente para legitimar a cobrança do imposto, na forma realizada.*

*Para melhor entendimento da matéria em análise, transcrevo abaixo o dispositivo do RICMS/97, que estabeleceu o benefício e a condição para a sua utilização:*

**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.

O dispositivo regulamentar acima reproduzido prevê que ao aplicar a alíquota de 7%, o estabelecimento vendedor deve repassar ao adquirente, sob a forma de desconto, o valor correspondente ao benefício resultante da adoção da redução, não estando comprovado pelas cópias das notas fiscais acostadas aos autos que foi considerado o mencionado desconto na forma prevista na legislação.

Observe que foi realizada diligência por preposto da ASTEC, e de acordo com o PARECER ASTEC Nº 053/2010, foram analisadas notas fiscais de produtos idênticos, quantidades idênticas e em datas próximas, de modo a estabelecer um comparativo de preços praticados com as empresas do SIMBAHIA e do regime normal. Após analisar estas notas fiscais, o diligente chegou à conclusão de que não há um padrão de preços que comprove que nas operações realizadas pelo autuado, os preços praticados em relação aos contribuintes do SIMBAHIA tenham sido em média, 10% inferiores aos do regime normal, haja vista que, embora existam casos que comprovem tal diferença em favor do contribuinte do SIMBAHIA, há casos em que os preços são idênticos e em outros a situação se inverte completamente.

Em sua manifestação, o autuado alegou a existência de fatores que influenciam na composição dos preços de venda das mercadorias, a exemplo do frete, encargos financeiros embutidos nos preços; o caso de parceiros comerciais, que em face de um número elevado de operações com o estabelecimento autuado poderá ser agraciado com um abatimento do preço, existindo outros exemplos que não foram citados, e que também deveriam ser levados em consideração pelo preposto da ASTEC. Assegura que realizou o repasse dos descontos para os clientes do SIMBAHIA, com aplicação da alíquota reduzida de ICMS para 7%, na forma do inciso II, do art. 51 do RICMS, e isso foi comprovado através da revisão fiscal realizada.

Vale salientar, que independente das questões levantadas pelo defendente o benefício fiscal é condicionado, e quando o reconhecimento de benefício depende de condição que não foi satisfeita, o tributo deve ser considerado devido. Portanto, se o contribuinte não comprovou que foi concedido o desconto na forma prevista no Regulamento, não acato as alegações defensivas, inclusive, de que o desconto estaria embutido no preço da mercadoria comercializada pelo sujeito passivo, e concluo pela subsistência desta infração.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos”.

Cientificado da Decisão, e inconformado com a mesma, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 588 a 592), no qual, após breve resumo dos fatos, contesta o julgamento realizado, com base nas seguintes alegações:

Inicialmente, destaca que a autuação isoladamente, não se apresenta suficiente para legitimar a cobrança de imposto, na forma como realizada, especialmente porque foi possível apurar desconto e preços diferenciados pela ASTEC, uma vez que, na mencionada diligência, o ilustre Auditor da ASTEC recolheu algumas poucas notas fiscais para apuração dos valores de vendas realizadas no período e concluiu em seu Parecer “*que não há um padrão de preços que comprove que nas operações realizadas, os preços praticados em relação aos contribuintes Simbahia tenham sido em média 10% inferiores aos de regime normal, pois embora haja casos que comprovem a diferenciação em favor do contribuinte inscrito no Simbahia, há casos em que os preços são idênticos, e em outros a situação se inverte completamente pois há situação onde a venda ao Contribuinte Simbahia apresenta preço superior em até 12% ao contribuinte de regime normal*”.

Chama a atenção para o fato de que, embora possa Parecer que a prova pretendida não restou acolhida, em verdade se constatou um ponto de extrema relevância, no caso a diferenciação de

preços de produtos idênticos, com repasse do benefício fiscal de 7% do ICMS para os clientes do SimBahia. Como já dito, e agora se repete, os preços praticados não eram e não são uniformes para todo e qualquer cliente, inexistindo preço linear permanente, pois houve e há tratamento diferenciado para clientes diferenciados, conforme exemplifica em relação aos produtos:

- Óleo Mineral Med 75 destinado à empresa que tem o benefício do SimBahia, no mês de abril de 2003. Valor unitário de R\$ 4,29. O mesmo produto, destinado a empresa com regime NORMAL, no mesmo mês de abril de 2003, preço R\$ 4,69.
- Vaselina Premium 500 ML, destinada a contribuinte do SimBahia, em novembro de 2003, destacada nota com preço unitário no valor de R\$ 3,30. Já para empresa de regime NORMAL de apuração do ICMS, o preço unitário é de R\$ 3,80.

Afirma que a diligência foi realizada com base nos preços unitários das vendas de mercadorias idênticas sem que tenha sido levado em consideração a existência de outros fatores que de igual forma influenciam na composição dos preços de venda das mercadorias, a exemplo do frete, cujo valor é pago pelo contratante pelo serviço de transporte de um terceiro, e que o recorrente usa de duas modalidades de frete: O CIF e o FOB. Assim, a depender da modalidade escolhida pelo parceiro comercial, o valor do frete poderá ser incluído no orçamento, como foi o caso de algumas das vendas realizadas, e nesses casos os preços se alteram, resultando, por óbvio, num aumento do valor final da operação.

Além desse, outros fatores também influenciam diretamente na composição dos preços, a exemplo da forma de pagamento realizada; em relação a um mesmo produto, um cliente que realiza o pagamento “à vista” certamente terá seu preço inferior ao que realizou o pagamento “a prazo”. Outro exemplo a ser citado é o perfil do parceiro comercial, que em face de um número elevado de operações com a oro recorrente, poderá ser agraciado com um “abatimento” do preço pelo volume de compras realizadas.

Por tais motivos, justifica que, na diligência realizada foram constatadas diferenças de preços para clientes diferentes, pelo que, se isso não ocorresse, aí sim poderia se presumir que não houve o repasse do desconto para cliente do SimBahia, pelo que então se deveria complementar o imposto exigido na autuação.

Reitera que realizou o devido repasse dos descontos para todos os clientes SIMBAHIA, com aplicação da alíquota reduzida de ICMS para 7% na forma do inciso II, do artigo 51 do RICMS, e isso foi comprovado através da revisão fiscal realizada, conforme algumas notas fiscais analisadas que aparecem com preço da empresa de regime normal em média 10% superior ao praticado com a empresa do SimBahia, revelando a diferenciação nos preços de produtos idênticos.

Defende o ponto de vista de que, prosperando a autuação, haverá “*bis in idem*”, e que, se houve uma falta por parte recorrente, foi apenas de não ter promovido o destaque do desconto, e nesse sentido até concorda com a aplicação de uma penalidade, conforme dispõe o próprio RICMS, para o caso que resulte no descumprimento de obrigação acessória.

Cita Decisão relativa ao Auto de Infração nº 087461.0004/05-5, referente à mesma matéria, apenas se referindo aos exercícios de 2001 e 2002, e o seu julgamento pela Câmara Julgadora, que entendeu que “*o recorrente ao deixar de demonstrar, no documento fiscal, o repasse do benefício em forma de desconto de preço, descumpriu uma formalidade inserta no § 1º, II do art. 51 do RICMS/97. Entretanto, este fato por si só não autoriza o fisco a exigir tributo que não lhe seja devido*”. É exatamente a hipótese dos autos, e que se espera tratamento isonômico, frente ao objeto do presente Auto de Infração.

Finaliza, solicitando o Provimento do Recurso Voluntário, desconstituindo-se a cobrança do imposto, ainda que para isso seja penalizada pela cominação da multa prevista no artigo 42, inciso XXII, da Lei nº 7.014/96, a exemplo do ocorrido no julgamento do Auto de Infração nº. 087461.0004/05-5, cujo Acórdão apensa.

Em Parecer de fls. 599 e 600, a PGE/PROFIS, com base na argumentação de que as notas fiscais trazidas por amostragem ao feito revelam que não é possível afirmar-se que os descontos foram repassados aos adquirentes das mercadorias inscritos na condição de microempresa, empresa de pequeno porte e ambulante, não havendo padrão de preço, como demonstrou a Decisão de primeiro grau.

Que o recorrente não conseguiu demonstrar que de forma efetiva, tenha concedido redução do valor da operação, conforme alegado, o que leva à conclusão, de que ou o recorrente não concedeu o desconto previsto em lei, ou praticou preços inferiores sem qualquer correlação com a diminuição da carga tributária, sabendo-se que a concessão do benefício é condicionada.

Aduz que a Decisão colacionada pelo recorrente, ainda que relacionada com autuação contra a mesma, e em relação à mesma exigência fiscal, não é vinculante, especialmente por se tratar de matéria fática, observando que o fundamento da Decisão indicada é a comprovação pelas planilhas elaboradas na diligência, do repasse do desconto aos adquirentes enquadrados como microempresas, e que por tais motivos, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

É objeto do Recurso Voluntário a Decisão de primeira instância, que julgou procedente o presente Auto de Infração, o qual decorre da constatação de falta de recolhimento de ICMS, relativo a recolhimento do ICMS efetuado a menor em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Vendas de mercadorias para microempresas sem comprovação de desconto, conforme notas fiscais apensadas ao processo.

Da análise dos elementos contidos no processo, bem como dos argumentos recursais, verifico que a matéria diz respeito apenas e tão somente a questão de prova material, e nesta ótica analisaremos o feito.

A previsão legal para a aplicação de alíquota reduzida para 7% nas operações internas com 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, ao invés da alíquota de 17%, encontra-se no artigo 51, inciso I, alínea “c”, do RICMS/BA.

Todavia, segundo o entendimento do autuante, tal prática não aconteceu, vez não ter havido o repasse do benefício fiscal por parte do recorrente, através de desconto do valor correspondente à redução de alíquota aplicada.

A redução da alíquota, entretanto, condiciona-se a que o estabelecimento industrial ou a este equiparado, repasse 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, consoante previsão do § 1º, inciso II, do artigo 51 do RICMS/BA. E tal não aconteceu.

Pela regra, se a operação em condições normais sofreria a tributação à alíquota de 17%, havendo a redução da mesma em dez pontos percentuais, tal fato tornaria a venda mais barata, beneficiando o comprador, empresa de pequeno porte, ou inscrita no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, na condição de microempresa, tornando-as mais competitivas, e incentivando a sua atuação no mercado. Este é o espírito da renúncia fiscal pretendida pelo Estado da Bahia, quando da concessão de tal incentivo.

O recorrente argui em sua defesa, inicialmente, que tal matéria já foi apreciada em julgamento anterior, o qual comprovou a improcedência da acusação fiscal. Como bem colocado no opinativo da PGE/PROFIS, tal Decisão não possui efeito vinculante, por depender, como já dito anteriormente, da prova material. Em segundo lugar, a presente autuação pode indicar a reiteração de prática por parte da empresa.

Por outro lado, verifico da análise dos documentos fiscais emitidos pelo recorrente, e acostados pelo autuante às fls. 109 a 209 que as operações, na grande maioria, são vendas à prazo, e sem qualquer indicação relativa ao tipo de frete relativos a cada uma das operações. Tal afirmativa, vem de encontro aos argumentos recursais de que realiza operações à prazo, à vista, com cobrança do frete CIF ou FOB, embora não tenha trazido ao feito qualquer outro documento, que não apenas a arguição colocada.

Isso decorre da realização de diligência fiscal por parte da ASTEC/CONSEF, que, na busca da verdade material, e atendendo a solicitação da Junta de Julgamento Fiscal, analisou as operações do recorrente, especialmente aquelas envolvendo empresas de pequeno porte, microempresas ou ambulantes, concluindo que inexistia qualquer padrão ou critério de preços que tenha o condão de comprovar que nas operações realizadas pelo recorrente, os preços praticados em tais operações se apresentem, na média, reduzidos em 10% (percentual correspondente à redução da alíquota aplicada à operação), àquelas outras realizadas com contribuintes inscritos na condição de optantes do regime normal de apuração do imposto, mencionando, inclusive, casos em que os preços constantes em operações para as empresas inscritas na condição de “normal”, são até mesmo superiores, o que contraditaria toda a argumentação recursal.

Com efeito, da análise, por exemplo, das notas fiscais de fls. 484 e 485, denota-se que um mesmo produto (óleo mineral branco medicinal 75), numa mesma quantidade (400 litros), sob a mesma forma de transporte (Rajam Transportes e Serviços Ltda.) simplesmente inexistia diferença de preço, entre as empresas, embora o segundo documento fiscal tenha sido emitido com redução na alíquota, por se referir à venda beneficiada, na forma do artigo 51 do RICMS/BA.

Verifica-se, pois, retornando-se ao argumento recursal, se no julgamento anterior a Decisão trazida pelo recorrente adveio da conclusão da diligência, que não conseguiu encontrar os elementos necessários para a caracterização da infração, neste caso, ora em exame, a situação é diversa.

Vale lembrar, que a lógica de tal redução na tributação, já perdura ao longo de grande lapso temporal, inclusive, na vigência do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 2.460/89, possibilitou a edição da Instrução Normativa nº 38/94, a qual esclarecia, de forma didática e minuciosa, como proceder em relação a tais operações.

Aqui, não se discute sobre a possibilidade ou não de aplicação de tal Instrução Normativa ao caso em comento.

Como é sabido, a Instrução Normativa não é instrumento legal que crie qualquer norma jurídica. Apenas orienta a prática de atos que já se encontram inseridos na norma jurídica, esclarecendo procedimentos, direcionando práticas, enfim, orientando fisco e contribuinte quanto a elementos, repita-se, já presentes no arcabouço legal.

Dessa forma, importante é entender a lógica de composição da base de cálculo, e sua adequação ou não a esta lógica, diante do benefício concedido, e sua coerência ou não, e que, embora a legislação regulamentar do imposto tenha mudado ao longo do tempo, a lógica de desconto nela contida, continua a prevalecer, até por que tal dispositivo não foi derogado ou revogado.

Por outro lado, não há de se falar em aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, vez que tratamos de benefício fiscal, que envolve redução de imposto, que, de acordo com os elementos contidos no processo, não foi obedecido em sua plenitude.

Sequer há de se falar, ainda, em *bis in idem*, vez que não se procura cobrar o imposto em duplicidade, e sim, daquela parcela cuja redução de alíquota não atendeu à norma legal.

Falta, conforme já firmado, elementos no corpo do Recurso Voluntário que possam, de fato, e de maneira convincente, se contrapor à acusação fiscal.

Dessa forma, os fatos trazidos ao processo, especialmente as conclusões da diligência fiscal, levam ao posicionamento, alinhando-me ao opinativo da PGE/PROFIS, pela manutenção do lançamento, e conseqüentemente, no voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299334.0401/08-5**, lavrado contra **FAVAB S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$227.549,06**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a”, “e” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de setembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS