

**PROCESSO** - A. I. Nº 271351.0901/12-0  
**RECORRENTE** - COMOLIMPA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF Nº 0051-03/13  
**ORIGEM** - INFAC VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 25/11/2014

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0347-11/14

**EMENTA:** ICMS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Comprovado nos autos que o autuado não concedeu corretamente o desconto decorrente da aplicação da alíquota de 7% em vez de 17% previsto no inciso II do §1º do art. 16 da Lei nº 7.014/96, aos adquirentes microempresas e empresas de pequeno porte. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 3ª JJF, constante no Acórdão nº 0051-03/13, que concluiu pela Procedência do Auto de Infração epigrafado, lavrado em 28/09/2012, em razão do suposto cometimento de cinco infrações, sendo objeto do Recurso Voluntário apenas a infração 01:

*INFRAÇÃO 01 – Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2007. Sendo exigido o imposto no valor de R\$270.299,24, acrescido da multa de 60%.*

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 2ª JJF proferiu a Decisão unânime, transcrita abaixo (fls. 441/447):

*Cuida o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de 05 infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, dentre as quais, em sede de defesa, reconheceu integralmente as infrações 02, 03, 04 e 05, inclusive efetuando o parcelamento, conforme documentos acostados aos autos. Portanto, ante a ausência de controvérsia restam mantidas estas infrações. Insurgiu-se o impugnante apenas contra a infração 01.*

*A acusação fiscal insculpida na infração 01 versa sobre o recolhimento a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas em decorrência da falta de repasse para o adquirente, sob a forma de desconto, do valor correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da alíquota de 17%, nas saídas internas para contribuintes inscritos na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte.*

*Em sede de preliminar, o impugnante suscita como causa para a nulidade da infração 01 o fato de seu enquadramento legal se reportar a infringência dos artigos 50, 51 e 124, I, do RICMS-BA/97 instituído pelo Dec. nº 6.284/97, que fora expressamente revogado pelo art. 494 do RICMS-BA/12 instituído pelo Dec. nº 13.780/12. Esse, em síntese é o argumento do autuado para inquinar de nulidade a infração 01.*

*É indubidoso que o art. 494 do RICMS-BA/12, efetivamente, revoga seu antecessor. No entanto, convém salientar que a exigência consubstanciada nessa infração emana e é legitimada pela Lei nº 7.014/96, estampada que se encontra no §1º do inciso II de seu art. 16. Portanto, dispositivo legal em pleno vigor. Ademais, frise-se que todo e qualquer regulamento, por sua natureza meramente regulatória, não tem o condão de ampliar nem de restringir os direitos e obrigações estatuídos pela Lei que cria o imposto. Poder-se-ia, então questionar o enquadramento da infração infringida por meio de artigos do RICMS-BA/97, entretanto, a previsão expressa no art. 19 do RPAF-BA/99 ampara o enquadramento por meio de dispositivo regulamentar que seja correspondente ao determinado na Lei. Por outro lado, não se deve olvidar, pela imprescindível importância, que o Lançamento, ao teor do art. 144 do Código Tributário Nacional - CTN, deve reportar-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*Logo, por tudo quanto exposto, não acato a preliminar de nulidade, eis que, alicerçada em argumento desprovido de qualquer suporte fático, uma vez que tanto a Lei 7.014/96, quanto o RICMS-BA/97, vigiam*

plenamente em 2007, período em que ocorreram os fatos geradores objeto da infração 01.

No que concerne ao mérito da infração 01, o autuado ao se defender da acusação fiscal concentrou sua argumentação aduzindo que a exigência fiscal se reporta ao descumprimento da obrigação acessória de fazer constar na nota fiscal expressamente o benefício da adoção da alíquota de 7% em vez da alíquota de 17%. Sob essa linha de raciocínio o impugnante desenvolveu extensivamente sua tese defensiva.

Do exame das peças que compõem os autos, claramente se depreende que a acusação fiscal é de que ocorreu recolhimento a menos, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, por não ter sido repassado para o adquirente sob a forma de desconto o benefício previsto no inciso II do §1º do art. 16 da Lei 7.014/96, in verbis.

“Art. 16. 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% (sete por cento) nas operações com:

[...]

c) mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado e destinadas a empresas de pequeno porte, microempresas e ambulantes, quando inscritas no cadastro estadual, exceto em se tratando das mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária e das mercadorias relacionadas nas alíneas “a” a “j” do inciso II;

[...]

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

[...]

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% (sete por cento) em vez da de 17% (dezessete por cento), devendo a redução constar, expressamente, no respectivo documento fiscal.”

Como se infere claramente do dispositivo legal acima, o autuado deveria fazer constar nas notas fiscais expressamente o valor do desconto aplicado em favor do adquirente.

É evidente que o cumprimento da exigência estatuída no dispositivo acima aludido não se materializa na aposição na nota fiscal da alíquota de 7% e muito menos se restringe a indicação de que está sendo concedido o benefício fiscal ao adquirente, como aduziu de forma aguerrida o impugnante em sua peça defensiva. Ou seja, ao reduzir a alíquota de 17% para 7% nas operações de vendas internas de empresas industriais baianas para microempresas e empresas de pequeno porte, o benefício visa a efetiva diminuição da carga tributária nessas operações em 10,75269%. Para se aquilatar a ocorrência, ou não, de inequívoco cumprimento da concessão do desconto deve-se proceder à comparação entre os preços unitários dos produtos em idênticas condições de quantidade e data da venda, praticados pelo impugnante nas operações com empresas normais e com microempresas e empresas de pequeno porte.

Como o valor do ICMS integra a sua própria base cálculo, isto significa dizer, por exemplo, que se uma mercadoria com preço de venda praticado em R\$100,00, tem-se como pressuposto legal que esta base cálculo é constituída pelo custo de R\$83,00 e pelo imposto de R\$17,00. No caso do benefício, ora em questão, que impõe a redução da alíquota para 7%, tem-se que a base de cálculo passaria para R\$89,25, ou seja, R\$83,00 + R\$6,25(7% da base de cálculo R\$89,25). Assim, ao se reduzir a alíquota de 17% para 7%, o contribuinte beneficiário tem uma redução no imposto de R\$17,00 para R\$6,25, o que corresponde a um desconto de R\$10,75, isto é, 10,75269% da base de cálculo original de R\$100,00.

Por esse motivo é que não basta, tão-somente, a indicação na nota fiscal da alíquota de 7% e a informação de que fora aplicado o desconto de 10,75269%, com entendeu e aduziu o impugnante em sua defesa. O fundamental para o cumprimento do que determina o dispositivo legal em questão é que fique comprovada a efetiva aplicação da redução de 10,75269% do preço praticado pelo autuado nas mesmas operações com empresas normais. Por exemplo, seguindo o raciocínio acima delineado, se o produto “AGUA SANITÁRIA ZAB 1000 ML C/12 UN” for comercializado para contribuinte normal com a base cálculo correspondente ao preço unitário de venda por R\$7,00, para restar caracterizada inequivocamente a aplicação do benefício em questão, isto é a redução de 10,75269%, esse mesmo produto deve ser comercializado para as microempresas e empresas de pequeno com a base de cálculo correspondente aproximadamente ao preço unitário de R\$6,24[(R\$7,00 x (1 - 0,1075265)].

Ao compulsar os autos e examinar as notas fiscais emitidas pelo autuado e colacionadas às fls. 38 a 150, referentes à operações de vendas para microempresas e empresas de pequeno porte, e as fls. 178 a 200, atinentes à vendas para empresas normais, constato que o impugnante, apesar de fazer constar nas notas fiscais as indicações da alíquota de 7% e do desconto de 10,75269%, não consta expressamente o valor do desconto e

também não procedeu de forma a fazer incidir efetivamente a redução preconizada pelo art. 16 da Lei 7.014/96. Como se pode comprovar, a título de exemplo, através das notas fiscais colacionadas às fls. 148 e 189, emitidas respectivamente em 18/12/2007 e 15/12/2007, ambas discriminam a venda da quantidade de 10 cx do produto “AGUA SANITÁRIA ZAB 1000 ML C/12 UN”. Na primeira nota fiscal, fl. 148, destinada a microempresa consta o preço unitário de R\$8,19, já na segunda, fl. 189, de venda a empresa normal, consta o preço unitário de R\$7,00, ou seja, em vez de beneficiar está onerando a microempresa, uma vez que se adotada a redução de 10,75269% o preço unitário de venda para a empresa beneficiária seria de R\$6,24.

Logo, como se depreende nitidamente do exemplo, por se tratar de operações com a mesma quantidade, 10 caixas, o que se descarta de plano a possibilidade de desconto por volume na operação, e ainda por não constar em nenhuma das notas fiscais qualquer indicativo de condição financeira diferenciada, fica patente que o impugnante não atentou, nas operações arroladas no levantamento fiscal, para a efetiva aplicação do benefício ora em lide, o que caracteriza a subsistência da infração.

Diante do exposto, concluo pela subsistência integral da infração 01.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado do pagamento.

Inconformado com a Decisão proferida em primeira instância interpõe o Autuado Recurso Voluntário, às fls. 458/481, com o propósito de modificar o acórdão guerreado.

Ressalta que o Auto de Infração foi lavrado em 28 de setembro de 2012, quando já em vigor o novo RICMS/BA, instituído pelo Decreto Estadual nº 13.780/12 que no seu art. 494, revogou expressamente o Decreto nº 6.284/97.

Sustenta que em matéria de sanção às infrações tributárias, o Código Tributário Nacional determina que deva ser aplicada retroativamente a Lei nova, quando for mais favorável ao contribuinte do que a norma vigente à época da ocorrência do fato, consoante o quanto disposto no inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Neste contexto, pugna pela nulidade do Auto de Infração, em razão da inexistência de previsão legal para imposição da penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória.

Sustenta que a infração e Decisão de primeira instância não se sustentam já que nos documentos que serviram de meio de prova para o lançamento consta em suas vias a informação de que houve o desconto e que, por consequência, a alíquota foi reduzida de 17% para 7%, dando, assim, conhecimento aos seus clientes de que eles obtiveram o benefício da redução de alíquota do ICMS nas aquisições de mercadorias produzidas pelo recorrente.

Argui que os modelos de cálculos apresentados pelo julgador são insustentáveis já que não encontram embasamento na legislação do ICMS existente à época.

Ressalta que a Decisão nos termos em que lançada, desconsidera variáveis relevantes na composição do preço e da margem de lucro das operações negociais do recorrente.

Esclarece que situações específicas de cada cliente, devem ser levadas em consideração na composição do *Mark Up*, como, por exemplo (e de forma não exaustiva) a pontualidade nos pagamentos, o histórico de compras, o volume de produtos adquiridos, dentre outros requisitos de ordem objetiva e subjetiva, que podem influenciar no momento de se definir a margem de lucro e o preço final da mercadoria vendida.

Destaca os seguintes exemplos:

- Fls. 148: NF datada de 18/12/2007 onde foi efetuada a venda de 10 cx de água de 1L a R\$8,19 para ME
- Fls. 189: NF datada de 15/12/2007 onde foi efetuada venda de 10 cx de água de 1L a R\$7,00 para NO

Explica que a simples leitura das duas notas fiscais citadas no acórdão, revela que a venda constante do documento de fl. 189, teve como destinatário o cliente Comercio de Produtos Alimentícios Pereira, que fez uma compra, em dezembro de 2007, no valor total de R\$2.325,59 de diversos produtos, enquanto aquela outra de fl. 148, demonstra que a Microempresa Rubem Costa Santos Filho efetuou uma compra de apenas R\$259,31, ou seja, correspondente a 11,15% do

negócio realizado com a empresa paradigma, de modo que não há como se igualar os desiguais.

Assevera que a fundamentação do acórdão recorrido apenas teria cabimento se ainda vigorasse o Decreto Estadual nº 2.729 que por sua vez, foi interpretado pela Instrução Normativa nº 38/94, da Diretoria do Departamento de Administração Tributária, cuja redação transcreve.

Sustenta que apenas na vigência da mencionada instrução e do Decreto revogado é que se previa expressamente e de forma didática, o modo como deveria constar no documento Fiscal, o desconto concedido, que não se aplicaria ao momento atual.

Sustenta que a eventual não inserção nas notas fiscais acerca da informação de que os produtos vendidos gozariam do desconto, para assim aplicar a base de cálculo do ICMS, não gerou qualquer prejuízo ao Estado, vez que houve o efetivo repasse do benefício em proveito do adquirente.

Repete que não houve o descumprimento da obrigação principal (recolhimento do ICMS devido nas operações), sendo certo que a eventual desatenção de obrigação acessória, não geraria o direito do Fisco de cobrar a multa aplicada.

Pugna pela aplicação do art. 112 do CTN, que fixa como premissa o benefício da dúvida em proveito do contribuinte, aplicando a regra mais favorável de interpretação.

Ao final, argui que a quantificação e arbitramento da multa aplicada na autuação tampouco se sustenta, seja pelo efetivo cumprimento da obrigação acessória, seja pela ausência de infração à Lei nº 7.015/96.

Assim, apenas se poderia cogitar da incidência, na hipótese, o inciso XXII do Art. 42, no valor de R\$50,00, o que subsidiariamente requer.

A PGE/PROFIS, em Parecer da lavra da Dra. Maria Helena de Mendonça Cruz, fls. 494/500, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, pelas razões expostas abaixo:

Observa inexistir qualquer hiato legislativo sobre o tema, porquanto se tratar a norma do art. 16 de cunho especial, em que restou definido, de forma absolutamente clara, que a utilização da alíquota mais branda, repita-se alíquota, prescindia que o contribuinte tivesse que preencher determinadas condições.

Destaca que não há o que se falar em qualquer obrigação acessória (dever instrumental), mas sim do cumprimento de condição de eficácia para aferição do benefício tributário da alíquota diferenciada, conforme redação do art. 113 do CTN.

Ressalta que a alíquota diferenciada tem como finalidade outros interesses que não sejam os de simples arrecadação de Recursos financeiros, numa hipótese de extrafiscalidade da norma.

Evidencia que o simples fato do Contribuinte indicar na nota a alíquota diferenciada, não se traduz na testificação do efetivo desconto previsto em lei.

Entende que o cálculo adotado pela JJF se afigura absolutamente correto, tendo sido realizado o efetivo cotejo entre operações com contribuintes normais, ou seja, sem o desconto indicado na norma e, doutro lado, contribuintes afetos ao regime diferenciado de tributação, método devidamente cristalizado em Instrução Normativa, cujo conteúdo normativo aplica-se aos membros da Administração Pública, não se prestando a criar ou modificar qualquer norma legal formal e material.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0051-03/13, prolatado pela 3ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração epigrafado, em razão do suposto cometimento de cinco infrações, sendo objeto de Recurso Voluntário a infração 1 – recolhimento a menor do ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente

escrituradas.

No direito tributário, aplica-se a legislação vigente à época em que ocorreram os fatos geradores, conforme art. 144 do CTN a seguir transcreto:

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

Ademais, é imputado ao Recorrente o recolhimento a menor do ICMS, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, por não ter sido repassado para o adquirente – ME sob a forma de desconto o benefício previsto no inciso II do §1º do art. 16 da Lei nº 7.014/96, norma legal ainda vigente.

Neste diapasão, afasto a preliminar de nulidade do Auto de Infração, pois os fatos geradores das infrações que compõem o lançamento estão bem determinados, a descrição é clara e os elementos constitutivos do débito tributário estão descritos nos demonstrativos que acompanham o Auto de Infração, dos quais o recorrente recebeu cópia, facilitando, assim, o pleno exercício do direito de defesa.

Pela análise do quanto trazido aos autos, não há reparo a fazer na Decisão recorrida.

Compulsando os autos vejo que o Recorrente em nada inova em relação aos argumentos apresentados em sede do Recurso Voluntário, na medida em que, repete os mesmos fundamentos trazidos na impugnação inicial, que foram corretamente enfrentados e afastados pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal.

Relativamente à infração 1, observo que decorreu do Recorrente ter aplicado a alíquota de 7% nas situações previstas no inciso II do §1º do art. 16 da Lei nº 7.014/96., ou seja, aplicou a alíquota reduzida nas vendas a microempresas e empresas de pequeno porte, porém, não cumpriu a exigência de repassar para os adquirentes sob a forma de desconto o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, indicando expressamente a redução no respectivo documento fiscal.

Assim dispõe o dispositivo regulamentar acima referido:

*“Art. 16. 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% (sete por cento) nas operações com:*

*[...]*

*c) mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado e destinadas a empresas de pequeno porte, microempresas e ambulantes, quando inscritas no cadastro estadual, exceto em se tratando das mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária e das mercadorias relacionadas nas alíneas “a” a “j” do inciso II;*

*[...]*

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

*[...]*

*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% (sete por cento) em vez da de 17% (dezessete por cento), devendo a redução constar, expressamente, no respectivo documento fiscal.”*

Da análise do dispositivo acima transcreto, depreende-se que o objetivo do legislador foi que o benefício fiscal seja repassado ao adquirente na forma de desconto, razão pela qual entendo que independentemente de constar o cálculo no documento fiscal, caso este comprovado que o benefício fiscal foi repassado, não há imposto a ser exigido.

Ocorre, todavia, que conforme esclarecido pelo autuante na informação fiscal, foram anexadas aos autos notas fiscais de saídas internas para contribuintes inscritos como microempresa ou empresa de pequeno porte sem o devido repasse para o adquirente, sob a forma de desconto, do

valor correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da alíquota de 17%; notas fiscais de saídas internas para contribuintes inscritos como empresa normal, com adoção da alíquota de 17% e notas fiscais destinadas à microempresa e empresa de pequeno porte, respectivamente, com o devido repasse para o adquirente, sob a forma de desconto, do valor correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da alíquota de 17%, onde o contribuinte fez constar a redução expressamente nos referidos documentos fiscais.

Assim, verifico que ao revés do argumento defensivo de que não se deve comparar os contribuintes normais com as microempresas, em razão da quantidade de produtos adquiridos, o recorrente aplicou procedimento diferente para contribuintes ME, pois em um momento demonstrou que o desconto foi repassado para o adquirente e em outro momento não.

Neste contexto apenas a indicação no documento fiscal da expressão: “*alíquota diferenciada conforme artigo 68, inciso I, c, decreto 2.460/89*” é insuficiente para demonstrar que o valor do desconto foi repassado para o adquirente, consoante exige a legislação do ICMS.

Desse modo, considerando que o Recorrente não comprovou que tivesse concedido o desconto na forma prevista no RICMS/BA, sendo certo que o benefício destina-se à microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, nas operações de vendas a essas empresas, julgo correta a Decisão de piso que manteve o lançamento.

Ante ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> 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 271351.0901/12-0, lavrado contra **COMOLIMPA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$288.450,42**, acrescido das multas de 60% sobre R\$288.343,71 e 150% sobre R\$106,71, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f” e V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o pagamento realizado.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de novembro de 2014.

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS