

**PROCESSO** - A. I. Nº 269278.0005/14-8  
**RECORRENTE** - COMOLIMPA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0093-04/16  
**ORIGEM** - INFAS CONQUISTA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 06/10/2017

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0221-11/17**

**EMENTA: ICMS. ALÍQUOTA. VENDA DE MERCADORIAS POR EMPRESA INDUSTRIAL À CONTRIBUINTES DO SIMPLES NACIONAL. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 7%, EM VEZ DE 17%. FALTA DE REPASSE AOS ADQUIRENTES DO BENEFÍCIO EQUIVALENTE À REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA.** O Recorrente teve oportunidade de apresentar documentos em seu favor na execução da diligência, mas não foi capaz de trazer aos autos a mais ínfima evidência de que tenha praticado os descontos exigidos, e repassado aos adquirentes o benefício equivalente à redução da carga tributária, conforme Relatório de Diligência. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Declarada, de ofício, decadência parcial do lançamento. Decisão unânime.

**RELATORIO**

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 4ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão de fls. 765/84) que julgou Procedente o Auto de Infração em referência, lavrado em 22/09/2014, quando foi lançado de ofício o valor de R\$137.696,38 em única infração, decorrente do recolhimento a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Na descrição consta ainda que "*o contribuinte se utilizou indevidamente do benefício previsto no artigo 16, alínea "c" da Lei nº 7.014/96, cuja destinatária é a microempresa, ao não repassar para esta, nos termos do parágrafo 1º, do inciso II, do mesmo artigo, o desconto no preço do produto vendido. Desta forma, apropria-se de benefício da microempresa*". Foi aplicada multa de 60% prevista no Art. 42, incs. II, "a" da Lei nº 7.014/96.

Após a apresentação da defesa e da informação fiscal, a JJF julgou o Auto de Infração Procedente, conforme Acórdão às fls. 764/53 nos seguintes termos em resumo:

*Os fatos narrados no presente Auto de Infração relacionam-se ao exercício de 2009, ocasião em que se encontrava em pleno vigor o RICMS/BA aprovado pelo Dec. nº 6.284/97, cujas regras nele inseridas são aplicáveis aos fatos ocorridos durante sua vigência. Na descrição dos fatos contida no Auto de Infração o autuante faz clara menção ao Art. 16, inciso I alínea "c" da Lei nº 7.014/96, que continua em pleno vigor:*

*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: Redação anterior dada à alínea "c", do inciso I do art. 16 dada pela Lei 7.357, de 04/11/98, DOE de 05/11/98, efeitos a partir de 01/01/99 a 22/03/15: "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;*

*Parágrafo único. Como condição de aplicação da alíquota de 7%, em função do previsto na alínea "c", do inciso I, deste artigo, o estabelecimento industrial remetente 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."*

Portanto, o fato do atual Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12 ter revogado expressamente o Regulamento anterior, não significa que a exigência contida no presente Auto de Infração deixou de existir no mundo jurídico vez que sempre possuiu e ainda possui previsão legal, conforme se verifica acima. Desta forma, por não se tratar de situação que deve ser aplicada a norma prevista pelo Art. 106, II do CTN, não acolho a preliminar de nulidade arguída na defesa, e passo ao exame do mérito.

A questão em discussão diz respeito a acusação de que nas operações de vendas efetuadas pelo autuado destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, não foram repassadas às mesmas o desconto nos preços dos produtos vendidos, na forma acima prevista. Alega o autuado que consta no corpo das notas fiscais não apenas a informação de que estariam usufruindo do desconto, como, também, este proveito econômico foi efetivamente destinado aos adquirentes (microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes), sendo de todo injusta e descabida a penalidade que lhe foi imposta juntamente com a exação "supostamente" omitida.

O autuante, por sua vez, sustentou a acusação ao argumento de que o autuado, em nenhum instante fez prova de que efetivamente tenha repassado o benefício às microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, tendo colacionado aos autos farta documentação a este respeito, ou sejam, cópias de notas fiscais. Do exame destas notas, verifiquei que no corpo das mesmas não consta expressamente o desconto no valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7%, em vez da de 17%, conforme determina a legislação pertinente.

Objetivando a formação do meu convencimento e, sobretudo na busca da verdade material, foi decidido por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal pela conversão do processo em diligência à ASTEC/CONSEF, visando, basicamente, que o autuado fosse intimado para apresentar documentação comprovando que para o período autuado, efetivamente houve o repasse do benefício fiscal previsto pelo art. 51, I, "c" do RICMS/97 para os estabelecimentos destinatários, correspondente a diferença entre a alíquota de 17% para 7%, e que, após a apresentação da documentação porventura apresentada, fosse informado se de fato ocorreram os repasses na forma arguída pela Defesa.

Em atendimento, a ASTEC/CONSEF emitiu o Parecer de fls. 493 e 494, onde o autor da diligência assim se posiciona: "Devidamente intimado conf. fl. 496, o autuado apresentou os documentos de fls. 497 a 611, sendo os mesmos examinados pelo diligente, tendo constatado que a redução da alíquota consta, expressamente, em diversos documentos constantes da relação do autuante, conforme exige o § 1º do art. 51 do RICMS/97; Quanto à comprovação do repasse do benefício fiscal previsto no artigo 51, I, "c" do RICMS/97, apesar de intimado, o autuado não fez a comprovação, alegando que descumpriu apenas uma formalidade exigida pela norma de regência".(grifos não originais).

Ora, o que se buscou através da diligência foi a comprovação de que houve o repasse aos destinatários dos benefícios constantes no art. 16 da Lei 7.014/96, cujo texto, foi repetido pelo, então em vigor, já que, nas notas fiscais consta apenas um carimbo de que a alíquota foi reduzida conforme alínea "c", inciso I, Art. 51 do RICMS/BA sem que haja a demonstração, pelo autuado do repasse em forma de desconto no preço conforme determinação legal, plenamente em vigor, determinação esta que, em nenhum instante, deixou de existir, sendo tal procedimento obrigatório.

Não obstante o pedido que foi feito, a autuada não se desincumbiu do ônus de trazer aos autos elementos probatórios suficientes à comprovar suas alegações defensivas, e, este fato, foi confirmado pelo autor da diligência, ao citar que o autuado, apesar de intimado, não fez a mencionada comprovação de que houve o repasse ao destinatário. Aliás, não vejo nos exemplos apresentados pelo autuado, inclusive quando se refere a redução da sua margem de lucro por ser beneficiária do programa DESENVOLVE, tampouco nas tabelas de fls. 621 a 624 elaboradas pelo mesmo, elementos que comprovem o cumprimento da norma contida no Art. 16, I, "c" da Lei nº 7.014/96, que é o fato concreto e motivador da autuação.

Quanto ao Acórdão nº 0229-11/06 trazido pelo autuado em seu benefício, vejo que em nada lhe socorre, já que ali se trata de uma situação em que restou comprovada através de diligência, também realizada pela ASTEC/CONSEF, que houve a clara existência de preços diferenciados entre as operações destinadas às microempresas, EPP e ambulantes, e aquelas destinadas à contribuintes inscritos na condição "normal", situação esta que levou a Câmara de Julgamento em converter a exigência do imposto em penalidade por descumprimento de obrigação acessória, o que não é o presente caso, em que não houve a comprovação necessária do repasse em forma de desconto aos destinatários.

No mais, considero relevante a juntada feita pelo autuante das ementas e resoluções relacionadas aos Acórdãos nº 386-12/15, 316-11/11, 347-11/14 e 390-12/15, todos da 2ª Instância de Julgamento deste CONSEF, fls. 738 a 741, confirmado autuações absolutamente idênticas a que ora se examina, contra o mesmo estabelecimento autuado, fato este que denota a condição de reincidência por parte do autuado. Em conclusão, não acolho o pedido do autuado para redução ou transformação da multa em penalidade por mero descumprimento de obrigação acessória e voto pela Procedência integral do presente Auto de Infração.

Inconformado com a decisão o contribuinte apresentou Recurso Voluntário a este Conselho de Fazenda

conforme fls. . 765/84.

Que a leitura do Acórdão JJF nº 0093-04/16, revela ter sido rejeitada pela E. 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, a preliminar de nulidade deduzida pela Recorrente, sob o argumento de que, embora o art. 51, § 1º, II do Decreto Estadual nº 6.284/97 tenha sido expressamente revogado pelo novo RICMS do Estado da Bahia, o art. 16 da Lei nº 7.014/96, continuaria em vigor.

De fato, a Lei Estadual nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996 que possui sua regulamentação definida no RICMS, permanece em vigor, estabelecendo o seu art. 16, I, §1º, I e II, o seguinte:

*"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:*

*(...)*

*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.*

Portanto, apenas exige a obrigação de se fazer incluir no documento fiscal, a informação acerca da redução da alíquota ou desconto em proveito do adquirente da mercadoria, quando tratar-se de venda para microempresa ou empresa de pequeno porte. Contudo – fato desprezado no julgamento – o fundamento jurídico utilizado para a imputação da penalidade e da conclusão em torno do alegado descumprimento da obrigação acessória, teve por pressuposto o revogado Decreto Estadual nº 6.284/97. Vale dizer, a Lei Estadual nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996 não prevê expressamente a incidência de qualquer penalidade para o caso, de descumprimento da obrigação acessória referida nos autos.

Na esteira deste pensamento, observa-se 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. Ora, tendo sido expressamente revogado, significa dizer que o Decreto nº 6.284/97 deixou de existir no mundo jurídico, não mais gerando qualquer efeito ou consequência. Nesta toada, tem-se que a Lei tributária que prevê sanções fiscais mais graves não se aplica a infrações ocorridas antes de sua vigência, vale dizer, não retroage. Todavia, tratando-se de norma mais favorável ao Contribuinte no tocante à definição da infração tributária, bem como à cominação da respectiva penalidade pecuniária, nos expressos termos do art. 106, II, a RETROATIVIDADE é a regra. Assim, deverá ser acolhida a preliminar deduzida, com o reconhecimento da NULIDADE do Auto de Infração impugnado, exonerando a Contribuinte do pagamento da exação e penalidade cobradas.

A par desta circunstância, tem-se que o presente recurso objetiva atacar a decisão de primeira instância que considerou Procedente, a tipificação relativa à infração constante do Auto impugnado, em que se supõe que foi recolhido a menor o ICMS em razão de erro na aplicação de alíquota cabível e de desconto concedido em documento fiscal nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Ou seja, de forma irrazoável, tenta sustentar a infração através da utilização de modelo de cálculo não previsto na legislação do ICMS da Bahia, à época da suposta infração.

Além disso, busca emprestar validade à autuação através da comparação de preços nas operações de venda a empresas normais e venda às microempresas e empresas de pequeno porte. Todavia, 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 pela Recorrente.

Aduz que as 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. Assim, não há como se igualar os desiguais.

E mais, partindo da premissa do Fisco, estar-se-ia instalando um verdadeiro tabelamento de preços, onde os Comerciantes e Industriais ficariam adstritos à prática uniforme de precificação dos produtos vendidos, desconsiderando por completo os critérios objetivos e subjetivos na composição do *Mark Up*. Ora, é obvia a existência de evidentes diferenças entre os clientes, não se podendo comparar, por exemplo, o poder de barganha de um que compra 1.000 unidades de um produto, com outro que compra apenas 100. Pensar em sentido diverso, significa IGNORAR por completo as regras de mercado e da livre concorrência.

Noutro giro, a tese sufragada no Acórdão 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 assim dispunha:

*"considerando a Alteração nº 53 ao Regulamento do ICMS, processada através do Decreto nº 2.729, publicado no Diário Oficial de 31 de dezembro 1993, considerando que o benefício da redução de alíquota nas operações que destinem mercadorias a microempresas visou, precípua mente, proporcionar-lhes a possibilidade de adquirir mercadorias por preços mais competitivos, considerando que a norma regulamentar estabeleceu que o repasse deste benefício corresponderá à diferença de valor decorrente da aplicação da alíquota de 7% em lugar daquela prevista no art. 67 do RICMS/BA (17%), resolve expedir as seguintes*

Ou seja, 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, vale dizer, não se aplica ao momento atual. Assim, cai por terra a linha argumentativa exposta no Acórdão objurgado.

Noutro giro, deve ser relembrado que a informação da redução da alíquota do ICMS contida no documento fiscal poderia ser suprimida sem que trouxesse qualquer benefício para o contribuinte em detrimento de seu cliente ou da arrecadação do ICMS do Estado da Bahia, já que a concorrência entre empresas do mesmo ramo de atividade não permitiria que o repasse deixasse de ser feito sob pena de exclusão do mercado por falta de competitividade. Esta sim é a forma como se verificar a concessão do desconto. A simples menção no documento fiscal da concessão do desconto não tem o caráter de dar efetividade ao benefício.

Assim, considerando 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, inexiste a infração, sendo IMPROCEDENTE a penalidade que foi aplicada à Recorrente.

Calha relembrar, que o fundamento para a autuação imposta à Recorrente teria sido o alegado descumprimento de obrigação acessória, consubstanciada pela alegada não inserção no corpo das Notas Fiscais de venda de mercadorias, da informação alusiva ao desconto do ICMS de que a Autora é beneficiária ao efetuar vendas de sua produção a empresas enquadradas na condição de microempresa e empresa de pequeno porte, as quais, vale repetir, foram efetivamente beneficiadas pelo desconto.

Por outras palavras, ainda que se cogitasse da exigência legal de inserção da informação no corpo da Nota Fiscal, repita-se, não prevista no atual Regulamento do ICMS, não se estaria diante de obrigação capaz de ensejar a punição severa da Recorrente, notadamente pelo caráter acessório e pela demonstração da concessão do desconto por outros meios.

Ademais, calha relembrar que em situação idêntica, avaliada no julgamento do processo A. I. N° 087461.0004/05-5 através do Acórdão CJF nº 0229-11/06, a E. 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu que:

*EMENTA: ICMS. ALÍQUOTA. REDUÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES DE VENDAS POR ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. A CONTRIBUINTES INSCRITOS NO SIMBAHIA. Restou caracterizado o*

*repasse do benefício decorrente da redução da alíquota (7%), aos adquirentes. O sujeito passivo, in casu, apenas inobservou os aspectos formais contidos no § 1º, II do art. 51, do RICMS/97. Aplicada, de ofício, multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96. Modificada a Decisão. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.*

Aduz então, que em suma, não houve qualquer prejuízo à Fazenda Estadual. Noutro giro, observa-se que a quantificação e arbitramento da multa pespugada na autuação tampouco se sustenta, seja pelo efetivo cumprimento da obrigação acessória, seja pela ausência de infração à Lei nº 7.015/96. Com efeito, dispõe o art. 42, II, alínea “a” da Lei Estadual nº 7.015/96, *in verbis*:

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*(...)*

*a) em razão de registro de operação ou prestação tributada como não tributada, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, desde que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente;”*

A leitura de referido dispositivo revela que a multa ali consignada será aplicada nas seguintes circunstâncias:

*a) “registro de operação ou prestação tributada como não tributada”*

*b) “erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto.”*

Ora, não se pode dizer que a operação de venda realizada pela Recorrente teria sido registrada como não tributada. Tampouco se cogita de erro na aplicação da alíquota ou na determinação da base de cálculo ou mesmo na apuração dos valores do imposto, vez que se trata, apenas e tão somente, da eventual (e no caso inexistente) desatenção à obrigação acessória, consistente na informação (constante das Notas Fiscais) de que estaria sendo repassado o desconto concedido pelo Fisco para aquela operação.

Assim, inexistiria o descumprimento de obrigação principal, única hipótese em que se poderia cogitar da aplicação da MULTA qualificada de 60% prevista no Art. 42, II, alínea “a” da Lei Estadual nº 7.015/96. Neste vetor, observada a natureza da obrigação e a inexistência de penalidade expressa na Lei nº 7.014/96 para o seu descumprimento, apenas se poderia cogitar da incidência, na hipótese, o inciso XXII do Art. 42, onde se lê:

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*XXII - R\$ 50,00 (cinquenta reais), em caso de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente nesta Lei.”*

A par desta circunstância, para que ocorra a subsunção neste sentido, é necessário o elemento subjetivo do tipo, no caso o dolo, ao passo que a não inclusão da obrigação acessória não caracteriza o fato gerador da obrigação principal, com o afastamento do dolo e sem a aplicação da multa. Não existem, portanto, elementos capazes de apontar para a caracterização do dolo em relação à Recorrente, vez que em se tratando de sanção, a sua interpretação é restritiva, sendo vedada a mera presunção neste sentido, a teor da regra de hermenêutica do art. 112 do CTN.

Registre-se, por fim, que a ASTEC, através do Parecer anexo, informa categoricamente em sua conclusão ter sido constatado que “*a redução da alíquota consta, expressamente, em diversos documentos constantes da relação do autuante, conforme exige o § 1º do art. 51 do RICMS/97*”, o que afasta a irregularidade apontada. Face ao exposto, roga seja o presente Recurso recebido, conhecido e julgado pelo seu PROVIMENTO, no sentido de que:

- a) Seja acolhida a preliminar suscitada, extinguindo o Auto de Infração, pela retroação da norma mais benéfica, o que resulta em sua nulidade por ter sido lavrado com fundamento em norma revogada e pela inexistência de tipificação expressa da penalidade em razão do descumprimento de obrigação acessória;

- b) Acaso seja ultrapassada a preliminar levantada, o que não se espera, que seja julgada totalmente procedente a impugnação, reconhecendo-se a perfeição dos lançamentos e anotações postas no corpo das Notas Fiscais pela Impugnante, na forma preconizada pelo art. 51, § 1º, II do RICMS/97 c/c o art. 16, da Lei nº 7.014/96, eximindo-a do pagamento da exação e penalidades cobradas, ou ainda;
- c) Seja provido o RECURSO para que se aplicar o inciso XXII do mencionado art. 42 da Lei nº 7.014/96 na quantificação da MULTA eventualmente imposta à Recorrente, na forma da fundamentação supra.

Protesta e requer provar o alegado por todos os meios de prova em direito permitidos, especialmente a prova documental e pericial.

## VOTO

Devo inicialmente abordar a preliminar de nulidade suscitada novamente pelo Recorrente em sede de Recurso Voluntário, embora tenha feito na defesa inicial e negada pelo julgador a quo.

Alega em prol da nulidade, que o fundamento jurídico utilizado para a imputação da penalidade e da conclusão em torno do alegado descumprimento da obrigação acessória, teve por pressuposto o revogado Decreto Estadual nº 6.284/97 e que a Lei Estadual nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996 que não prevê expressamente a incidência de qualquer penalidade para o de descumprimento da obrigação acessória referida nos autos.

Reforça o argumento de que a autuação imposta à Recorrente teria sido o alegado descumprimento de obrigação acessória consubstanciada pela citada não inserção no corpo das Notas Fiscais de venda de mercadorias, da informação alusiva ao desconto do ICMS de que a Recorrente é beneficiária, ao efetuar vendas de sua produção a empresas enquadradas na condição de microempresa e empresa de pequeno porte, as quais, vale repetir, foram efetivamente beneficiadas pelo desconto, segundo o Recorrente.

Observa-se ainda que o Auto de Infração foi lavrado em 28 de setembro de 2012 (*sic*), quando já em vigor o novo RICMS/BA, instituído pelo Decreto Estadual nº 13.780/12 que no seu Art. 494, revogou o Decreto nº 6.284/97 e que tratando-se de norma mais favorável ao Contribuinte no tocante à definição da infração tributária, bem como à cominação da respectiva penalidade pecuniária, nos expressos termos do art. 106, II, a RETROATIVIDADE é a regra e que assim, deveria ser acolhida a preliminar deduzida, com o reconhecimento da NULIDADE do Auto impugnado, exonerando a Contribuinte do pagamento da exação e penalidade cobradas.

Após o resumo dos argumentos que trouxe à lide, importa ressaltar que os fatos geradores do lançamento ocorreram em 2009, e que o Auto de Infração foi lavrado em 22/09/2014, embora o Recorrente tenha equivocadamente citado como sendo em 22/09/2012. Apesar de à época da lavratura, o Regulamento anterior já se encontrar revogado, neste caso não há de se aplicar a invocada retroatividade benigna da lei, como pretende o Recorrente, pois não estamos tratando aqui de um lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória como assevera, visto que foi lançado o imposto e não multa, e assim, não há de se falar em eventual retroatividade benigna da lei, já que não se aplica retroatividade ao descumprimento de obrigação principal, mas apenas às penalidades, o que não é o caso.

Embora o lançamento possua um liame com o alegado descumprimento de obrigação acessória (falta de destaque do valor concedido como desconto na operação) não há que se falar aqui em multa, mas em imposto lançado, pela diferença do ICMS que deveria ter sido repassada ao cliente microempresário, e não o foi. Assim, denego o pedido de nulidade e passo ao exame de mérito.

Aduz o Recorrente, que embora não conste em destaque os descontos concedidos, de fato o foram, e sendo assim, teria de prevalecer a verdade material, configurando-se apenas um descumprimento de obrigações acessórias. Que as situações específicas de cada cliente, devem

ser levadas em consideração na composição do preço, e cita, por exemplo, 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.

Que partindo da premissa do Fisco, estar-se-ia instalando um verdadeiro tabelamento de preços, onde os Comerciantes e Industriais ficariam adstritos à prática uniforme de precificação dos produtos vendidos, desconsiderando por completo os critérios objetivos e subjetivos na composição do *Mark Up*. Que é obvia a existência de evidentes diferenças entre os clientes, não se podendo comparar, por exemplo, o poder de barganha de um que compra 1.000 unidades de um produto, com outro que compra apenas 100. Pensar em sentido diverso, significa IGNORAR por completo as regras de mercado e da livre concorrência.

As explicações do contribuinte acerca da composição de preço podem até parecer razoáveis, mas conforme veremos, haveria condições de se provar a concessão de descontos exigidos em lei, mesmo nas condições mercadológicas suscitadas em seu favor, caso efetivamente houvesse concedido o desconto.

Primeiro, não estamos aqui a exigir meramente uma obrigação acessória visto que o objetivo do Estado ao conceder o benefício da redução da alíquota nas vendas a microempresas, foi favorecer os pequenos contribuintes, abrindo mão de parte da receita tributária, e assim, não faria sentido o cumprimento de uma obrigação acessória sem o efetivo desconto, e a própria diligência certifica que em alguns casos há o registro na nota fiscal do benefício concedido, sem contudo ser provado pelo Recorrente que foi efetivamente repassado; segundo, da mesma forma não faria sentido em havendo o desconto real, que se autuasse o contribuinte lançando o imposto da diferença, só por conta da ausência expressa do desconto, e caberia neste caso apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória. É necessário que haja comprovação do repasse do desconto independentemente da obediência aos critérios formais exigidos pelas obrigações acessórias.

Conforme já verificado em outros processos neste Conselho de Fazenda, inclusive mediante diligências, o contribuinte, não pode ter os preços tabelados ou engessados conforme alega o Recorrente, pois há diversas situações a se considerar – preço CIF, preço FOB, quantidade vendida, fidelidade e confiabilidade do cliente, ou seja, condições objetivas e subjetivas que interferem na formação de preços.

Porém é certo que na imensa diversidade de operações muitos contribuinte normais compram em mesma quantidade, sob mesmas circunstâncias de entrega da mercadoria (CIF ou FOB) e tem a mesma confiabilidade e assiduidade nas compras, e neste caso caberia ao Recorrente à época da diligência solicitada em primeira instância, apresentar operações em que a quantidade de itens, condições das vendas e também a época (já que os preços se alteram com o tempo), realmente demonstrassem que os descontos foram concedidos na proporção média de 7% entre os clientes da condição normal e microempresas. É certo que as diligências já efetuadas em outros processos, apresentaram relatórios, onde as diferenças tinham variações não apenas de 7%, mas também de 4 ou 5% (menos que o exigido) como também de percentual maior que o obrigado (em alguns casos até mais que 10%).

Estas variações ocorrem exatamente por conta das nuances de mercado que fazem preços diferenciados entre os clientes, conforme alegado o Recorrente, e este Conselho de Fazenda não tem sido insensível quanto à razoabilidade em se acolher a improcedência do lançamento nestas circunstâncias. Ocorre que o Recorrente teve oportunidade de apresentar documentos em seu favor na execução da diligência mas não foi capaz de trazer aos autos a mais ínfima evidência que tenha praticado os descontos exigidos, e repassado aos adquirentes o benefício equivalente à redução da carga tributária,, conforme trecho do Relatório de Diligência que diz: “*Quanto à comprovação do repasse do benefício fiscal previsto no artigo 51, I, "c" do RICMS/97, apesar de intimado, o autuado não fez a comprovação, alegando que descumpriu apenas uma formalidade*

*exigida pela norma de regência"*

O próprio Recorrente trouxe em sua defesa, no que chamou de *SITUAÇÃO IDÊNTICA, avaliada no JULGAMENTO DO PROCESSO A. I. N° 087461.0004/05-5 ATRAVÉS DO ACÓRDÃO CJF N° 0229-11/06, a E. 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL*, em que se decidiu que *"restou caracterizado o repasse do benefício decorrente da redução da alíquota (7%), aos adquirente e o sujeito passivo, in casu, apenas inobservou os aspectos formais"*, convertendo-se o lançamento em multa por mero descumprimento de obrigação acessória.

No entanto, se aprofundarmos o voto do Relator do supracitado Acórdão, veremos que a diligência comprovou que de fato houve variações de preços que não obrigatoriamente obedeciam a um padrão rigoroso de 7%, exatamente pelas condições de variações do *Mark Up* na formação de preços, conforme exaustivamente foi explicado em parágrafo anterior – vejamos trecho do voto:

*Com o objetivo de formar meu convencimento, e tendo em vista o princípio da verdade material, propus, e esta Câmara de Julgamento Fiscal deferiu diligência à ASTEC, para que preposto daquele órgão coletasse tabelas de preços e realizasse levantamento de informações dos preços praticados pelo recorrente em três meses aleatoriamente escolhidos, nos exercícios fiscalizados. O resultado do trabalho está expresso nas planilhas às fls. 251, 276 e 308 dos autos, onde se observa claramente a existência de preços diferenciados para as vendas com alíquota de 7%. Na amostragem realizada no exercício de 2001, observa-se uma redução média de preços em torno de 12,18%. Para o exercício de 2002 a redução é ainda mais expressiva, atingindo uma média de 17%. É fato que o recorrente ao deixar de demonstrar, no documento fiscal, o repasse do benefício em forma de desconto no 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. Estou convencido de que há nos autos, elementos probatórios capazes de comprovar as alegações defensivas. As planilhas produzidas pelo revisor da ASTEC, a meu ver, elidem por completo a acusação fiscal tendo em vista que restou provada a prática consistente de preços diferenciados nas vendas a clientes inscritos no cadastro do SimBahia, o que indica, em última análise, o repasse do benefício fiscal. Por tudo quanto exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reformar a Decisão recorrida e julgar insubsistente a acusação fiscal. Todavia, considerando que o sujeito passivo inobservou aspectos formais estabelecidos nas normas contidas no § 1º, II do art. 51 do RICMS/97, aplico a multa de R\$50,00 prevista no art. 42, XXII da Lei n° 7.014/96, pelo descumprimento de obrigação acessória.*

Assim, é certo que o Acórdão foi dado exatamente pela análise das condições em ocorreram as vendas, mediante provas fornecidas pelo Recorrente naquele processo, não obedecendo tabelas fixas de preços, mas demonstrando cabalmente que havia diferenciações nos preços. Assim, não acato as alegações do Recorrente quanto ao mérito, mantendo o lançamento.

No entanto, embora não tenha sido suscitada, há uma questão que trago aqui de ofício, que se trata de decadência de parte do lançamento. Isto porque o Auto de Infração foi lavrado em 22/09/2014 e não 22/09/2012 como escreveu o Recorrente.

Após anos de debates e pela própria evolução do Direito aplicado, a partir das jurisprudências firmadas em tribunais superiores, houve a revogação dos arts. 107-A e 107-B, § 5º, do COTEB, por meio da publicação da Lei n° 13.199, de 28/11/14, adotando-se alinhamento da legislação estadual com o CTN, com as reiteradas decisões de tribunais de justiça, e com as recorrentes decisões do STJ, a partir da interpretação construída na elaboração da Súmula Vinculada n° 8 do STF. Partindo desta realidade, a PGE/PROFIS emitiu parecer em Incidente de Uniformização, de n° 2016.194710-0, nos seguintes termos:

1. Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.
2. O entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que editada a Súmula Vinculante n° 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não

dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do art. 107-B, § 5º, do COTEB, então válida, vigente e eficaz.

3. Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150, 4º, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. 1, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador.

Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir a hipótese de dolo, fraude ou simulação. Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial.

Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que *"o lançamento poderia ter sido efetuado"* (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação. Enfim, em resumo, a PGE entendeu não ser admissível litigar na esfera judicial, nos termos das normas previstas na nossa legislação estadual, e concluiu ser forçosa a aplicação pela Administração Pública da exclusão dos lançamentos de ofício que considerem o prazo previsto pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, se lavrados em data posterior à Súmula Vinculante nº 8 do STF, em 12 de julho de 2008, sugerindo o reconhecimento decadencial quanto aos lançamentos lavrados após a consolidação dessa mudança de entendimento do STF, em Julho de 2008.

Assim, deve-se consideração com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, em data posterior à 12 de junho de 2008, a regra do art. 150, §4º, do CTN; com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, em data anterior à 12 de junho de 2008, deve ser aplicada a regra do art. 107-B, §5º do COTEB.

Pelo entendimento jurisprudencial a regra esculpida no art. 173, I (primeiro dia do exercício subsequente àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), deve ser aplicada nos casos em que é verificada a existência de débito declarado e não pago ou simplesmente ausência de declaração e pagamento ou ainda a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, visto que neste caso se dissimulou do fisco a obrigação de pagar corretamente o tributo.

A infração descrita no processo em lide acusa o contribuinte de *utilizar-se indevidamente do benefício previsto no artigo 16, alínea "c" da Lei nº 7.014/96, cuja destinatária é a microempresa, ao não repassar para esta, nos termos do parágrafo 1º, do inciso II, do mesmo artigo, o desconto no preço do produto vendido, apropriando-se de benefício da microempresa, recolhendo a menos o imposto devido em função da alíquota menor de 7%.*

Conforme esclarecido no incidente de uniformização, conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado quando

o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento, o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário ou o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Ademais, como bem frisado, para identificação do marco temporal concernente à data em que "*o lançamento poderia ter sido efetuado*" (art. 173, I, CTN), imprescindível que seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação e no caso em lide, não observo a existência desses pré-requisitos, e assim, de ofício, considero improcedente os lançamentos efetuados de janeiro a agosto de 2009, pois tendo o lançamento sido efetuado em 22/09/2014, estão a salvo da decadência os lançamentos a partir de 30/09/2009 cujo lapso temporal de 5 anos só ocorreu em 30/09/2014 e o crédito tributário foi constituído uma semana antes. Assim, permanece parcialmente no lançamento os valores abaixo relacionados, no total de R\$50.439,73, e declaro, de ofício, a decadência parcial do lançamento:

<b>MÊS/ANO</b>	<b>VLR. REMANESCENTE</b>
Setembro/2009	R\$ 12.443,38
Outubro/2009	R\$ 12.293,74
Novembro/2009	R\$ 12.596,66
Dezembro/2009	<u>R\$ 13.105,95</u>
<b>Total</b>	<b>R\$ 50.439,73</b>

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e, de ofício, mantenho parcialmente o lançamento, em face da declaração de decadência parcial do lançamento.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269278.0005/14-8, lavrado contra **COMOLIMPA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$50.439,73**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de agosto de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS