

PROCESSO - A. I. N° 108880.0003/21-6
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MEYOR'S INDUSTRIAL LTDA.
RECORRIDOS - MEYOR'S INDUSTRIAL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO –Acórdão 2º JJF nº 0161-02/22-VD
ORIGEM - DAT METRO/ IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15/02/2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0004-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. ALÍQUOTA. ERRO NA DETERMINAÇÃO. VENDA DE MERCADORIAS POR EMPRESA INDUSTRIAL A MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 7%, EM VEZ DE 18%. FALTA DE REPASSE DO BENEFÍCIO. 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 expressamente na nota fiscal 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 da de 18. Infração parcialmente elidida, diante dos ajustes realizados pela autuante em sede de informação fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 2ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) nº 0161-02/22-VD ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto nº 7.629/99), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte que, inconformado com a Decisão, apresenta a peça respaldado no art. 169, I, “b” do mencionado Regulamento.

O Auto de Infração acima epigrafado foi lavrado no dia 24/03/2021 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$ 320.925,65, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim designada na instância de origem:

“Infração 01. 003.002.002. Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de junho a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017. Consta a indicação da autuante: “Empresa realizou operações de saídas de mercadorias para contribuintes enquadrados na condição de microempresa e EPP, com a alíquota de 7%, mas não repassou o desconto conforme previsto no art. 16 - § 1º, que dispõe: A aplicação da alíquota de 7% (sete por cento), prevista na alínea ‘c’ do inciso I do caput deste artigo, fica condicionada ao repasse para o adquirente da mercadoria, sob a forma de desconto, do valor correspondente ao benefício fiscal, devendo o desconto constar expressamente no documento fiscal””.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 24/08/2022 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade nos termos a seguir reproduzidos (fls. 594 a 601):

“VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência expressa se deu através do Domicílio Tributário Eletrônico, em 25/01/2021 (fl. 08).

A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram às fls. 12 a 332, de modo impresso.

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, ainda que sob a forma da singela e objetiva peça de impugnação.

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise do mérito.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo como atividade principal a “Fabricação de produtos de papel para uso doméstico e higiênico-sanitário não especificados anteriormente”, CNAE 17.42-7-99, estabelecido no município de Salvador.

A acusação é a de que teria recolhido a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Tal prática violaria o disposto na legislação estadual do ICMS, sendo necessário se estabelecer o vínculo entre os artigos 15 e 16 da Lei 7.014/96:

“Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

*I - 18% (dezoito por cento):
(...)”.*

Já o artigo 16, contém o seguinte comando:

“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 diretamente do estabelecimento fabricante situado neste Estado com destino a empresas de pequeno porte e microempresas inscritas no cadastro estadual, optantes do Simples Nacional, exceto em se tratando das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e das mercadorias não enquadradas no regime de substituição relacionadas nos incisos II, III e IV do caput deste artigo”.

No caso em análise, o autuado aplicando a alíquota de 7% nas vendas realizadas a empresas enquadradas no Regime do Simples Nacional, não indica no campo “OBSERVAÇÕES COMPLEMENTARES” das notas fiscais que acobertam as operações, o fato de a referida redução ter sido concedida sob a forma de desconto financeiro ao adquirente, conforme disposição contida no artigo 16, parágrafo 1º, inciso II da Lei nº 7.014/96:

“§ 1º A aplicação da alíquota de 7% (sete por cento), prevista na alínea ‘c’ do inciso I do caput deste artigo, fica condicionada ao repasse para o adquirente da mercadoria, sob a forma de desconto, do valor correspondente ao benefício fiscal, devendo o desconto constar expressamente no documento fiscal”.

O contribuinte não nega a prática de que foi acusado, apenas argui em sua defesa a aplicação pela autuante de base de cálculo equivocada nas operações realizadas com papel higiênico, que nos termos da legislação possuiria redução.

Já a autuante acolhe a arguição defensiva, elaborando novo demonstrativo e ao final pugnando pela parcial procedência do lançamento, acostando documentos que comprovam a prática imputada ao sujeito passivo quanto a acusação de não repasse via desconto, do valor do imposto que a legislação de forma condicionada lhe desonera, a se ver pelas notas fiscais amostrais de fls. 314 a 332.

Como já anteriormente registrado, não existem questões preliminares a serem enfrentadas, e ainda que alguns esclarecimentos sejam necessários, apesar de em sua peça defensiva o contribuinte ter falado, ao requerer a reabertura do prazo de defesa, em “novo lançamento” e “novo Auto de Infração”.

Em verdade, não se trata de novo lançamento, mas apenas e tão somente de ajustes realizados no lançamento, em atenção ao pleito defensivo, uma vez que, segundo o disposto no CTN, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e iniciativa de ofício da autoridade administrativa.

Tendo o sujeito passivo ingressado com impugnação ao lançamento, e seus argumentos terem sido albergados pela autuante, com exclusão dos valores indevidamente lançados, não se pode falar em “novo lançamento”, ou

novo “Auto de Infração”, mas apenas o lançamento efetuado sendo revisado, em prol e benefício do contribuinte. Por tal razão e motivo, entendeu esta Junta de Julgamento Fiscal em indeferir proposta de diligência no sentido de reabrir prazo de apresentação de defesa, contido no artigo 123 do RPAF/99, em sessenta dias, por entender cabível apenas e tão somente a regra contida no § 7º do artigo 127 do próprio RPAF/99:

“§ 7º Se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, observado o disposto no § 1º do art. 18”.

Tal dispositivo (§ 1º do artigo 18 do RPAF/99), regra:

“§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo sê-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo”.

Aliás, dependendo do caso, poderia até mesmo ser dispensada a ciência ao contribuinte dos novos demonstrativos, nos termos do § 8º do mencionado artigo 127 do RPAF/99.

“§ 8º É dispensada a ciência do sujeito passivo na hipótese de refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pela autuada”.

De igual modo, a proposta da autuante, ao final de sua segunda intervenção no processo, pela reabertura de prazo de defesa, carece de qualquer base legal ou normativa, tendo em vista que ao final de sua intervenção, na qual manteve todos os termos da informação fiscal anteriormente prestada, e em relação a isso o RPAF/99, norma procedimental indica a remessa para instrução e posterior julgamento, a autuante, como observado anteriormente, concordou com o argumento defensivo e recomendou a reabertura de prazo de defesa, situação que seria apenas possível existindo vício sanável por meio de diligência, e anulação de todos os atos anteriores à nova ciência ao contribuinte, o que não é o caso, até pelo fato de que os documentos que compõem a autuação foram todos emitidos pela autuada, e estão em seu poder, o que não lhe traz qualquer prejuízo, dificuldade ou obstáculo defensivo.

Lembro que a condução do processo não cabe ao autuante, ou a qualquer outra pessoa. Ela é privativa do julgador, a quem cabe determinar a realização dos atos tidos e entendidos como necessários, seguindo a previsão da própria norma regulamentar, o que não vem a hipótese presente.

No mérito propriamente dito, a empresa em momento algum nega a prática de não ter repassado o desconto de tributação concedido pela legislação ao comprador de seus produtos, apenas se insurgindo contra a forma de tributação das operações com papel higiênico, invocando a legislação específica que concede redução de base de cálculo em tais operações.

Se a mercadoria possui redução de base de cálculo, regra geral, ela se submete a tributação, ainda que em menor percentual e/ou valor. Logo, tal argumento deve ser visto com o necessário e devido cuidado, se analisando caso a caso, e de acordo com a indicação do contribuinte de quais mercadorias se encontrariam na referida situação, o que ocorreu unicamente em relação ao papel higiênico.

Isso pelo fato de se constituir um tipo de benefício fiscal concedido pelo Fisco com o objetivo de reduzir a tributação sobre determinadas mercadorias ou operações, sendo que em tal hipótese, a alíquota do produto não se altera, apenas ocorre diminuição na base que servirá para o cálculo do imposto.

Se constitui, pois, em benefício fiscal concedido pelas administrações tributárias, por meio de Decreto, compreendidas como regra de diminuição da tributação beneficiando, assim, operações e prestações específicas, reduzindo em determinado percentual o valor que serve para base de cálculo do ICMS.

Ao ser concedida tal redução da base de cálculo do imposto, se está, de fato, isentando parte da tributação incidente na respectiva operação, o que consiste na chamada isenção parcial do imposto, uma vez que a base de cálculo é o valor sobre o qual é aplicada a alíquota correspondente, fixada em lei, determinando-se assim o montante do imposto a ser recolhido.

Portanto, temos que tal figura objetiva a redução da carga fiscal de determinados produtos, minimizando assim a carga tributária do ICMS, quer seja de produtos provenientes de outros Estados ou do Exterior, agindo como instrumento de política fiscal.

Ainda que não haja disposição expressa na legislação, é entendimento dominante, tanto na doutrina, como na jurisprudência que a redução de base de cálculo equivale a isenção parcial.

O lançamento da nota fiscal de saída, em operação amparada com o benefício da redução de base de cálculo, será efetuado nos Registros C100 (dados do documento fiscal), C170 (itens do documento fiscal) e C190 (registro analítico do documento fiscal), preenchendo os campos referentes ao ICMS e com o CST X20.

De acordo com o Guia Prático da EFD, a base legal referente à redução de base de cálculo do ICMS, deverá ser informada no Registro C110 (informação complementar da nota fiscal), com prévio cadastro da referida informação no Registro 0450 (tabela de informação complementar do documento fiscal).

Quanto ao lançamento nos registros de apuração do ICMS no arquivo EFD, os valores referentes à redução de base de cálculo constarão no campo 02 (valor total dos débitos), no Registro E110 (apuração do ICMS, operações próprias).

Assim, a análise da pertinência ou não da acusação e do argumento defensivo, passa pela leitura da disposição contida no inciso XLIII do artigo 268 do RICMS/12, que trata de redução de base de cálculo:

“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

XLIII - das operações internas com papel higiênico realizadas de estabelecimento industrial ou atacadista, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12 % (doze por cento)”.

Lembro que a legislação não contém palavras inúteis, e a expressão “de”, que vem a ser uma preposição marca o lugar de origem, de onde veio.

Em se tratando o autuado de estabelecimento industrial, conforme já relatado em momento anterior no presente voto, cabe a redução de base de cálculo alegada, restrita aos estabelecimentos industriais ou atacadistas, como previsto na norma acima mencionada, o que resulta na necessidade de ajustes no lançamento, tal como promovido pela autuante em sede de informação fiscal.

E esta foi mais além. Em louvável atitude, verificando a comercialização pelo contribuinte de outros produtos submetidos a redução de base de cálculo, ainda que não alegado pela defesa, promoveu o recálculo da infração, em relação aos produtos amparados pelo artigo 268, inciso LII, alínea “k” do RICMS/12:

“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

LII - na operação de saída interna de mercadoria relacionada aos códigos de atividades econômicas a seguir indicados, destinada a contribuinte do ICMS inscrito no CAD-ICMS do Estado da Bahia, realizada por estabelecimento industrial situado neste Estado, desde que por ele produzida, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento), exceto em relação à base de cálculo do ICMS quando devido por substituição tributária:

(...)

k) 174 - fabricação de produtos diversos de papel, cartolina, papel-cartão e papelão ondulado”.

Analisando o demonstrativo de fls. 90 a 312, no qual estão discriminados os produtos comercializados pela autuada, constato serem objeto de operações pela mesma, de “toalhas tipo lençóis para mão” “forro hospitalar para cama”, “guardanapo de papel”, “toalha em bobina”, dentre outros, todos confeccionados em papel, o que, igualmente garante a redução de base de cálculo, consoante legislação acima copiada, no que agiu corretamente a autuante, ainda que de ofício.

Diante das expostas razões, especialmente pela ausência de contestação ao apontamento de erro nos cálculos realizados, por parte da empresa autuada, que poderia, inclusive, fazê-lo por amostragem, acolho o demonstrativo retificado elaborado pela autuante quando da informação fiscal, e voto pela procedência parcial do Auto de Infração em R\$ 145.907,80, de acordo com o demonstrativo abaixo:

2016

Junho	R\$	386,85
Julho	R\$	96,78
Agosto	R\$	1.557,50
Setembro	R\$	7.188,99
Outubro	R\$	7.458,51
Novembro	R\$	6.837,89
Dezembro	R\$	7.498,55

2017

Janeiro	R\$	9.744,72
Fevereiro	R\$	8.791,74
Março	R\$	10.938,76
Abril	R\$	7.820,83
Maio	R\$	12.029,40
Junho	R\$	8.893,23
Julho	R\$	9.634,86
Agosto	R\$	8.890,13
Setembro	R\$	8.867,81
Outubro	R\$	9.752,99

Novembro R\$ 8.801,26
Dezembro R\$ 10.717,00”.

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estabelecido no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF nº 0114-03/23-VD.

O contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 512 a 616, conforme a previsão do art. 169, I, “b” do sobredito Regulamento, iniciando por aduzir a tempestividade da peça, fornecer endereço para correspondências processuais e sintetizar os fatos.

Em preliminar de nulidade, argumenta que a revisão levada a efeito na 1ª Instância configurou um novo lançamento, com a completa alteração das planilhas e do valor exigido, fato que deveria ensejar a reabertura do prazo de defesa, principalmente diante da vasta documentação, e que não ocorreu.

A própria fiscal autuante anuiu com a reabertura do prazo de defesa, de acordo com a cópia reprográfica de fl. 614 (vide fl. 589), mas o órgão preparador não adotou tal medida.

Finaliza requerendo a reforma da Decisão, com a reabertura do prazo para impugnar, ou, caso contrário, que os autos sejam remetidos à PGE/PROFIS para controle de legalidade.

VOTO

O presente lançamento de ofício foi lavrado para acusar o sujeito passivo do recolhimento a menor do ICMS, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Segundo a auditora, a empresa realizou operações de saída de mercadorias para contribuintes enquadrados na condição de microempresa e EPP, com a alíquota de 7%, mas não repassou o desconto conforme o previsto no art. 16, § 1º da Lei do ICMS/BA, segundo o qual a aplicação da alíquota de 7% (sete por cento) fica condicionada ao repasse para o adquirente da mercadoria, sob a forma de desconto, do valor correspondente ao benefício fiscal, devendo o desconto constar expressamente no documento fiscal.

A sociedade empresária está inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo como atividade principal a *“Fabricação de produtos de papel para uso doméstico e higiênico-sanitário não especificados anteriormente”*, CNAE 17.42-7-99, estabelecida no Município de Salvador.

O contribuinte não negou o cometimento do ilícito, apenas argumentou que o papel higiênico tem a base de cálculo reduzida, o que foi plenamente acatado pela autuante. Aliás, a autuante, além do papel higiênico, observou de ofício a redução de base de cálculo para outras mercadorias, nos termos do preceptivos regulamentares abaixo reproduzidos:

“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

XLIII - das operações internas com papel higiênico realizadas de estabelecimento industrial ou atacadista, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12 % (doze por cento);

(...)

LII - na operação de saída interna de mercadoria relacionada aos códigos de atividades econômicas a seguir indicados, destinada a contribuinte do ICMS inscrito no CAD-ICMS do Estado da Bahia, realizada por estabelecimento industrial situado neste Estado, desde que por ele produzida, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento), exceto em relação à base de cálculo do ICMS quando devido por substituição tributária:

(...)

k) 174 - fabricação de produtos diversos de papel, cartolina, papel-cartão e papelão ondulado”.

Acertadamente, o relator *a quo* assinalou que:

“Analisando o demonstrativo de fls. 90 a 312, no qual estão discriminados os produtos comercializados pela autuada, constato serem objeto de operações pela mesma, de “toalhas tipo lençóis para mão” “forro hospitalar

para cama”, “guardanapo de papel”, “toalha em bobina”, dentre outros, todos confeccionados em papel, o que, igualmente garante a redução de base de cálculo, consoante legislação acima copiada, no que agiu corretamente a autuante, ainda que de ofício”.

Recurso de ofício Não Provido.

Os autos estão prontos para serem julgados, motivo pelo qual, fundamentado no art. 147, I, “a” do RPAF/99, indefiro o pedido de oitiva da PGE/PROFIS.

Quanto ao Recurso Voluntário, o contribuinte se insurge contra o fato de ter sido efetuada, a seu pedido, mera revisão do feito. Não se trata um novo Auto de Infração, conforme alegou, mas de correção, em virtude dos motivos que ele mesmo expôs na impugnação, abrangendo, além do papel higiênico, outras mercadorias corretamente analisadas pela auditora fiscal.

Neste ponto, há que se observar a norma contida no art. 127, § 8º do RPAF/99.

“§ 8º É dispensada a ciência do sujeito passivo na hipótese de refazimento de demonstrativo ou levantamento efetuado em função de argumentos e provas apresentadas pela autuada”.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

No mérito da imputação, a empresa não negou a prática de não ter repassado o desconto de tributação concedido pela legislação ao comprador de seus produtos, apenas se insurgindo contra a forma de tributação das operações com papel higiênico, invocando, na impugnação, a legislação específica que concede redução de base de cálculo em tais operações.

Nos termos do art. 16, § 1º do RICMS/12:

“§ 1º A aplicação da alíquota de 7% (sete por cento), prevista na alínea ‘c’ do inciso I do caput deste artigo, fica condicionada ao repasse para o adquirente da mercadoria, sob a forma de desconto, do valor correspondente ao benefício fiscal, devendo o desconto constar expressamente no documento fiscal”.

Em suma, 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 expressamente na nota fiscal 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 da de 18.

Mantida a Decisão recorrida.

Recurso Voluntário Não Provido.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 108880.0003/21-6, lavrado contra **MEYOR’S INDUSTRIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 145.907,80**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de janeiro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS