

**A. I. N°** - 298578.0002/19-6  
**AUTUADO** - MAKITA DO BRASIL FERRAMENTAS ELÉTRICAS LTDA.  
**AUTUANTE** - CLÁUDIA MARIA SEABRA MARTINS  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** – INTERNET – 20/01/2025

## **6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0406-06/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS REGULARMENTE ESCRITURADAS, ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS. DESTINATÁRIOS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL. O lançamento tributário para poder gerar efeitos jurídicos, deve delimitar com precisão a infração cometida, de forma a propiciar ao sujeito passivo o exercício da ampla defesa. Verificada a não conformidade dos fatos descritos na acusação fiscal e a comprovação do cometimento da infração não correspondente ao objeto da autuação. Insuficiência de elementos para se determinar, com segurança, a infração. Vício insanável previsto no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99. Auto de Infração **NULO**. Decisão não unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 29 de março de 2019 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 1.350.927,48, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **03.02.02.** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de março a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017 e janeiro de 2018.

Informa a autuante: *“Erro na determinação da alíquota nas operações de saídas de mercadorias para empresas do Simples Nacional, por enquadramento indevido como equiparado a indústria, alíquota utilizada de 7%, quando deveria ter utilizado alíquota interna (17% ou 18%), a depender do período”.*

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 21 a 40, onde registra que, apesar do zelo e do cuidado com que conduziu seus trabalhos comprovará que a autuação foi realizada de maneira equivocada e que, especificamente no que se refere ao período de fiscalização realizada, qual seja, 01/01/2014 a 31/12/2018, a diferença apresentada decorre de incentivo fiscal não considerado no levantamento fiscal, conforme será demonstrado adiante.

Inicialmente, informa ser pessoa jurídica de direito privado regularmente constituída sob a forma de sociedade empresária limitada, atuante no segmento de comércio varejista de ferramentas, na forma prevista no Contrato Social da Sociedade Empresarial registrada na JUCEB - Junta Comercial do Estado da Bahia (Doc. 02).

A unidade baiana da empresa estabelecida no município de Lauro de Freitas recebe as ferramentas produzidas pela sua matriz localizada no Estado do Rio Grande do Sul para futura revenda, e dentre os produtos comercializados, alguns encontram-se beneficiados pela redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91.

Ocorre que, em face ao recebimento de mercadoria por transferência de estabelecimentos localizados em outras Unidades da Federação e a exigência do recolhimento da antecipação parcial do imposto, acumulou crédito fiscal de ICMS, cujo saldo em 31/12/2018 era de R\$ 4.393.532,28, conforme comprova o recibo de seu SPED transmitido (Doc. 03).

Aponta que além da redução da base de cálculo acima citada, no período de março de 2010 a março de 2015, as filiais atacadistas que comercializassem produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa, ainda que localizado em outro Estado, seriam equiparados à indústria, para fins de aplicação da alíquota de 7%, conforme disposições contidas na Lei 11.899/10.

Contudo, tal dispositivo foi revogado pela Lei 13.207/14, de forma que somente as vendas realizadas por estabelecimentos industriais poderiam ser feitas com a alíquota de 7%, frisa. Apesar da revogação supra, a empresa se equivocou e permaneceu utilizando a alíquota de 7% nas operações de saídas internas destinadas a empresas de pequeno porte, gerando um débito mensal em valor menor que aquele que efetivamente lhe era devido.

Verificado o equívoco cometido e buscando evitar a instauração de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização que pudesse ensejar encargos à empresa, informa ter apresentado Denúncia Espontânea, protocolada sob o nº 03287620180, através da qual informou o erro cometido quanto a alíquota aplicada e requereu a redução do saldo credor então existente (Doc. 04 – Cópia Integral em meio magnético), sendo tal processo realizado em obediência ao quanto disposto no artigo 95 do RPAF/99, reproduzido. Recebido o processo pela Inspetoria, foi emitido o Parecer Final (Doc. 05), cujo teor transcreve.

Esclarece que em face à retificação realizada e a confirmação do saldo credor, nada havia a ser impugnado, na forma prevista no artigo 99 do RPAF/99, e assim, homologado o crédito existente, ingressou com pedido de certificação do crédito, momento em que foi cientificada da existência de nova revisão fiscal (Doc. 06). Demonstra surpresa quando, ao final de tal procedimento foi surpreendida pela lavratura dos Autos de Infração 2985780003/19-2 e 2985780002/19-6, ambos com cobrança de suposto recolhimento a menor de ICMS, acrescido de juros e multa de infração, calculada à alíquota de 60%.

Preliminarmente, requer que o objeto da presente autuação seja processado e julgado conjuntamente com aquele vinculado ao Auto de Infração 2985780003/19-2, tendo em vista que o resultado obtido naquele aproveita aos débitos aqui combatidos.

Destaca que, apesar da inexistência de permissão regulamentar expressa para tal união, o que se pede é que o segundo processo seja distribuído para o mesmo relator a quem couber o primeiro dos dois processos por sorteio, conforme disposto no artigo 136, III, “a” do RPAF/99. Argui ser tal procedimento, plenamente, possível e necessário, como atendimento aos princípios da eficiência no serviço público e da economia processual, e como forma de garantir um julgamento adequado e impedir que sejam proferidas decisões conflitantes sobre os mesmos fatos.

A seguir, aborda o que entende como nulidade do lançamento, indicando ter apresentado saldo credor de ICMS, especialmente em face aos recolhimentos mensais que realiza a título de antecipação parcial e apesar da inexistência de qualquer prejuízo ao Erário Público, que recebeu antecipadamente pelas operações realizadas, se entendeu ter havido recolhimento a menor de ICMS no período, por erro na aplicação da alíquota prevista para a operação. Após transcrever o teor do artigo 42, II, “a” da Lei n.º 7.014/96, aponta haver no presente lançamento um vício de forma que culmina na nulidade do presente lançamento.

Destarte, consoante anteriormente afirmado, antes de qualquer procedimento fiscal, constatou o equívoco cometido quanto a alíquota aplicada e apresentou denúncia espontânea,

instrumentalizada com planilhas demonstrativas da sua nova apuração, contendo o valor devido por nota fiscal, considerando a alíquota de 17% ou 18%, na forma prevista na legislação para as operações realizadas.

Aduz que apesar de ciente da denúncia espontânea (cujo valor, inclusive fora abatido do total mensal apurado no Auto de Infração), ao proceder seu cálculo a autuante errou quando, por razões desconhecidas, desconsiderou os descontos incondicionais concedidos, assim como não procedeu à redução de base de cálculo, concedida pelo Convênio 52/91, gerando uma suposta diferença de ICMS a pagar, na forma que será detalhada alhures.

Seu equívoco foi ainda maior quando, ao capitular a infração optou por descrevê-la como se erro de alíquota fosse demonstrando o total desconhecimento quanto ao cálculo por ela realizado e desta forma, se há aqui alguma discussão, esta refere-se à base de cálculo aplicada na operação e não a alíquota que foi, na forma prevista no RPAF, devidamente regularizada antes do início do presente procedimento fiscal.

*In casu*, querendo se apontar erro na apuração, este seria quanto a determinação da base de cálculo, fato distinto do contido no presente lançamento. Assim, tendo sido a descrição dos fatos feita de forma absolutamente inadequada, estão ausentes do lançamento os requisitos de certeza e liquidez que a ele são indispensáveis, inquinando-o em nulidade, na forma do artigo 18 do RPAF/99 copiado. Traz, em reforço, decisão prolatada pelo CONSEF quando do julgamento do Auto de Infração 206898.0249/14-7.

Não bastasse ter a autuante se equivocado quanto a capitulação legal da infração, afirmou ainda que o procedimento supostamente adotado resultou em “*recolhimento a menor*” de ICMS, fato que não corresponde à realidade, uma vez que consoante já anteriormente afirmado, no período objeto da autuação fiscal, como até o presente momento, vem acumulando sistematicamente saldo credor de ICMS, e em nenhum dos meses revisados foi apurado saldo devedor do ICMS e desta forma, não há que se falar em imposto não recolhido por erro na base de cálculo. Invoca a seu favor o artigo 39 do RPAF/99, reproduzido.

Indica ter errado mais uma vez a autuante quanto à capitulação legal da suposta autuação, uma vez que, se houve algum equívoco da empresa, cujo mérito será posteriormente demonstrado, a ocorrência não está de nenhuma maneira vinculada a ausência de pagamento de imposto ao Erário Público, que não sofreu qualquer prejuízo no procedimento adotado. Ao revés, não agiu com dolo, fraude ou simulação, procedeu a todos registros de forma regular e requereu a revisão fiscal desta douta Secretaria.

Não tendo havido ausência de recolhimento do tributo, não pode sobre si recair uma cobrança sobre tributo comprovadamente recolhido e que resultou em saldo credor em seu favor, arremata, o que a leva a requerer pelo exposto, a nulidade do lançamento fiscal realizado. Quanto ao mérito, argumenta que ainda que se entenda pela validade do lançamento, como realizado, ele deve ser declarado improcedente, na forma a seguir demonstrada.

Reitera ter por atividade principal o comércio varejista de ferragens e ferramentas, recebendo os produtos produzidos pela sua matriz localizada no Rio Grande do Sul para futura revenda, sendo seu *mix* de produtos composto, essencialmente, por ferramentas utilizadas na construção civil, cujas classificações na NCM foram incluídas na redução da base de cálculo, concedida pelo Convênio 52/91, reproduzido em sua Cláusula primeira.

Indica que o referido Convênio ICMS traz, em seus anexos, a lista de produtos, com os respectivos códigos e descrição na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado (NCM/SH), que farão jus ao tratamento tributário diferenciado:

- a) Anexo I: lista as máquinas, aparelhos e equipamentos industriais beneficiadas;
- b) o Anexo II lista as máquinas e implementos agrícolas beneficiados (Doc. 07 - Cópia Integral em meio magnético).

Alega que o Estado da Bahia, signatário do Convênio, incluiu tal redução em seu regulamento de ICMS, aprovado pelo Decreto 13.780/12, em seu artigo 266, transcrito, e segundo a sua dicção, não há dúvida que a carga tributária resultante das operações com máquinas e aparelhos contemplados no Convênio ICMS 52/91 (que concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas) deve ser equivalente a 8,80%.

Tal redução fora, inclusive, aplicada pela própria autuante no Auto de Infração 2985780003/19-2 (Doc. 08), relativo às operações com os mesmos produtos no período de janeiro de 2014 a março de 2015, demonstrando que tinha conhecimento da legislação vigente.

Ao compulsar a planilha elaborada pela autuante verifica que todos os produtos nela elencados se amoldam perfeitamente à possibilidade de fazerem jus à aplicação da base de cálculo reduzida. Apesar disto, ao elaborar seu demonstrativo a autuante ignorou tal redução, resultando em débito fiscal comprovadamente inexistente.

Frisa que, aplicadas as disposições do Convênio ICMS 52/1991, não haveria qualquer valor de ICMS a recolher, veja-se no exemplo tomado, qual seja a Nota fiscal n.º 79314 (Doc. 09), plotada em suas informações, sendo que a NCM 8465.91.20 encontra-se listada no item 54.3 do Anexo I do referido Convênio, consoante cópia apresentada.

Ocorre que, apesar de fazer jus à redução de base de cálculo na operação realizada, por motivos alheios ao seu conhecimento, tal benefício não foi observado pela autuante, como se verifica do recorte do anexo acostado:

| Dta        | NumDoc | NCM      | CFOP | VlItem | VlDesc | VlLiqItem | VlBdCms | AliqIcms | VlIcms | VlIpi | Mes | VI Base<br>Cálculo<br>Apurada | Aliq. Icms<br>Correta | VI Icms<br>Apurado | Diferença a<br>menor Icms<br>Debitado |
|------------|--------|----------|------|--------|--------|-----------|---------|----------|--------|-------|-----|-------------------------------|-----------------------|--------------------|---------------------------------------|
| 23/03/2015 | 79314  | 84659120 | 5102 | 544,45 | 58,54  | 485,91    | 485,91  | 7        | 34,01  | -     | 3   | 544,45                        | 17                    | 92,56              | 58,55                                 |

Do mesmo, constata que, sem qualquer dúvida, a redução de base de cálculo concedida pelo artigo 266 do RICMS não foi observada, o que resultou em uma cobrança indevida de ICMS.

Tivesse a autuante reduzido a base de cálculo, como determina a norma, verificaria que o valor da diferença por ela apurado seria exatamente o valor da denúncia espontânea apresentada, na forma exemplificada.

Vê, portanto, que o levantamento fiscal é absolutamente equivocado, pois desconsidera a redução da base de cálculo, distanciando-se, assim, da orientação contida na legislação, ficando patente a improcedência da autuação ora combatida, na forma já analisada por este Conselho, como nos Acórdãos CJF 0309-12/17 e CJF 0349-11/15 cujas ementas transcreve, verificando, portanto, a total improcedência do lançamento efetuado.

Aponta ser sua carteira de clientes também composta por empresas optantes pelo regime simplificado de tributação Simples Nacional, previsto na Lei Complementar 123/2006, e durante o período de março de 2010 a março de 2015, as filiais atacadistas que comercializassem produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa, ainda que localizado em outro Estado, seriam equiparados a indústria, para fins de aplicação da alíquota de 7%, em conformidade com o previsto no artigo 16 da Lei 7.014/96, copiada em seus termos.

Ressalta que o artigo supracitado estabelece como condição *sine qua non* para a fruição do benefício a transferência, como desconto ao comprador, do valor correspondente à redução da alíquota, de forma que o verdadeiro beneficiário da operação, a microempresa, seja atingido.

Em cumprimento à regra supra, garante que concedeu de forma incondicional, o desconto aos seus clientes enquadrados como microempresa, como inclusive, afirmado pela autuante, de maneira que os preços a estes praticados eram distintos dos demais clientes, sendo que tais valores de descontos eram invariavelmente objeto de destaque nas notas fiscais emitidas e abatidos dos valores devidos à impugnante, na forma dos exemplos de notas fiscais ora acostadas (Doc. 10).

Destaca que tais descontos eram concedidos sem qualquer vinculação a condições ou vinculação a evento futuro e incerto; tinham seu abatimento direto no documento fiscal e eram, portanto, caracterizados como desconto incondicional concedido.

Tem como equívoco da autuante, quando ignora a existência de tais descontos e faz incidir a alíquota da operação sobre o valor do item, na forma do recorte da planilha anexa ao Auto de Infração:

| Dta        | NumDoc | NCM      | CFOP | VlItem   | VIDesc | VlLiqItem | VlBcIcms | AliqIcms | VlIcms | VlIpi  | Mes | VI Base Cálculo Apurada | Aliq. Icms Correta | VI Icms Apurado | Diferença a menor Icms Debitado |
|------------|--------|----------|------|----------|--------|-----------|----------|----------|--------|--------|-----|-------------------------|--------------------|-----------------|---------------------------------|
| 23/03/2015 | 79313  | 84672999 | 5102 | 1.788,40 | 192,30 | 1.596,10  | 1.596,10 | 7        | 111,73 | 143,07 | 3   | 1.931,47                | 17                 | 328,35          | 216,62                          |

Da simples leitura dos dados incluídos para o cálculo do tributo, verifica que, além de desconsiderar a redução apresentada no item anterior, o desconto contido na nota foi excluído da base de cálculo do tributo, fazendo surgir um débito onde, efetivamente não existia.

Invoca a Lei Complementar 87/96, no artigo 13, I, § 1º, II, “a”, ao tratar da incidência e da base de cálculo do ICMS, devidamente copiado, bem como a Lei Ordinária Estadual 7.014/96, ao tratar da incidência e da base de cálculo do ICMS dispor no seu artigo 17, VIII, § 11, na forma transcrita.

Olvidou a douda autuante em verificar que há, inclusive, uma didática Instrução Normativa, 38/94 (Doc. 11) – que apesar de antiga permanece vigente – onde o ente tributante detalha a forma de cálculo do ICMS devido, nas hipóteses de venda para microempresa, reproduzindo trecho da mesma.

Assevera cristalino que houve um equívoco por parte da autuante que, simplesmente ignorou a existência dos descontos, calculando um suposto ICMS devido, apurado a partir de descontos incondicionalmente concedidos, mais uma vez trazendo entendimentos deste Conselho quanto a não inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS, através dos Acórdãos JJF 0298-01/12, CJF 0350-13/13 e CJF 0272-12/07, cujas Ementas copia. Requer, por tudo quanto exposto, a improcedência do presente lançamento fiscal.

Como forma de demonstrar o total descabimento do lançamento ora combatido, garante apresentar demonstrativo, idêntico àquele apresentado pela autuante, acrescentando-se as colunas denominadas de dados corretos, onde se demonstra a inexistência de qualquer valor de ICMS devido no período (Doc. 12 - Cópia Integral em meio magnético).

Nas colunas denominadas de dados corretos, foram acrescentadas as seguintes informações:

Subtotal = onde se calcula o valor total da nota, que compreende o valor do item acrescido do IPI;

Valor líquido = que corresponde ao subtotal abatido do valor do desconto incondicional concedido;

Valor da base de cálculo correta = valor líquido multiplicado pelo percentual de 51,76% correspondente à redução concedida pelo Convênio anteriormente citado;



Valor do ICMS devido = Valor da base de cálculo correta multiplicado pela alíquota de 17%, considerando tratar-se apenas de operações internas;

Valor pago = Soma do valor do ICMS destacado com aquele incluído na denúncia espontânea apresentada pela Impugnante;

Valor devido = onde se demonstra a total inexistência de qualquer valor a recolher.

Do sumário reproduzido, constata que, ao revés do quanto afirmado na autuação, por equivocarse no cálculo realizado, apresentou na denúncia espontânea um débito superior ao efetivamente devido, nada mais lhe sendo devido, portanto.

Assevera ter o processo administrativo como corolário primordial a busca permanente da verdade real, no qual, a administração pública deve sempre basear suas decisões com base nos fatos, ainda que haja o descumprimento da forma, trazendo trecho doutrinário de Sergio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, e no mesmo sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello.

Sendo assim, conclui que, no processo administrativo, predominando o princípio da verdade material, é que se mostra necessária a realização de diligência, de forma a verificar todos os pontos aqui levantados como desconsiderados pela autuante.

Assim, por ser o Auto de Infração contido de discussões acerca de matérias eminentemente fáticas, requer que, caso se entenda que a impugnação não contempla todas as provas e evidências necessárias para a comprovação das alegações apresentadas pela impugnante e formação de sua convicção, converta o processo em epígrafe em diligência fiscal, na forma do artigo 140 e seguintes do RPAF.

À vista do exposto, requer, preliminarmente a distribuição conjunta do presente processo com o Auto de Infração 2985780003/19-2, e seja o presente lançamento julgado nulo de pleno direito, tendo em vista faltarem-lhe os requisitos necessários para sua validade. Se entender-se pela validade do lançamento, seja ele julgado improcedente, tendo em vista que o valor nele apurado resultou de equívocos cometidos pela autuante em seu levantamento fiscal. Por fim, reafirma seu pedido de diligência fiscal, caso se entenda necessário e protesta pela produção de provas pelos meios permitidos, especialmente a juntada posterior de documentos.

Informação Fiscal prestada por estranho ao feito às fls. 124 a 129, indica, em relação as nulidades arguidas, que os argumentos não encontram respaldo legal, especialmente no artigo 18, do RPAF/99, uma vez que todas as formalidades foram atendidas. No mérito, inicialmente esclarece que em relação ao processo SIPRO 037876/2018-0, os valores levados a ajuste na sua escrita fiscal foram deduzidos, sendo tal fato informado logo ao final dos demonstrativos que amparam a acusação, conforme recorte que acosta.

Analisando os argumentos defensivos, aborda a desconsideração da redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91, invocando o teor do artigo 111 do Código Tributário Nacional (CTN), cujo teor reproduz, arrematando ter identificado algumas mercadorias relacionadas no mesmo, tendo retificado a alíquota das mesmas para 8,80%, na forma da sua Cláusula Primeira, inciso II.

Em relação à inclusão indevida do desconto da base de cálculo, ressalva, inicialmente, ter entendido que a autuada pretendia dizer “na” e não, “da base de cálculo”.

Argumenta que o motivo da autuação se encontra devidamente patente, sendo entendido pelo sujeito passivo, que aplicou a alíquota de 7% nas operações de saídas para contribuintes inscritos na condição de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Esclarece que o cerne da discussão

se encontra no entendimento da empresa de ter concedido, de forma incondicional, desconto aos clientes enquadrados como microempresas, praticando preços distintos dos demais clientes.

Entende que em nenhum momento estes descontos incondicionais foram concedidos nas operações relacionadas no Auto de Infração, tendo ocorrido apenas o repasse da parcela do ICMS correspondente ao benefício fiscal, e a redação do artigo 16, § 1º da Lei 7.014/96, cujo teor transcreve. Reitera que tal valor não se trata nunca de desconto incondicional, e isso sempre foi deixado bem claro para a autuada, e, embora a sua interpretação ao artigo 13, inciso II, da Lei 7.014/96 não esteja incorreta, este não é o caso concreto, aqui residindo a celeuma da infração.

Pontua entender a empresa autuada tratar-se o valor do repasse do ICMS ao destinatário de mercadoria, de “desconto incondicional”, o que discorda, pois, aquele valor é ICMS “puro”, na concepção da palavra. Considera não se tratar de “desconto incondicional”, e sim, de repasse do percentual da parcela do ICMS, o que fica claro na análise dos documentos fiscais e as operações em si, sendo a diferença de 17% para 7%, até 22/03/2015, informada na nota fiscal, por força do já mencionado artigo 16, § 1º da Lei 7.014/96, mais uma vez reproduzido.

Fala que o “desconto incondicional” destacado/informado na Nota Fiscal é a parcela do ICMS (diferença entre 17% para 7% e 18% para 7%), e na nota fiscal, como bem expressa o citado artigo 16, § 1º da Lei 7.014/96, era repassado ao adquirente sob a forma de desconto, e “repassado sob a forma” não é “desconto”. E uma vez não ser a alíquota prevista para a operação (7%), este valor retorna para integrar a base de cálculo, afinal, em momento algum foi “desconto incondicional”, aduz.

Apresenta tabela comparando numericamente, para um mesmo valor de produto, as operações com alíquotas de 7% e 17%, apurando o valor do repasse, a denúncia espontânea da autuada e a apuração da autuante. Diz que o exemplo acima, utilizando dados apresentados pela empresa, bem ilustra o ocorrido, ou seja, o erro de interpretação da autuada, a qual não retornou com o valor do repasse para a base de cálculo para novamente apurar com a alíquota de 17% ou 18%, não tendo ocorrido nenhum tipo de “descontos incondicionalmente concedidos” na operação.

Tendo em vista a retificação das alíquotas de 17% e 18% para 8,8%, para as mercadorias relacionadas no Convênio ICMS 52/91, apresenta novo demonstrativo de débito para a infração. Conclui ter a irregularidade apurada se dado por erro de interpretação da autuada, ao considerar o repasse como “desconto”, e assim o manteve quando da descaracterização da operação. Quanto aos argumentos defensivos relativos ao Convênio ICMS 52/91, reitera procederem em parte, pelo fato de algumas mercadorias ali relacionadas terem sido tributadas na ação fiscal com alíquota interna, e não 8,8%, tendo retificado nesta oportunidade, o que reduziu o valor autuado de R\$ 1.350.927,48, para R\$ 1.162.754,94, na forma dos demonstrativos que diz apresentar.

Cientificado do teor da Informação Fiscal através do DTE (fl. 130), o sujeito passivo retorna ao feito para se manifestar (fls. 132 a 144), no sentido de ser a mesma tempestiva, uma vez que a intimação para o conhecimento do teor da Informação Fiscal foi recebida em 25 de novembro de 2020. Desta forma, a presente manifestação, protocolada na data constante da mesma, deve ser declarada tempestiva e, portanto, apreciada por esta Secretaria.

Consoante informado em sua impugnação, no período fiscalizado apurou saldo credor de ICMS, acumulado, principalmente, por ser a unidade revendedora dos produtos industrializados por sua unidade localizada fora do Estado da Bahia, cujas transferências geram recolhimento mensal de antecipação parcial. Objetivando confirmar o saldo credor existente assevera ter realizado revisão de suas operações, momento em que constatou:

1. Até 03/2015 adotava corretamente a tributação nas vendas para microempresas, uma vez que utilizava a alíquota de 7% e repassava o desconto correspondente aos adquirentes, na forma prevista no RICMS vigente;
2. A partir de 03/2015 o artigo da Lei n.º 7.014/96, que equiparava as filiais atacadistas às indústrias para fins do benefício fiscal listado no item anterior fora revogado, de forma que as operações passaram a ser tributadas normalmente;
3. Diversos itens pertencentes ao mix de seus produtos estão beneficiados pela carga tributária reduzida para 8,8%, por estarem as NCM's correspondentes listadas em um dos anexos do Convênio 52/91.

Verificado o equívoco fala ter procedido ao levantamento do ajuste do seu saldo credor, considerando as seguintes alterações:

1. As operações realizadas a partir de março de 2015 tiveram a elevação da alíquota de 7% para 8,8% dos produtos listados nos Anexos do Convênio;
2. As operações realizadas a partir de março de 2015 tiveram a elevação da alíquota de 7% para 17% dos produtos não listados nos Anexos do Convênio;
3. Os descontos concedidos deixaram de ter qualquer vinculação a benefício fiscal, passando a ter natureza exclusivamente de desconto incondicional.

As diferenças apuradas foram lançadas como outros débitos, reduzindo o saldo credor existente, relata. Ocorre que, apresentada a denúncia espontânea, a autuante entendeu por bem realizar lançamento complementar, apurando um suposto saldo a recolher de ICMS, resultante exatamente da desconsideração da alíquota reduzida de 8,8% e por não abater os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos. Lembra que apresentada a impugnação, estranho ao feito, doravante denominado de Revisor, apresentou informação fiscal, reduzindo o valor do débito apurado, na forma transcrita.

Como visto, a irregularidade apurada na Infração 01 se deu por erro de interpretação da Autuada. Considerou o repasse como “desconto” e assim o manteve quando da descaracterização da operação. Em se tratando do seu argumento defensivo quanto ao Convênio ICMS 52/91 procede em parte, pelo fato de algumas mercadorias ali relacionadas terem sido tributadas na ação fiscal com a alíquota interna e não a prevista de 8,80%, o que foi retificado nesta Informação Fiscal tendo o Crédito Tributário sendo reduzido de R\$ 1.350.927,48 para R\$ 1.162.754,94, conforme demonstrativos devidamente retificados que acompanham a presente. Assim, requer a procedência parcial da ação fiscal.

Ocorre que, existem argumentos trazidos na impugnação que não foram devidamente analisados na Informação Fiscal prestada, resultando em equívocos no valor apurado pelo Revisor, o que resultou na necessidade de apresentação do presente. Esclarece, ter demonstrado em sua impugnação, que na presente autuação houve vício na formalidade que enseja a nulidade do feito. Isso porque, antes de qualquer procedimento fiscal constatou que procedeu ao cálculo do ICMS com alíquota distinta daquela legalmente prevista para as operações e recalculou todo o valor do imposto devido, procedimento que fora, inclusive, homologado pela inspetoria fiscal a que está vinculada.

Desta forma, o “equívoco” cometido quanto a alíquota aplicada foi sanado, mantendo-se, como restará demonstrado alhures, a discussão sobre a incidência (ou não) do ICMS sobre os descontos incondicionais concedidos. Destaca, inclusive, que no período houve apuração de saldo credor e o valor apurado na denúncia espontânea fora devidamente abatido do saldo mensal apurado.



Ocorre que, apesar da inexistência de erro na aplicação da alíquota prevista para a operação, o Auto de Infração foi capitulado descrevendo como infração *“Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”*, imputando a multa prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96, reproduzida.

Assim, é que no presente lançamento houve vício de forma, reafirma, uma vez que não houve recolhimento a menor de ICMS, já que, repita-se, apurou saldo credor em todo o período analisado e nem houve erro na aplicação da alíquota, uma vez que os números analisados pela autuante já contemplavam as correções anteriormente informadas.

Pontua que apesar de tal alegação o revisor limitou-se a informar que: *“Os argumentos trazidos (fls. 25 e 29) não encontram respaldo legal, especificamente no artigo 18 do Decreto nº 7629/97. Todas as formalidades legais foram atendidas não havendo vício que culmine em nulidade do feito”*. Registra que o mesmo olvidou em verificar que o presente caso se amolda ao previsto no artigo 18, inciso II do Decreto n.º 7.629/99, isto porque, ao errar na capitulação da infração, a autuante acabou por impedir que se defendesse adequadamente. Indaga que, se não houve ausência de recolhimento de ICMS, uma vez que apurou saldo credor no período e nem houve erro na alíquota aplicada, qual foi a infração cometida? Em assim sendo, reafirma todos os termos de sua exordial, requerendo a nulidade do presente lançamento fiscal.

Quanto ao mérito, destaca que, apesar de ironicamente o constar em sua informação que a autuada se equivocou em trazer em seu texto que os produtos comercializados se amoldam perfeitamente à possibilidade de fazerem jus à aplicação da base de cálculo reduzida, fazendo expressa menção a palavra possibilidade, acabou por verificar que, de fato, havia erro na autuação, o que resultou na reapuração do valor supostamente devido. Registra ter ficado o mesmo tão preocupado em responder de forma desnecessariamente irônica a impugnação apresentada que acabou por olvidar de juntar a memória de cálculo do novo suposto valor de autuação, impedindo e cerceando mais uma vez o seu direito de defesa.

Conforme exposto anteriormente, a unidade baiana autuada, estabelecida no município de Lauro de Freitas é pessoa jurídica de direito privado e tem por atividade principal o comércio varejista de ferragens e ferramentas, recebendo os produtos produzidos pela sua matriz localizada no Rio Grande do Sul para futura revenda, sendo o seu mix de produtos composto, essencialmente, por ferramentas utilizadas na construção civil, cujas classificações na NCM foram incluídas na redução da base de cálculo, concedida pelo Convênio n.º 52/91.

Lembra que o referido Convênio ICMS traz, em seus anexos, a lista de produtos, com os respectivos códigos e descrição na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado (NCM/SH), que farão jus ao tratamento tributário diferenciado:

- a) Anexo I: lista as máquinas, aparelhos e equipamentos industriais beneficiadas;
- b) o Anexo II lista as máquinas e implementos agrícolas beneficiados (Cópia Integral em meio magnético já anexado aos autos).

Frisa ter o Estado da Bahia, signatário do Convênio, incluído tal redução em seu Regulamento de ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 13.780/12, cujo teor transcreve. Segundo a dicção da norma supra, não há dúvida que a carga tributária resultante das operações com máquinas e aparelhos contemplados no Convênio ICMS 52/91 (que concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas) deve ser equivalente a 8,80%, arremata.

Consigna que a redução aqui informada e defendida, fora, inclusive, aplicada pela própria autuante no Auto de Infração n.º 2985780003/19-2 (já juntado aos autos), relativo às operações com os mesmos produtos no período de janeiro de 2014 a março de 2015, demonstrando que a

fundamentação da defesa é de fato a correta e que a autuante tinha conhecimento da legislação vigente a presente situação.

Apresenta exemplo, representado por Nota Fiscal emitida em 05/01/2017, na qual constata que os produtos comercializados são classificados na posição 8467.29.93 da NCM, sendo que tal posição encontra-se incluída no item 56.5 do Anexo I do Convênio 52/91. Considerando a disposição do Convênio e do artigo 266 do Decreto 13.780/12, é que a reapurou o ICMS devido, calculado na forma do exemplo apresentado.

É de ver-se inclusive, que ao revés do quanto afirmado pelo informante, acabou por incluir na denúncia valor superior àquele que seria efetivamente devido e apesar do disposto, quando de sua apuração a autuante simplesmente desconsiderou a redução prevista no Convênio, como demonstra o extrato do demonstrativo anexo a notificação de lançamento realizada que apresenta.

Tal procedimento, parece ter sido repetido pelo revisor, observa, uma vez que para a Nota Fiscal citada no exemplo acima o valor indevidamente exigido na notificação ora combatida foi R\$ 5.121,13, superior à redução do débito apurado pelo diligente para o mês (de R\$ 29.893,86 para R\$ 26.340,23) e pela diferença é que se pressupõe que a redução fora desconsiderada. Como não foi possível identificar em quais produtos a redução não foi aplicada pelo revisor, encontra-se impedida de apresentar uma defesa específica e demonstrar quais itens foram desconsiderados e que os itens se amoldam ao benefício fiscal concedido, conclui.

Assim requer a apresentação dos números que compuseram a nova base de autuação, para que possa demonstrar o equívoco que pode ter cometido o revisor, sob pena de mais uma nulidade no presente processo. Objetivando demonstrar o quanto alegado é que apresenta demonstrativo contendo, por item de mercadoria, as informações de classificação NCM, respectivo enquadramento nos anexos do Convênio n.º 52/91, valor do item e o tributo indevidamente calculado sem considerar o benefício fiscal concedido, na forma do extrato apresentado.

Indica estar a Nota Fiscal do exemplo apresentado na página 124 do demonstrativo apresentado que é juntado, inclusive, no formato.xls, para facilitar a análise e revisão por parte das autoridades fiscais. Reporta que conforme já informado, durante o período de março de 2010 a março de 2015, as filiais atacadistas que comercializassem produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa, ainda que localizado em outro Estado, seriam equiparados a indústria, para fins de aplicação da alíquota de 7%, em conformidade com o previsto no artigo 16 da Lei 7.014/96, copiada.

Apona que o artigo supracitado estabelece como condição *sine qua non* para a fruição do benefício a transferência, como desconto ao comprador, do valor correspondente à redução da alíquota, de forma que o verdadeiro beneficiário da operação, a microempresa, seja atingido. Assim é que, garante ter concedido o benefício da redução de alíquota como desconto de forma incondicional, para seus clientes enquadrados como microempresa, sendo que os preços a estes praticados eram distintos dos demais clientes.

Entretanto, conforme já relatado em sua exordial, mesmo após a alteração da norma, equivocou-se e permaneceu reduzindo, indevidamente, a alíquota aplicada e concedendo os descontos a seus clientes, e no momento em que identificou o equívoco, procedeu ao levantamento da diferença de imposto que foi objeto de denúncia espontânea perante o órgão fazendário, considerando então os valores que originalmente poderiam ser classificados como repasse (se benefício fiscal existisse) como descontos concedidos.

Repete que o valor que originalmente seria desconto em decorrência de repasse de ICMS, passou a ser efetivamente desconto incondicional, isso porque tais descontos foram concedidos sem

qualquer vinculação a condições ou vinculação a evento futuro e incerto, os valores correspondentes eram lançados diretamente no documento fiscal emitido, de forma que o comprador pagava o valor líquido ali apresentado e efetivamente não usufruiu do benefício fiscal na operação.

Adicionalmente, diz ter verificado, ainda, que muitos dos seus produtos estavam, como já informado anteriormente, incluídos nos Anexos do Convênio 52/91, de forma que recalculou o tributo devido deduzindo o valor do desconto (que deixou de ter vinculação a saída para microempresa) e aplicando a redução prevista no artigo 266 do RICMS vigente.

Fala que desconsiderando os fatos apresentados, o revisor entendeu que os descontos concedidos seriam repasse de ICMS e, portanto, não poderiam ser deduzidos da base de cálculo da operação. Assevera que em nenhum momento concedeu desconto incondicional para seus clientes, nas operações aqui relacionadas. O que ela fez foi repassar o valor da parcela do ICMS, correspondente ao benefício fiscal e se não tinha direito ao benefício fiscal o valor deduzido não pode ser entendido como repasse de ICMS, mas tão somente como desconto concedido sem condição ou vinculação a evento futuro e incerto.

Invoca o teor da Lei Complementar nº 87/96, no artigo 13, inciso I, § 1º, inciso II, alínea “a”, ao tratar da incidência e da base de cálculo do ICMS, transcrito. Ao seu turno rememora a disposição contida no artigo 17, VIII, § 11 da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96 (reproduzida), ao tratar da incidência e da base de cálculo do ICMS Considera, portanto, demonstrada a natureza de desconto incondicional dos valores destacados e deduzidos das Notas Fiscais emitidas para as microempresas e empresas de pequeno porte, e, via de consequência, a não incidência de ICMS sobre estes.

Tem como demonstrada a natureza do desconto incondicional dos valores destacados e deduzidos das Notas Fiscais emitidas para as microempresas. Conclui, requerendo preliminarmente a qualquer análise de mérito que o revisor apresente a memória de cálculo utilizada para apuração dos valores indicados em sua Informação Fiscal, uma vez que a sua ausência cerceia o seu direito à ampla defesa.

Caso haja entendimento pela possibilidade de julgamento do processo na condição em que se encontra, seja o mesmo declarado nulo de pleno direito, tendo em vista faltarem os requisitos necessários para a sua validade, ou caso não se entenda pela nulidade, seja julgado improcedente, tendo em vista os erros cometidos pela autuante em seu levantamento.

À fl. 266-v, o estranho ao feito responsável pela Informação Fiscal, tomou ciência da manifestação do contribuinte, frisando ser a mesma repetição da defesa anteriormente apresentada, não havendo fato novo que não tenha sido apreciado na Informação Fiscal prestada. Juntou documentos de fls. 145 a 264-v.

Em 23/04/2021, a Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em diligência, a fim de que o estranho ao feito responsável pela informação fiscal acostasse aos autos demonstrativo analítico dos valores retificados quando da Informação Fiscal, prestada (fl. 271). Constam às fls. 276 a 279 intimações enviadas ao sujeito passivo, no sentido de que fossem apresentados os demonstrativos elaborados pelo mesmo, para fins de análise, em cumprimento da diligência requerida.

Às fls. 285 a 287 o estranho ao feito responsável pela diligência, dá a mesma como cumprida, onde após breve histórico dos fatos, informa que após reexame, foi detectado erro na fórmula da planilha anteriormente elaborada quanto a retificação das alíquotas, o qual, corrigido nesta oportunidade, reduziu o montante lançado no Auto de Infração para R\$ 154.892,09, consoante planilha apresentada.

Cientificado em 15/06/2023, por meio de mensagem transmitida pelo Domicílio Tributário Eletrônico por ciência expressa (fl. 291), o contribuinte retorna aos autos para se manifestar (fls. 294 a 300), oportunidade na qual aduziu, após relato dos fatos até então ocorridos, concordar com as reduções realizadas pelo diligente, o qual não somente considerou corretamente as alíquotas aplicáveis, como, de igual modo, incluiu corretamente as NCM dos itens adequados.

Repara, contudo, o fato de o diligente não ter considerado os argumentos acerca dos descontos incondicionais concedidos pela empresa, incluindo os mesmos na base de cálculo do imposto, razão pela qual reitera os argumentos já expostos, os quais repete. Reafirma ter concedido o benefício de redução de alíquota, como desconto de forma incondicional, para seus clientes enquadrados como microempresa, sendo que os preços a estes praticados eram distintos dos demais clientes. Tal fato não foi considerado pelo diligente, que permaneceu reduzindo, indevidamente, entende, a alíquota aplicada e concedendo os descontos a seus clientes.

Mais uma vez lembra acerca da denúncia espontânea realizada, e que o valor que originalmente seria desconto em decorrência de repasse de ICMS passou a ser desconto incondicional, pelo fato de ter sido concedido sem qualquer vinculação a condições ou evento futuro e incerto, o valor correspondente era lançado diretamente no documento fiscal emitido, de forma que o comprador pagava o valor líquido ali apresentado e a autuada não usufruiu do benefício fiscal na operação.

Tendo verificado que muitos dos seus produtos se encontravam incluídos nos Anexos ao Convênio ICMS 52/91, recalculou o tributo devido deduzindo o valor do desconto, que deixou de ser vinculado à saída, para microempresas e aplicando a redução prevista no artigo 266 do RICMS vigente. Tal fato não foi considerado pelo diligente, pontua, ao seu entendimento de que os descontos concedidos seriam repasse de ICMS, e por conseguinte, não poderiam ser deduzidos da base de cálculo da operação. Aduz que se não tinha direito ao benefício fiscal o valor deduzido, não pode ser entendido como repasse de ICMS, mas tão somente, como desconto concedido sem condição ou vinculação a evento futuro e incerto.

Reforça a disposição contida na Lei Complementar 87/96, artigo 13, inciso I, § 1º, inciso II, alínea “a”, reproduzido, bem como o artigo 17, § 1º, da Lei 7.014/96, igualmente copiado. Considera demonstrada a natureza de desconto incondicional dos valores destacados e deduzidos das Notas Fiscais emitidas para microempresas e empresas de pequeno porte, e, via de consequência, a não incidência do ICMS sobre estes.

Diante do exposto, requer seja o lançamento declarado nulo de pleno direito, diante da ausência dos requisitos necessários para a sua validade, ou caso não seja tal entendimento, seja julgado improcedente, tendo em vista que o valor nele apurado resultou de equívocos cometidos no levantamento fiscal.

Em sua última intervenção processual, o estranho ao feito (fl. 305), após rememorar os fatos ocorridos, alega que o sujeito passivo, em sua manifestação, repete os mesmos argumentos já apreciados, não apresentando fato novo que não tivesse sido avaliado pelo diligente, retornando o processo para julgamento. O órgão preparador encaminhou o feito para julgamento em 04/02/2021 (fl. 268), tendo sido recebido no CONSEF em 08/02/2021 e encaminhado a este relator em 26/03/2021.

Registrada a presença na sessão de julgamento, da advogada da empresa, Dra. Evany Santos, OAB/BA 26.511, para a sua sustentação oral, a qual expôs estar a discussão quanto a nulidade do lançamento, a empresa já realizou apuração no período, tendo remontado a apuração fiscal e apresentando denúncia espontânea, quanto as alíquotas aplicadas incorretamente, ante a alteração da legislação. Argumenta que a autuante acusou erro na aplicação da alíquota, quando a denúncia

apresentada versou sobre esta mesma matéria, tendo havido erro na capitulação, estando a alíquota aplicada correta, frente a denúncia apresentada.

No mérito, informa que a questão relativa a base de cálculo reduzida foi atendida pelo diligente, tendo havido redução do valor lançado. A outra questão, se reporta aos descontos, que reafirma serem concedidos de forma incondicional, não podendo ser considerado na base de cálculo para apuração do imposto devido. Reforça a nulidade/improcedência do lançamento.

É o relatório

## **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 Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações, através do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) postado em 03/01/2019, mensagem 108.341, lida e cientificada em 04/01/2019 (fl. 07).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 08 a 13-v, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 14, devidamente entregue ao sujeito passivo através do recibo de fl. 16.

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 e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, abordando 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 objetiva peça de impugnação, bem como manifestações posteriores. Ainda assim, existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual passo a fazê-lo neste momento.

Em relação ao julgamento conjunto com o Auto de Infração 2985780003/19-2, informo que o mesmo foi julgado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal em 13 de abril de 2021, o que resultou no Acórdão JJF 0054-01/21-VD, em relação ao qual não há registro de Recurso Voluntário, o que torna o pleito prejudicado, além de inviável, ante o esgotamento de sua tramitação no âmbito administrativo. Ademais, o lançamento acima mencionado se refere ao período de janeiro a dezembro de 2014, janeiro a março de 2015, período diverso daquele do presente Auto de Infração, que abrange o mês de março de 2015 a janeiro de 2018.

Em relação ao argumento defensivo de que apesar da exigência fiscal se referir a recolhimento a menos do ICMS, sua conta gráfica no período autuado indicava a existência de saldo credor de imposto, não determina a nulidade do lançamento, sendo, em verdade, matéria que exige apuração, portanto, questão de mérito da autuação, caso apreciado, descabendo, não se podendo arguir qualquer violação ao artigo modo, falar-se em ofensa ao artigo 39 do RPAF/99.

Não procede também, a alegação defensiva de que eximiu a autuante em verificar que todo o período autuado fora objeto de denúncia espontânea, e, desse modo, o procedimento deveria levar em consideração a redução realizada no saldo credor existente, haja vista que a denúncia



espontânea aduzida pelo impugnante não alcançou todo o período objeto da autuação, conforme alegado e já visto em momento anterior.

Quanto ao último argumento defensivo trazido a título de preliminar, em relação a enquadramento incorreto da infração, esclareço que a acusação diz respeito a “*alíquota a menor*”, quando, em verdade a infração constatada foi de “*base de cálculo a Menor*”, de natureza, pois, diversa.

Este fato se comprova pela informação prestada pela autuante quando da lavratura do Auto de Infração, ao afirmar textualmente: “*Erro na determinação da alíquota nas operações de saídas de mercadorias para empresas do Simples Nacional, por enquadramento indevido como equiparado a indústria, alíquota utilizada de 7%, quando deveria ter utilizado alíquota interna (17% ou 18%), a depender do período*”.

Se constata, pois, de forma cristalina, que a situação descrita como irregular é diferente daquela que acabou desencadeando a exigência contida no lançamento tributário, pelo fato de que, na informação fiscal prestada, e demais manifestações no processo o diligente estranho ao feito confirma o fato acima descrito, ainda que de forma indireta, pela discussão encetada.

Como prova de tal assertiva, temos a própria acusação contida no corpo da infração, que representa a imputação atribuída ao contribuinte “*Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas*”, quando toda a discussão travada ao longo da extensa tramitação do feito diz respeito a base de cálculo, especialmente a não inclusão no cálculo do imposto dos descontos indicados nas Notas Fiscais dos descontos concedidos pela autuada aos seus clientes optantes do Simples Nacionais, segundo ela, sem qualquer condição.

Isso fica evidente da leitura da planilha que serviu de base para o trabalho da autuante, bem como a denúncia espontânea realizada pela autuada quanto as alíquotas incorretamente aplicadas nas suas operações. Logo, não há que se falar em “erro na alíquota”, como consta na imputação fiscal, mas sim, na apuração da base de cálculo, pela não inclusão na mesma dos valores dos descontos incondicionais concedidos. Registre-se que o ato administrativo contendo vício implica invalidade, impondo-se o respectivo refazimento, aproveitando-se os atos anteriores que permanecem convalidados.

Consequentemente, a conclusão óbvia é pela presença de nulidade formal intransponível, pois, não comporta aqui a aplicação do teor do artigo 19 do RPAF/99 (A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal), pois o vício constatado atinge e contamina não só os comandos normativos, como também o descritivo infracional.

Não há, pois, como se prosseguir com o lançamento da forma em que se apresenta, diante, inclusive, de eventual submissão ao Poder Judiciário, haver a possibilidade bastante forte de acolhimento da anomalia apontada na impugnação apresentada e elevada à condição de nulidade. Melhor será se encerrar o lançamento neste momento, renovando, caso cabível, o procedimento de auditoria.

No lançamento em tela, se constata, pois, de forma solar e clara, a existência de vício insanável que fulmina o Auto de Infração que vem a ser justamente a não identidade dos fatos descritos no lançamento àqueles ensejadores da imputação infracional, o que por si só já possibilita a nulidade do lançamento, nos termos da legislação processual vigente, segundo a qual vem a ser nulo o lançamento de ofício que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança, a natureza da infração cometida.

Como o Auto de Infração em tela atribuiu infração a norma tributária, e comprovada a imposição de infração a norma de enquadramento diverso, ou seja, infração diferente, há de ser reputada nula, por caracterização da situação prevista no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99:

*“Art. 18. São nulos:*

*(...)*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”.*

Somente este fato é suficiente e necessário para a nulificação do procedimento, desprezando, inclusive, a apreciação dos demais argumentos defensivos postos, na peça de impugnação apresentada. Este tem sido o entendimento vigente neste órgão julgador, em decisões como a contida nos Acórdãos CJF 0417-12/13, 0414-12/23-VD e 0336-11/21-VD, respectivamente:

*“De igual sorte, no tocante à infração de nº. 03, configura-se irrepreensível o entendimento deduzido no acórdão da JJF, posto que a falta de convergência fática entre a natureza da acusação fiscal - utilização de crédito fiscal - e a demonstração comprobatória de seu cometimento contamina de incerteza o item do Auto.*

*Ressalte-se que a comprovação de utilização indevida de créditos fiscais requer a identificação efetiva de sua consumação, não sendo a apresentação de notas fiscais de saída com débito do imposto, por si só, suficiente para comprovar o cometimento da infração.*

*Assim, resta impossibilitada a determinação, com segurança, da infração apontada, sendo nulo o procedimento que desatende ao devido processo legal, por implicar em cerceamento de defesa, ou não contenha elementos suficientes para se determinar, com precisão, a infração apontada e a base de cálculo do imposto exigido, conforme dispõe o artigo 18, incisos II e IV, alínea “a”, do RPAF-BA/99.*

*Nesse quadro circunstancial, acompanho a Decisão de piso, eis que, no específico, é incabível a exigência do tributo.*

*De todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício advindo da 3ª JJF, ratificando a Decisão recorrida, por se encontrar em estrita obediência aos ditames legais”.*

*“Contudo, é notório o descompasso entre a acusação fiscal e a irregularidade cometida pelo contribuinte, pois, no caso concreto, por se tratar o acusado do remetente das mercadorias na condição de produtor rural, sob inscrição Estadual nº 65.439.278 (fl. 8), apesar de sua atividade econômica principal cadastrada constar “Cultivo de Soja”, não poderia ter sido responsabilizado pelo “recolhimento do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido”, cuja atribuição é incumbida ao destinatário da mercadoria, pois, uma vez constatada a falta do requisito para se perfazer o benefício fiscal do regime tributário de diferimento do ICMS pelo suposto adquirente do milho em grãos, a tributação sobre a operação da venda deixaria de ser postergada ou diferida e, de imediato, submetida à tributação normal, cujo imposto, esse sim, seria de responsabilidade do remetente.*

*Portanto, a exigência ao produtor rural, na condição de remetente, não poderia ser pela falta de recolhimento do ICMS diferido e muito menos na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, pois, repita-se, nesta condição de inviabilidade do diferimento do imposto, a imputação ao remetente, na condição de produtor rural, seria de operações tributadas como não tributadas, pois o diferimento do ICMS se trata de um fato superveniente e sob condição de responsabilidade do adquirente.*

*Diante de tais considerações, vislumbro que a acusação fiscal de ‘Deixou de proceder o recolhimento do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido’ não se coaduna com os fatos apurados, ou seja, de falta de recolhimento do imposto decorrente de operação tributada como não tributada, o que ensejou mudança do fulcro da acusação realizada e, em consequência, no vício do lançamento desde a sua constituição, redundando na nulidade do lançamento de ofício por não conter elementos suficientes para se*

*determinar, com segurança, a infração, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para declarar NULO o Auto de Infração, recomendando-se à autoridade competente que verifique a possibilidade de instauração de novo procedimento fiscal, a salvo das falhas apontadas, visando cobrar o crédito tributário porventura devido, nos termos do art. 21 do RPAF/BA”.*

*“Não há qualquer correlação entre a infração descrita e o que foi apontado pelo autuante na informação fiscal, havendo erro insanável, sendo corretamente aplicada a nulidade.*

*Infração 4 NULA”.*

É como voto.

#### **VOTO DIVERGENTE – LUIZ AMARAL**

Peço vênica ao nobre relator para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

Noto que, segundo o Relator, o presente lançamento seria nulo face ao enquadramento incorreto da infração, conforme explicita em trecho que destaco abaixo.

*“Quanto ao último argumento defensivo trazido a título de preliminar, em relação a enquadramento incorreto da infração, esclareço que a acusação diz respeito a “alíquota a menor”, quando, em verdade a infração constatada foi de “base de cálculo a Menor”, de natureza, pois, diversa. ”*

Examinando os elementos do processo, é possível constatar que o lançamento veicula exigência relativa a descumprimento de obrigação principal, traduzida como “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, ...”. Como se vê, o cerne da acusação fiscal aponta uma conduta relacionada a insuficiência de recolhimento de ICMS. A menção à aplicação de alíquota diversa se explica pelo fato de que o Sujeito Passivo adotou alíquota de 7% nas saídas de mercadorias para empresas do Simples Nacional, equivocadamente equiparado à indústria, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

É verdade que o erro na aplicação da alíquota, nas vendas destinadas a empresas enquadradas no Simples Nacional, foi posteriormente corrigido, mediante denúncia espontânea, cujos valores foram devidamente deduzidos do montante apurado pela fiscalização. Os valores remanescentes, após as diligências realizadas, foram atribuídos, pela impugnante, à desconsideração da redução da base de cálculo, prevista no Convênio 52/91, conforme se depreende da leitura de trecho da sua manifestação, abaixo reproduzido.

*“Adicionalmente, verificou que muitos dos seus produtos estavam, como já informado anteriormente, incluídos nos Anexos ao Convênio ICMS 52/91, de forma que recalculou o tributo devido deduzindo o valor do desconto (que deixou de ter vinculação à saída para microempresa) e aplicando a redução prevista no artigo 266 do RICMS vigente.*

*Desconsiderando os fatos apresentados, o Ilmo., fiscal revisor entendeu que os descontos concedidos seriam repasse de ICMS e, portanto, não poderiam ser deduzidos da base de cálculo da operação, ...*

*...*

*Ora nobres julgadores, se a Manifestante não tinha direito ao benefício fiscal o valor deduzido, não pode ser entendido como repasse de ICMS, mas tão somente como desconto concedido sem condição ou vinculação a evento futuro e incerto. ”*

Assim, como se infere da leitura do trecho acima, a fiscalização entendeu que houve a aplicação indevida da alíquota de 7%, o que, se confirmado, caracterizaria, sim, um erro na aplicação da alíquota e, por conseguinte, na base de cálculo, uma vez que a alíquota (o ICMS) faz parte da própria base, nos termos do art. 155, inciso XII, alínea “i” da CF/88.

O próprio Convênio 52/91 é ambíguo em sua redação, vez que, a despeito de falar em **redução da base de cálculo**, não fixou qualquer percentual para tal, apenas vinculando o resultado desta operação aritmética a uma determinada alíquota reduzida, como se infere abaixo.

*“Cláusula primeira Fica **reduzida a base de cálculo do ICMS** nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, **de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir**:*

*I - nas operações interestaduais:*

*a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, **5,14% (cinco inteiros e catorze centésimos por cento)**:*

*b) nas demais operações interestaduais, **8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento)**.*

*II - nas operações internas, **8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento)**.*

*Cláusula segunda Fica **reduzida a base de cálculo do ICMS** nas operações com máquinas e implementos agrícolas arrolados no Anexo II deste Convênio, **de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir** (grifos acrescidos):*

*I - nas operações interestaduais:*

*a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, **4,1% (quatro inteiros e um décimo por cento)**:*

*b) nas demais operações interestaduais, **7,0% (sete por cento)**.*

*II - nas operações internas, **5,60% (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento)**:*

*...”*

Ao que parece, a disfunção apontada pelo nobre Relator, decorre, muito mais, de uma interpretação literal do texto normativo citado do que, propriamente, de um “erro”, pois o benefício fiscal em exame é apurado e quantificado mediante a aplicação direta da alíquota (chamada de carga tributária), aspecto que contribui para obinubilar a discussão.

A nulidade processual por vício formal, na moderna processualística civil, somente se revela cabível na medida em que fique provado o prejuízo da parte, conforme estabelece o § 1º do art. 282 do CPC, abaixo reproduzido.

*“Art. 282. Ao pronunciar a nulidade, o juiz declarará que atos são atingidos e ordenará as providências necessárias a fim de que sejam repetidos ou retificados.*

*§ 1º **O ato não será repetido nem sua falta será suprida quando não prejudicar a parte** (grifo acrescido).*

*...”*

Tal norma materializa o princípio processual da instrumentalidade do processo, que encarna a ideia de que o processo não possui um fim em si mesmo, mas, sim, constitui-se em um meio para a realização da justiça, insculpida nas normas de direito material. Ou, um “*meio de realização da finalidade do Direito*”, segundo Dinamarco (DINAMARCO, Cândido Rangel. A reforma da reforma. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014).

Assim, não vejo como se possa considerar, o presente processo, como imprestável à realização do seu fim, vez que o Sujeito Passivo revelou adequada compreensão da acusação que pesa sobre si, e exerceu, de forma ampla, o seu direito de defesa, oportunidade em que aduziu os argumentos que entendeu pertinentes, tendo, inclusive, logrado êxito em reduzir o montante lançado, de forma significativa, de acordo com o resultado da última diligência realizada pelo auditor estranho ao feito.

Nesse sentido, peço vênica para discordar do bem fundamentado voto do eminente relator, relativamente à decretação de nulidade. É verdade que o processo não se encontra, ainda, em

condições de ser julgado, pois há, na planilha elaborada pelo auditor estranho ao feito, a inclusão de itens cuja alíquota deve ser de 8,8%, ao invés de 17%, como consignado no demonstrativo de débito citado. Não sendo admissível a nulificação do auto de infração, julgo pertinente a sua conversão em diligência para sanear o feito, com a redução da alíquota aplicada.

É como voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **298578.0002/19-6**, lavrado contra **MAKITA DO BRASIL FERRAMENTAS ELÉTRICAS LTDA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal Recorre de Ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de dezembro de 2024.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE / RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – JULGADOR / VOTO DIVERGENTE