

A. I. Nº - 278868.3009/16-7  
AUTUADO - ARCELORMITTAL BRASIL S.A.  
AUTUANTE - JOSÉ MARCELO PONTES  
ORIGEM - IFEP SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 17/08/2017

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0158-03/17**

**EMENTA:** ICMS. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** USO DE BENEFÍCIO FISCAL FORA DA VIGÊNCIA LEGAL. O benefício da redução da alíquota de 17% para 7% prevista no art. 16, inciso I, alínea "c" da Lei 7.014/96, autoriza a aplicação da alíquota diferenciada para operação ocorrida até 22/03/2015, para a saída de mercadorias. Fato reconhecido. **b)** OPERAÇÕES COM MICROEMPRESAS. ALÍQUOTA DE 7%. FALTA DE REPASSE AOS ADQUIRENTES, DO BENEFÍCIO EQUIVALENTE À REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. Para adoção da alíquota de 7%, na situação em exame, é preciso, dentre outros aspectos, que seja repassado para o adquirente (microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, inscritas como tais no cadastro estadual), 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 (Lei 7014/96, art. 16, inciso I, alínea "c"). O contribuinte não provou que tivesse concedido o desconto na forma prevista na lei. Infração caracterizada. Rejeitadas preliminares de nulidades suscitadas. Indeferido pedido de diligência ou perícia técnica. Não acolhido pedido de redução ou cancelamento da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 11/09/2016, exige crédito tributário no valor de R\$1.389.874,71, acrescido da multa de 60%, em razão das irregularidades abaixo apuradas:

**Infração 01** - 03.02.02 - recolheu a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2014 a março de 2015, no valor de R\$167.938,27. O contribuinte fez uso inapropriado da alíquota de 7% prevista no art. 16, inciso I, alínea "c" da Lei 7.014/96 que autoriza a aplicação da alíquota diferenciada para operação ocorrida até 22/03/2015, para a saída de mercadorias somente para aquisições com origem em outro estabelecimento com o mesmo CNPJ base da empresa fiscalizada, I.E. 17.469.701, e ainda, que tenha como destino empresas de pequeno porte ou micro empresas inscritas no cadastro estadual, exceto em se tratando de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Entretanto, o autuado não observou o requisito da origem das mercadorias quando na sua respectiva operação de saídas, utilizou inadequadamente, alíquota de 7% para as mercadorias adquiridas de terceiros;

**Infração 02** - 03.02.02 - recolheu a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de abril e

maio de 2015, no valor de R\$2.461,53. O contribuinte fez uso inapropriado, da alíquota de 7% prevista no art. 16, inciso I, alínea "c" da Lei 7.014/96, que autoriza a aplicação da alíquota diferenciada para operação ocorrida até 22/03/2015, na saída de mercadorias diretamente do estabelecimento fabricante situado neste Estado. Requer ainda, que estas operações tenham como destino empresas de pequeno porte ou micro empresas inscritas no cadastro estadual, exceto em se tratando de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Entretanto, o autuado fez uso equivocado do dispositivo, na medida em que utiliza alíquota de 7% para algumas saídas de mercadorias do seu estabelecimento, após a data prevista na Lei.

**Infração 03** - 03.02.02 - recolheu a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2014 a março de 2015, no valor de R\$1.219.474,91. O contribuinte fez uso inapropriado da alíquota de 7% prevista no art. 16, inciso I, alínea "c" da Lei 7.014/96, que autoriza a aplicação da alíquota diferenciada para operação ocorrida até 22/03/2015, somente para aquisições com origem em outro estabelecimento com o mesmo CNPJ base da empresa fiscalizada, I.E. 17.469.701, e ainda, que tenha como destino empresas de pequeno porte ou micro empresas, inscritas no cadastro estadual, exceto em se tratando de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Entretanto, para fruição deste benefício, o § 1º do dispositivo citado condiciona a que seja repassado para o adquirente (microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, inscrita como tais, no cadastro estadual), sob a forma de desconto, o valor correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% expresso no documento fiscal.

O autuado impugna o lançamento fls. 73/84. Diz apresentar sua defesa com fulcro na legislação de regência, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Informa ser pessoa jurídica de Direito Privado, tendo por atividade principal o comércio atacadista especializado de materiais de construção, conforme se infere de seus documentos societários. Nesta qualidade, está obrigada ao pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, apurado através do regime de débito e crédito. Transcreve a irregularidade que lhe foi imputada, registrando o valor do lançamento fiscal com os respectivos consectários legais.

Afirma que, especificamente quanto à infração 01 e 02, optou por realizar o pagamento exclusivamente da diferença do imposto gerada pela aplicação de uma alíquota menor do que aquela tida como devida pelo Fisco, com os descontos legais. Contudo, diz que conforme se verá a seguir, a exigência fiscal não merece prosperar quanto à parcela da infração 01 e quanto a integralidade da infração 03.

Destaca que a fiscalização lhe imputou o recolhimento a menos de ICMS, pela suposta utilização indevida da alíquota reduzida de 7% de que trata o artigo 16, inciso I, alínea "c", da Lei nº 7.014 (conforme redação vigente à época dos fatos). O fundamento é de que somente se aplica às vendas, pela filial atacadista, de produtos industrializados por outro estabelecimento com o mesmo "CNPJ base", para empresas de pequeno porte, microempresas e ambulantes, o que exclui as operações de vendas de produtos de terceiros a que se reporta a infração 01, devendo incidir, neste caso, a alíquota "cheia" de 17%.

Por outro lado, aduz que por intermédio da infração 02, lhe imputou o recolhimento a menos de ICMS, pela suposta utilização indevida da alíquota reduzida, desta feita, porque o aludido benefício passou a ser aplicado, a partir de 23/03/2015, somente para as saídas de mercadorias diretamente do estabelecimento fabricante situado no Estado, o que não é a sua situação.

Declara que optou por realizar o pagamento da diferença do imposto gerada pela aplicação da alíquota reduzida nas hipóteses da infração 02, abrindo mão da discussão, exclusivamente no que toca a esta parcela, para fazer jus à redução prevista no artigo 45, da Lei nº 7.014/96 e providenciará a juntada do seu comprovante nos autos, oportunamente.

Aduz que analisando a planilha compilada ao auto, extrai-se que a fiscalização desconsiderou o imposto já recolhido sob a alíquota reduzida, exigindo valor equivalente à aplicação da alíquota de 17% sobre o valor da operação. Cita como exemplo a primeira linha da referida planilha.

Diz não restar dúvida, que a fiscalização aplicou, sobre a base de cálculo apurada, a alíquota de 17%, sem considerar o valor do imposto já recolhido e sequer contestado, com a utilização da alíquota de 7%. Por isso, requer a esse Conselho, que reconheça a insubsistência da autuação nesta parcela, pelo pagamento já realizado, sob pena de se promover o enriquecimento ilícito do Estado.

Quanto à comercialização de produtos industrializados por outro estabelecimento com o mesmo “CNPJ base”, diz que o Fisco exige diferenças a título de ICMS, em razão da adoção, nessas operações, da alíquota de 7% prevista no já mencionado artigo 16, inciso I, “c”, da Lei nº 7.014/1996 e não da alíquota comum de 17%. Aduz que o fundamento utilizado pelo Fisco é de que não teria atendido requisito para utilizar a alíquota reduzida, estabelecido pelo § 1º, do aludido dispositivo, consistente no repasse do benefício ao adquirente da mercadoria, sob a forma de desconto.

Contesta esta alegação. Primeiramente, nota que o artigo 142 do Código Tributário Nacional reza que a atividade de lançamento é vinculada (“a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória”), o que significa dizer, que o Fisco está obrigado a efetuar o lançamento nas estritas hipóteses definidas em lei e nos seus exatos termos.

Argumenta que é essencial que seja evidenciada a perfeita adequação entre a hipótese normativa e a situação de fato sob análise, o que somente é alcançado através da efetiva demonstração da existência, no mundo dos fatos, dos elementos normativos previstos. Se a atividade fiscal não é precisa e específica na identificação da matéria tributável, manifesta é a insubsistência da autuação, por não cumprimento das exigências decorrentes dos artigos 37, caput, 150, I, da CR/88 e 142 do CTN. A respeito do tema, cita ensinamento do Prof. Hugo de Brito Machado, fazendo referência às lições de Ives Gandra.

Assegura que, especificamente neste caso, caberia à auditoria fiscal demonstrar a ausência de repasse do benefício da alíquota reduzida em forma de desconto aos adquirentes das mercadorias, mediante cotejo entre as operações autuadas e outras, com a mesma mercadoria, submetidas à alíquota comum, o que, no entanto, não se ocupou de fazer.

Destaca que o único meio de se verificar a ausência deste desconto seria mediante um método comparativo entre os valores das operações autuadas e de outras operações não agraciadas pelo benefício em comento envolvendo idênticas mercadorias, prova esta que compete ao próprio Fisco. Comenta que tal circunstância – ausência de desconto – é o pressuposto lógico para a incidência da alíquota regular e, pois, da matéria tributável a que alude o artigo 142 do CTN, permissivo este que impõe ao Fisco o ônus da prova quanto aos elementos formadores daquela (matéria tributável), de forma que, não se desincumbindo dele, padece o lançamento de legitimidade.

Acresce que a legislação tributária interpreta-se favoravelmente ao contribuinte em caso de dúvida quanto “à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos” (art. 112, inciso II, CTN). Observa que por esta razão, a inexistência de prova efetiva da ausência de repasse do benefício, o que se daria pelo método comparativo já referido, enseja de pronto a insubsistência da exigência fiscal, ante ao menos de dúvida objetiva no tocante a circunstância de fato que justificou a cobrança.

Frisa ser forçoso convir que repassou, sim, sob a forma de desconto, o benefício da aplicação da alíquota reduzida aos adquirentes das mercadorias, conforme demonstra a planilha que digitaliza, alimentada com informações colhidas, por amostragem, acerca dos preços médios de operações praticadas sob a alíquota de 7% e de 17%.

Diz que teria demonstrado a redução, nos *preços médios* mensais praticados para diversos itens abrangidos pela autuação, tanto para a situação em que se beneficiou da alíquota reduzida, quanto para aquela situação submetida à alíquota comum. Comenta ser possível verificar, a partir do cotejo entre uma situação e outra, que houve, sim, o repasse do benefício em forma de desconto aos adquirentes das mercadorias, já que a diferença entre os *preços médios* foi, em termos percentuais, igual, ou superior, à diferença das alíquotas, naturalmente, sendo menor o preço quando aplicada a alíquota reduzida.

Ressalta que a aludida planilha contém aba que elenca todas as operações do período envolvendo os itens da amostragem - inclusive com a menção às notas fiscais respectivas -, as quais serviram de base para a aferição dos preços médios; aba com o comparativo entre os preços médios praticados, com e sem o benefício em comento, mês a mês, produto a produto; e, por fim, abas segregando essa comparação mês a mês.

Salienta que a formação do preço, por óbvio, leva em conta diversos fatores, como a habitualidade do cliente e a quantidade comprada, o que explica a diferença de preço praticada entre as próprias operações submetidas à alíquota reduzida e entre as próprias operações com alíquota cheia e desautoriza a comparação específica entre duas operações selecionadas aleatoriamente, de uma situação e outra (sem tomar em conta essas especificidades). Porém, diz que pelo *preço médio* praticado entre as operações submetidas à alíquota reduzida e comum, é possível constatar que, de fato, houve o desconto devido.

Acrescenta que além da demonstração da existência do desconto devido pelo critério do *preço médio*, mostra ainda, a contraposição dos valores de algumas saídas específicas do produto nº 19589, que embasaram a presente autuação (submetidas que foram à alíquota reduzida) e dos valores praticados quando da saída do mesmo produto, no mesmo mês, porém, sob a alíquota comum.

Comenta que do cotejo dessas informações, verifica-se que a conclusão é a mesma, no sentido de que o preço de venda do produto, no caso de saídas submetidas à alíquota de 7% foi menor do que aquele praticado no caso de saídas submetidas à alíquota de 17%. Além disso, afirma que a diferença entre os preços, nas amostras colhidas, inclusive superou, em termos percentuais, a diferença entre as alíquotas, evidenciando que o benefício foi repassado aos adquirentes desses produtos.

Cita a guisa de exemplo, o preço da mercadoria em comento, cuja saída foi acobertada pela NF nº 62281 (mencionada no auto), emitida em 02/01/2014, a qual foi aplicada a alíquota de 7%, foi de R\$3,78. Por sua vez, aduz que na saída da mesma mercadoria, acobertada pela NF nº 62893, emitida em 13.01.2014, submetida, porém, à alíquota de 17%, o preço unitário alcançou a monta de R\$4,36, ou seja, o desconto alcançou cerca de 13,30%, superando em termos percentuais a diferença entre as alíquotas. Cita outros exemplos.

Registra que a amostragem como meio para a comprovação de um fato é perfeitamente admitida por este Conselho de Fazenda Estadual do Estado da Bahia – CONSEF, para não tornar inviável, ou excessivamente onerosa, a produção da prova, tal como neste caso em que está em questão um número enorme de operações. Sobre a matéria cita o voto prolatado no julgamento de Recurso Voluntário no AI nº 280080.0067/05-5. Refere-se, ainda, ao parecer da Assessoria Técnica – ASTEC nos autos do PTA 269199.0001/14-0, que trata de igual matéria, onde após intimar a empresa para demonstrar, nota a nota, que existiu o desconto e, posteriormente, conferir a resposta, consignou que os elementos do processo (amostragem) já eram suficientes para o seu Parecer, corroborando as razões da empresa em quase sua totalidade.

Ressalta que a ASTEC reputou inexistir o desconto somente com relação a dois produtos específicos, exatamente pelo fato de selecionar, aleatoriamente, para a comparação, as operações com esses produtos, sem tomar em conta, tal como deveria - conforme acima elucidado -, operações cujas variáveis para a formação do preço (por ex., cliente quantidade) fossem semelhantes. Remata ter demonstrado a insubsistência da autuação combatida.

Salienta que caso os Julgadores não se convençam exclusivamente com base em tais elementos de prova, requer, desde já, a produção de prova pericial, para demonstrar que o benefício fiscal oriundo da redução da alíquota do imposto foi repassado, em forma de desconto, para os adquirentes da mercadoria, declinando, os quesitos a serem respondidos. Destaca que ainda que eventualmente se verifique a existência de eventuais irregularidades no cumprimento de obrigações acessórias, como a ausência de menção ao desconto na nota fiscal, não é de se prosperar o lançamento. É o que ensina o Professor Roque Carraza quando tratou do tema ao analisar a ilegitimidade da vedação imposta, pela Administração, ao direito de crédito do ICMS, em havendo irregularidade na sua escrituração, ponderando que estes são elementos formais e não teriam o condão de impossibilitar o exercício do direito constitucional à compensação.

Entende que juízo em sentido contrário, acabaria por vincular a existência deste direito à alíquota reduzida, previsto na Lei estadual, ao cumprimento de obrigação acessória que poderia estar prevista, inclusive, em norma infralegal, admitindo-se que o direito teria como fonte primária, o cumprimento de uma obrigação acessória, e não da concretização da situação definida em lei, para este fim.

Aduz que o artigo 113, §§ 1º a 3º, do CTN, é claro ao elucidar a finalidade das obrigações acessórias (divisando-as da obrigação fiscal quanto à *natureza e consequências* do respectivo inadimplemento).

Diz que as obrigações acessórias não têm um fim em si mesmas, instituídas que são “*no interesse da arrecadação*”. Se esta (arrecadação) pode ser desempenhada, a despeito de equívocos ou falhas formais, a consequência destes não pode ultrapassar a mera conversão da obrigação em pena pecuniária (§ 3º), muito menos afetar o direito à utilização da alíquota reduzida, que se relaciona à *quantificação* da obrigação principal. E o supracitado artigo 113 e seus parágrafos, a rigor, consagram a independência entre ambas (obrigação principal e acessória). Cita jurisprudência do STJ a respeito do tema.

Conclui que não assiste razão à fiscalização, pois não poderia, sumariamente, partir da premissa de que não houve a concessão do desconto devido, desautorizando a utilização da alíquota reduzida e imputar-lhe valor complementar do imposto, ficando ainda mais evidenciado, no caso dos autos, demonstrado que o desconto foi, sim, praticado.

Reitera o pedido de prova pericial suscitado anteriormente, cuja produção entende ser imprescindível para a elucidação da questão, tendo em vista o extenso período autuado, somado às centenas de operações que foram objeto do auto, tornando necessário o exame da documentação aplicável por profissional especializado. Elabora os quesitos e nomeia como assistente técnica a Sra. Nathália Mantese Rheinheimer, advogada, OAB/RS 76.199.

Destaca que a multa de ofício aplicada em razão da suposta infração, no importe de 60%, não merece prevalecer, haja vista o seu caráter confiscatório. Argumenta que o artigo 5º, XXII, da C.R./88, é expresso ao assegurar a todos o direito de propriedade, princípio no qual está fundada a ordem econômica (artigo 170, inciso II, da CR/88). Assevera que a Constituição resume-se na proibição de tributar com o fim de destituir o contribuinte de seus bens.

Aduz que a vedação da exigência tributária confiscatória decorre do princípio, segundo o qual, o poder de tributar deve ser compatível com a conservação da atividade econômica e não com a sua destruição.

Contesta a penalidade aplicada afirmando que, no caso vertente, resta evidente o caráter confiscatório da penalidade exigida por intermédio do auto de infração vergastado, por representar praticamente um novo pagamento do tributo, o que se revela demasiadamente excessivo, sobretudo ante a ausência de outros elementos, como o evidente intuito de fraude, que justificariam a imposição de tal percentual. Sobre a matéria cita jurisprudência do STF.

Requer seja extirpado do crédito exigido o valor por ela quitado e, ao final, seja julgada procedente a defesa apresentada e cancelada a autuação.

O autuado volta a intervir no processo fls.121/122. Reafirma o teor de sua defesa sobre as infrações 01 e 02, concordando parcialmente com a imputação feita pela fiscalização, reconhecendo que, de fato, deveria ter sido aplicado a alíquota cheia de 17%. No entanto, diz que o lançamento teria sido consolidado em excesso, visto que, desconsiderou o valor do débito do imposto já apurado em seu livro fiscal respectivo, sob a alíquota de 7%. No que concerne a infração 03, que restou integralmente impugnada na defesa.

Requer seja determinada a juntada do anexo de comprovante do pagamento parcial do valor exigido nas infrações 01 e 02 e o cancelamento do lançamento, no que concerne a esta parcela, nos termos do art. 156, I, do CTN.

O autuante presta informação fiscal fls.125/127. Afirma que a peça acusatória relaciona irregularidade constatada no curso do procedimento fiscal que ensejou a aplicação de penalidades previstas no diploma legal correspondente, que reproduz.

Aduz que na sua peça impugnatória, a autuada assente quanto aos méritos das infrações 01 e 02, questionando apenas os respectivos valores apurados. Argumenta que não caberia a aplicação da alíquota de 17% sobre as bases de cálculo apuradas para tais infrações, haja vista, segundo seu entendimento, já ter tributado as respectivas operações utilizando a alíquota de 7%. Para tal afirmação baseou-se nos demonstrativos que acompanham a tipificação das infrações constantes da peça fiscal. Para a análise dos fatos reproduz a primeira linha do demonstrativo pertinente à infração 01.

Explica que o valor histórico ali lançado, R\$11.151,86, advém de levantamento intitulado anexo I acostado à peça fiscal (fls.11/39). Da análise do anexo I, infere-se que o valor citado corresponde ao total das diferenças apuradas nas operações realizadas no mês de janeiro de 2014. Informa que no anexo I essas diferenças foram obtidas utilizando a seguinte metodologia: sobre a base de cálculo de cada operação foi aplicada a alíquota de 7%, obtendo o valor destacado no documento original emitido pelo contribuinte; sobre essa mesma base de cálculo, aplicou-se a alíquota de 17%, conseguindo assim, o valor do imposto que efetivamente deveria ter sido destacado para a respectiva operação; a diferença entre este valor agora alcançado, com tributação a 17% e aquele destacado no documento fiscal emitido pelo contribuinte tributado a 7%, constitui o valor de ICMS não destacado para a respectiva operação; finalizando, a soma das diferenças apuradas nas operações realizadas em janeiro de 2014 totaliza o valor de R\$ 11.151,86 (ver fl. 09).

Remata que o valor histórico a ser cobrado referente a janeiro de 2014 é R\$ 11.151,86, valor esse, que está sendo efetivamente lançado no auto de infração. O demonstrativo que sustenta a infração traz a alíquota de 17% para se obter a base de cálculo que deixou de ser tributada quando da cobrança da diferença apurada de ICMS.

Conclui que a argumentação da autuada é improcedente, haja vista, que o cálculo do imposto devido, contempla os valores já destacados nos documentos emitidos.

Quanto à infração 03, a autuada contesta alegando que o desconto que condiciona a fruição do benefício, previsto no § 1º do art. 16 da Lei 7.014/96, foi efetivado. Para tanto, cita exemplos que corroboram sua afirmação. Reproduz o dispositivo citado.

Assevera que a utilização da alíquota de 7% em detrimento de 17% fica condicionada ao repasse dessa diferença de imposto ao adquirente comprador, a título de desconto da mercadoria. Sobre o tema, diz ser mister trazer à luz, a Instrução Normativa nº 38/94 que disciplina e quantifica o desconto envolvido nessas operações.

Destaca que se extrai da Instrução que o desconto a ser concedido na operação deve ser de 10,75269 %. Diante da argumentação da autuada, aduz que efetuou uma análise estatística das operações de saídas das mercadorias realizadas no decorrer do período fiscalizado e elaborou o demonstrativo que anexa e passa a analisar.

Diz que do universo das saídas do contribuinte, extrai aquelas efetuadas com alíquota de 7%; acumulada por código de produto, somando quantidade vendida e valor do item, obtendo assim,

o valor médio praticado para cada item; o mesmo foi efetuado para as saídas com alíquota de 17%; a diferença dos valores médios praticados representa o desconto médio praticado em cada item comercializado com alíquota de 7%; para finalizar, a divisão desses descontos concedidos pelos respectivos valores médios praticados com alíquota de 17% revela o percentual de desconto praticado para cada item de produto. Assim, o demonstrativo confirma que em vários produtos a autuada praticou preços superiores quando da utilização da alíquota de 7%. Revela que, contrariando a exigência legal, a autuada não aplica uma regra específica de descontos para nortear as operações realizadas com a alíquota de 7%. Informa ainda que, aproximadamente 72% do total das vendas com alíquota de 7% foram realizadas sem desconto ou com percentual de desconto abaixo daquele fixado pela IN 38/94.

Informa que o desconto estabelecido na legislação não permite discricionariedade, é fixo e incondicional, diferentemente do que se observa na prática da autuada, se revelando um desconto comercial, totalmente desvinculado daquele previsto na Lei já mencionada, que autorizaria o emprego da alíquota de 7%.

Prosseguindo com a análise, registra que tanto o § 1º do art. 16 da Lei 7.014/96, quanto a IN 38/94 são taxativos, estabelecem a necessidade de constar expressamente no documento fiscal o desconto concedido para a fruição do benefício. Verifica que em nenhum documento emitido pela autuada utilizando alíquota de 7% tal exigência foi efetivada. Remata que fica claro, que o proceder da autuada foi em desacordo com as prescrições legais que a credenciariam a aplicar a alíquota de 7%.

Por fim, diz que a autuada invoca o princípio da vedação ao confisco para pleitear o cancelamento da penalidade aplicada, aduzindo que o valor de uma exação deve ser razoável e observar a capacidade contributiva do sujeito passivo. Este princípio encontra fundamento jurídico na Constituição Federal, no seu art. 150, IV, que reproduz.

Entende improcedente a argüição da autuada, haja vista que o percentual da multa aplicada, 60%, está dentro da margem comumente praticada de penalidade no intuito de coibir essa infração. Ademais, o art. 45 da lei 7.014/96 contempla várias possibilidades de reduções do valor da multa aqui imposta, possibilidades essas, que a autuada declinou de fazer uso.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

Ao tomar ciência da informação fiscal o autuado volta a se manifestar fls.147/158. Afirma que com relação às infrações 01 e 02, promoveu o recolhimento da diferença de imposto gerada pela utilização da alíquota de 7% - ao invés de 17% - nas vendas para microempresas de produtos industrializados por terceiros, abrindo mão da discussão, exclusivamente no que toca a esta parcela, para fazer jus à redução prevista no artigo 45, da Lei nº 7.014/96.

Contudo, reitera o que diz ter demonstrado em suas razões iniciais, pois analisando a planilha compilada ao auto, extrai-se que a Fiscalização desconsiderou o imposto já recolhido sob a alíquota reduzida, exigindo valor equivalente à aplicação da alíquota de 17% sobre o valor da operação.

Sobre isso, diz que a Fiscalização alegou, em síntese, que “*o cálculo do imposto devido contempla os valores já destacados nos documentos emitidos*”, apresentando como exemplo a forma de cálculo das exigências recaídas e relativas à competência 01/2014, o que, supostamente, corroboraria com as suas razões. Todavia, acabou evidenciando o excesso do lançamento suscitado, ou, ao menos, a nulidade do lançamento a ser reconhecida por esse órgão julgador. Frisa que através de um simples cálculo aritmético e tomando-se como base a citada competência (01/2014), verifica-se que o valor exigido e indicado na primeira página do auto de infração é fruto da aplicação da alíquota de 17% sobre a base de cálculo aferida para a competência em tela.

Afirma que diferentemente do que atesta de forma clara e objetiva no demonstrativo do crédito tributário, consoante demonstrado, insiste a fiscalização, que o cômputo do crédito tributário teria decorrido da aplicação da alíquota de 17% sobre a base de cálculo apurada e indicada nas notas fiscais. Diz que, descontado o montante pago com a aplicação da alíquota equivocada de 7%, inexiste qualquer reparo a ser realizado no cálculo.

Chama a atenção dos Julgadores de que a simples análise do demonstrativo do crédito tributário anexado a autuação, contrasta frontalmente, com o que foi afirmado pela auditoria fiscal em sua manifestação. Como por exemplo, pela análise da exigência recaída no tocante à competência janeiro de 2014, do qual se extrai, que sobre a base de cálculo apurada (R\$ 65.599,17) foi adotada a alíquota de 17%, consolidando-se o valor de R\$ 11.151,86.

Assegura que se aplicado o raciocínio da contestação fiscal para a aludida competência, o valor exigido seria menor do que aquele lançado. Exemplifica, demonstrando através de uma fórmula que elabora.

Insiste que, de fato, se a fiscalização, quando da realização do lançamento, tivesse levado em consideração o montante do imposto já quitado sob a alíquota de 7%, assim como deveria ser, o montante lançado, para a competência janeiro de 2014 seria R\$ 6.559,92 e não os R\$11.151,86 exigidos e indicados na própria autuação.

Sustenta que a situação narrada evidencia que há grave discrepância entre o montante do crédito tributário exigido e indicado no auto de infração e o valor que, efetivamente, pretendeu ser cobrado pela autoridade fiscal.

Diz que a divergência retratada é incompatível com o ato de lançamento, o qual deve respeitar o estabelecido no artigo 142 do CTN. A respeito da incumbência do ato de lançamento em “*determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido*”, cita a doutrina do professor Hugo de Brito Machado, fazendo referência às lições de Ives Gandra.

Verifica que, da forma como realizado o lançamento do crédito tributário questionado, não é possível compreender, com exatidão, o montante que lhe vem sendo exigido por intermédio do lançamento, o que somente foi reforçado com a contestação fiscal, cujo raciocínio desenvolvido, tal como já demonstrado, diverge frontalmente da sistemática de cálculo da exigência demonstrada no auto de infração.

Aduz que se não é possível ao contribuinte compreender, de forma clara, a forma como o crédito tributário foi calculado e lhe vem sendo exigido, força é convir que resta prejudicado o exercício do legítimo e constitucional direito de apresentação defesa à referida exigência.

Pede se reconheça a nulidade da autuação, ou, seja extirpada do montante do crédito tributário exigido e indicada no auto de infração, a parcela correspondente ao pagamento já realizado nas operações que ensejaram o lançamento sob a alíquota de 7% e ao montante quitado quando do recebimento da presente autuação, reconhecendo-se a consequente extinção integral do crédito tributário nesta parcela.

Quanto às operações reportadas na infração nº 3, ao contrário do que sustenta a Fiscalização, atendeu ao requisito para utilizar a alíquota reduzida, estabelecido pelo § 1º, da Lei nº 7014/96, consistente no repasse do benefício ao adquirente da mercadoria, sob a forma de desconto.

Reitera todos os termos da defesa inicial. Afirma que o lançamento deve ser reconhecido integralmente insubsistente e não apenas com relação a parcela acima contestada. Isso porque, a fiscalização utilizou uma metodologia falha para a aferição dos preços médios das saídas sob a alíquota reduzida e comum, o que, se corrigido, levará indubitavelmente à conclusão pela ilegitimidade do lançamento.

Comenta que mesmo que tenha acolhido a metodologia da Impugnante e apurado o *preço médio* de venda das mercadorias comercializadas, tanto para clientes microempresas (ME) e clientes em geral, assim o fez a auditoria fiscal considerando o *preço médio* anual, o que, em conformidade com o que demonstra, prejudica a análise acerca do repasse, ou não, de desconto correspondente à redução da alíquota.

Repete que ao considerar como parâmetro de cálculo da média dos preços um período tão extenso – *anual* – e não mensal, conforme considerado pelos cálculos da Impugnante, a auditoria fiscal, ignorou a oscilação dos preços natural e esperada em um período tão extenso em razão, especialmente, das leis do mercado. Ou seja, enquanto no período mensal os preços são relativamente próximos, variando dentro de um mesmo contexto de mercado, no período anual os preços máximos e mínimos das mercadorias oscilam excessivamente, de modo que sendo o valor do bem um fator que impacta no cálculo do *preço médio*, observando-se a metodologia da auditoria fiscal, *data vénia*, a análise acerca da existência, ou não, de desconto encontra-se prejudicada.

Para melhor elucidar o raciocínio desenvolvido, comenta que basta se aplicar a uma situação hipotética a metodologia da Impugnante (mensal), em comparação à metodologia da Auditoria (anual), utilizando-se os mesmos valores de referência – *preço da mercadoria x quantidade vendida desta mercadoria* – com vistas à estimativa do preço médio, que se encontrará diferença.

Verifica que ao utilizar a metodologia da fiscalização, em somar os preços de venda praticados durante todo o período de apuração e dividir o resultado pela quantidade vendida nesse período, aferiríamos um desconto de apenas 21,44%, muito inferior ao desconto efetivamente praticado, no percentual de 50%, conclusão esta, que pode ser verificada, no caso em tela, na planilha anexada pela auditoria, a qual levou em consideração descontos muito inferiores ao que efetivamente teria praticado.

Nesse contexto, diz ser evidente que repassou, sim, sob a forma de desconto, o benefício da aplicação da alíquota reduzida aos adquirentes das mercadorias, conforme demonstrou através da planilha carreada aos autos, alimentada com informações colhidas, por amostragem, acerca dos preços médios mensais de operações praticadas sob a alíquota de 7% e de 17%.

Reitera que, na supracitada planilha, teria demonstrado os *preços médios* mensais praticados para diversos itens abrangidos pela autuação, tanto para a situação em que se beneficiou da alíquota reduzida, quanto para aquela situação submetida à alíquota comum, sendo possível verificar, a partir do cotejo entre uma situação e outra, que houve, sim, a transferência do benefício em forma de desconto aos adquirentes das mercadorias, já que a diferença entre os *preços médios* mensais foi, em termos percentuais, igual, ou superior, à diferença das alíquotas.

Repete todos os descritivos existentes na aludida planilha. Argumenta que caso os Julgadores não se convençam exclusivamente com base em tais elementos de prova, reitera o requerimento de produção de prova pericial, para demonstrar que o benefício fiscal oriundo da redução da alíquota do imposto foi repassado, em forma de desconto, para os adquirentes da mercadoria.

Advoga entendimento de que caso se adote a metodologia utilizado pela auditoria, ainda assim, a autuação deve ser cancelada, ao menos na parcela em que o desconto concedido demonstrou-se evidente. É que, ao apresentar nos autos a sua planilha, a auditoria concluiu que “aproximadamente 72 % do total das vendas com alíquota de 7% foram realizadas sem desconto ou com percentual de desconto abaixo daquele fixado pela IN 38/94”.

Apresenta a tese de que deve ser reconhecida a insubsistência do valor correspondente a 28% (vinte e oito por cento) do lançamento, já que ao afirmar que o desconto não foi repassado (ou foi repassado a menor) em 72% (setenta e dois por cento) das vendas, a Fiscalização acaba por reconhecer, por exclusão, que concedeu o desconto legal em relação ao restante das operações.

Sustenta que esse próprio Conselho tem acolhido a sistemática de apuração do repasse do desconto sob a sistemática de *preço médio* e a própria auditoria fiscal reconheceu, expressamente, com base nesta sistemática que para, aproximadamente, 28% das operações o repasse do desconto foi verificado, não resta outra alternativa a esse respeitável órgão julgador que não seja cancelar a autuação em questão no tocante a esse percentual.

Aduz que nem se venha dizer, como alegou a Fiscalização, que o desconto deveria ser fixo e incondicional exatamente nos mesmos patamares da redução de alíquota aproveitada pela Impugnante, ou seja, observando o percentual de 10%, aproximadamente, conforme se extrai da informação fiscal. Isto, pois, ao determinar, como condição ao aproveitamento da redução de alíquota, que o contribuinte repasse esse benefício em forma de desconto ao seu cliente, a legislação em momento algum determinou que este último (desconto) seja limitado ao percentual do benefício fiscal usufruído. Mesmo, porquanto, assim não poderia fazer, sob pena de ofensa à livre iniciativa.

Assevera que a legislação pretendeu que, do preço habitualmente apurado pelo contribuinte, fosse descontado o percentual mínimo equivalente à redução da alíquota, em conjunto ou não, com outros fatores que reduzem o preço praticado. Assim, diz que além do desconto equivalente à redução de alíquota (10%), reduziu o seu preço final habitualmente praticado (nas operações para os clientes em geral) em percentual ainda maior – *por questões de mercado* -, tal circunstância, por si só, não teria o condão de impedir que a mesma faça jus ao benefício fiscal ora tratado.

Acresce que, não deve prevalecer o argumento da fiscalização, no sentido de que é necessário constar expressamente no documento fiscal a menção ao desconto concedido para a fruição do benefício.

Sobre a multa aplicada, insiste sobre seu caráter confiscatório. Diz que a Fiscalização advoga a improcedência da argüição, ao fundamento de que o percentual da multa aplicada de 60% estaria dentro da margem comumente praticada de penalidade no intuito de coibir a infração.

Rebate esse entendimento, afirmando que vai na contramão daquele firmado pelo STF, segundo o qual somente os percentuais de multa entre 20% (vinte por cento) e 30% (trinta por cento) são considerados adequados à luz do princípio do não confisco, devendo-se excluir a aplicação de penalidades que superem este patamar.

Assevera que tal entendimento referendou a tese de que, ao vedar o confisco, via artigo 150, IV, da C.R./88, o legislador referiu-se à obrigação tributária principal e não especificamente ao tributo, o que conduz a uma interpretação extensiva, que amplia o campo de abrangência do princípio em tela para as penalidades (multas). Sobretudo porque, qualquer que seja a origem de uma determinada sanção administrativa, há que se observar, quanto à sua aplicação, o princípio da proporcionalidade, obstando a imposição desmedida de penalidades, ante a ponderação quanto às circunstâncias materiais da infração.

Ratificando todas as razões aduzidas na defesa, requer a essa unidade julgadora que: (i) declare a nulidade da autuação, com base nos argumentos declinados; (ii) no tocante às infrações 01 e 02, determine seja extirpado do crédito tributário o valor quitado e, (iii) ao final, seja julgada procedente a defesa apresentada e cancelada a autuação, ou, ainda, (iv) relativamente à infração 03, seja determinada a revisão do lançamento para cancelar a exigência incidente sobre o percentual de operações apontado pela planilha da própria auditoria nas quais se identifica a concessão do desconto.

Suscita, ainda, que a multa aplicada é abusiva e que deve ser, pelo menos, reduzida a patamar razoável e proporcional à suposta infração.

O auditor fiscal em nova informação fl.162, afirmou não ter vislumbrado qualquer fato novo trazido pelo autuado, portanto reitera todos os argumentos já emitidos anteriormente, pela procedência do auto de infração.

Às fls.164/166, consta extrato do SIGAT/SICRED com recolhimento dos valores reconhecidos pelo contribuinte.

O autuado realiza juntada de petição às fls.168/170. Informa ser do conhecimento desses julgadores, tratar-se de Auto de Infração para cobrança do ICMS tido por devido pela Suplicante no período de janeiro de 2014 a maio de 2015, bem como, da respectiva multa, tendo remanescido lançamento, após o pagamento parcial da autuação, decorrente da suposta utilização da alíquota reduzida do imposto, sem que tenha sido observado o cumprimento do requisito previsto para tanto, consistente no repasse do benefício, em forma de desconto ao adquirente da mercadoria, conforme exigência do artigo 16, § 1º, da Lei nº 7.014/96 na sua redação vigente à época dos fatos.

Afirma que mediante a documentação que instruiu a inicial, demonstrou os *preços médios mensais* praticados para diversos itens no período abrangido pela autuação, tanto para a situação em que se beneficiou da alíquota reduzida, quanto para aquela situação submetida à alíquota comum, sendo possível verificar, a partir do cotejo entre uma situação e outra, que foi fornecido, sim, ao adquirente, na primeira situação (sob alíquota reduzida), o desconto legal exigido.

Em contrapartida, afirma que a Fiscalização intentou demonstrar, contudo, também mediante a comparação entre os preços médios das operações, que ao contrário do que alegou o desconto legal não foi fornecido para a maioria dos casos (cerca de 72% das vendas), reconhecendo, por exclusão, que a Suplicante concedeu o desconto legal em relação ao restante das operações (28%).

Salienta que conforme evidenciado na réplica à contestação, a diferença entre as conclusões das partes, em síntese, se deu em razão de a auditoria fiscal ter considerado o preço médio anual e não mensal. E, conforme sustentado naquela ocasião, esta metodologia do preço médio anual, não tem cabimento, porque simplesmente ignora a oscilação dos preços natural e esperada, em um período tão extenso, em razão, especialmente, das leis de mercado.

Assevera que nada obstante todo o acervo probatório carreado aos autos, que evidencia que, *in casu*, foi concedido o desconto legal exigido para a utilização da alíquota de 7% e apenas para corroborar ainda de forma mais clara com as suas razões, elaborou o demonstrativo que anexa, por intermédio do qual comprova esse desconto, exemplificando uma saída sob o benefício da alíquota reduzida e uma sem, em cada competência abrangida pela autuação, por produto, através de substancial amostragem - e não mais, pela comparação entre os preços médios.

Ressalta, que a própria Assessoria Técnica deste Conselho reputou suficiente essa metodologia, para formar a sua convicção, nos autos do Processo nº 269199.0001/14-0, no sentido de que forneceu o desconto para fazer jus ao benefício da alíquota reduzida, exceto com relação a dois itens específicos.

Ratifica suas razões já aduzidas, requerendo que seja, ao final, julgada procedente a Impugnação apresentada e cancelada a autuação.

## VOTO

Quando da impugnação inicial, o defendante não suscitou objetivamente questões de nulidade no presente auto de infração. No entanto, quando de sua manifestação à informação fiscal, disse que, da forma como realizado o lançamento do crédito tributário, não é possível compreender, com exatidão, o montante que lhe vem sendo exigido por intermédio do lançamento, que somente foi reforçado com a contestação fiscal, cujo raciocínio desenvolvido pelo Autuante, para

demonstrar o cálculo do imposto apurado, não foi possível ao contribuinte compreender, restando prejudicado o exercício do seu direito de defesa à exigência fiscal. O autuado refere-se especificamente, ao seu entendimento de que, do montante do crédito tributário exigido e indicado no auto de infração, não foi excluído o valor correspondente ao pagamento já realizado, nas operações que ensejaram o lançamento sob a alíquota de 7%.

Considerando que esta questão trata-se de mérito, como tal será apreciada oportunamente, neste voto.

Após analisar as peças componentes do presente PAF, no que tange aos aspectos formais e materiais, verifico que estão presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e o fato gerador do débito tributário reclamado. O Autuante descreveu detalhadamente os fatos que resultaram na infração, inclusive expondo de forma ampla as irregularidades constatadas.

A autoridade administrativa constituiu o crédito tributário verificando e registrando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e, propôs a aplicação da penalidade cabível, tudo em absoluta consonância com o art. 142 do CTN, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Dessa forma, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18, do RPAF/BA.

Em relação à solicitação de perícia fiscal ou diligência, cabe de plano, consignar que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores. Assim, cabe ao autuado demonstrar suas alegações, sendo inadmissível realização de diligência ou perícia técnica, quando destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia, simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos. No presente caso, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem requeridas de ofício para o convencimento dos julgadores. Portanto, fica indeferido o pedido de diligência e perícia técnica, com fulcro no art. 147, I, "a" e II, do RPAF/99.

O presente lançamento de ofício contempla 3 (três) infrações descritas e relatadas na inicial dos autos. O Autuado reconheceu e pagou os valores lançados atinentes à infração 02, e contestou parcialmente a infração 01 e integralmente a infração 03. Assim, considero desde já, subsistente o item 02 que foi reconhecido, considerando que sobre o mesmo, não existe lide a ser julgada.

No mérito, as infrações 01 e 03 tratam do recolhimento a menos do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. O contribuinte fez uso inapropriado da alíquota de 7%, prevista no inciso I, alínea "c" combinado com o inciso II do § 1º do art. 16 da Lei 7.014/96 que autoriza a aplicação da alíquota diferenciada, para a saída de mercadorias, somente para aquisições com origem em outro estabelecimento com o mesmo CNPJ base da empresa fiscalizada. Exige ainda, que tenha como destino empresas de pequeno porte ou micro empresas, inscritas no cadastro estadual, exceto em se tratando de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Entretanto, o autuado fez uso equivocado do dispositivo, na medida em que não repassou para o adquirente, o desconto na nota fiscal, equivalente ao benefício fiscal concedido.

Nas razões defensivas o Autuado afirmou que analisando a planilha que serviu de base para a autuação, verificou que a fiscalização desconsiderou o imposto já recolhido sob a alíquota reduzida, exigindo valor equivalente à aplicação da alíquota de 17% sobre o valor da operação. Disse que teria sido desconsiderado, o valor do imposto já recolhido, valor que não foi contestado pelo fisco, com a utilização da alíquota de 7%, reputada como feita a menos. Requereu que se reconheça a insubstância da autuação nesta parcela, pelo pagamento já realizado. Citou exemplo da planilha que sustenta a autuação.

Analisando o levantamento fiscal apontado às fls.7/57, verifico que esta alegação não se sustenta. Observo que o Autuante elaborou a citada planilha de forma analítica, contendo elementos que detalham as operações de saídas de mercadorias para microempresa e empresa de pequeno porte com cadastro estadual, sem o devido repasse para o adquirente do desconto na nota fiscal, equivalente ao benefício fiscal concedido. Nesta planilha constam: data, nº da nota fiscal, chave eletrônica da nota fiscal correspondente, código do produto, descrição do produto, valor do item, desconto (zero), valor do IPI, base de cálculo do ICMS, alíquota do ICMS destacado na nota fiscal (7%), valor do ICMS calculado a 17%, e a coluna com o ICMS a recolher resultante da diferença entre os valores calculados com 17% e 7%. Ressalto que do valor do imposto devido (alíquota de 17%), abate-se o valor do imposto recolhido pelo Autuado (alíquota de 7%), resultando no valor do imposto a recolher. Assim, claro está, demonstrado item por item nesta infração, que a parcela já recolhida pelo Autuado (aplicando a alíquota de 7%) foi devidamente abatida do valor apurado como devido, aplicando-se a alíquota de 17%.

Analizando detidamente o demonstrativo em comento, sobre o valor de R\$11.151,86, trazido como exemplo pela defesa, vejo que é resultado do somatório dos diversos itens referentes ao mês de janeiro de 2014, calculado conforme descrito anteriormente. Tal valor é o que está informado corretamente no Auto de Infração. Esclareço que o valor da base de cálculo inserido no Auto de Infração é decorrente da divisão do imposto devido pela alíquota interna de 17%, efetuada pelo programa de emissão do Auto de Infração, chamado SEAI (Sistema Automatizado de Auto de Infração). Ao totalizar o valor devido, apurado mensalmente e lançado no Auto de Infração, este, automaticamente calcula a base de cálculo que submetida a uma alíquota de 17% resulta naquele valor apurado.

Dessa forma, é que tendo em vista que o cálculo do imposto devido está matematicamente correto e demonstrado em planilhas que foram entregues ao contribuinte, conforme recibo assinado por preposto da empresa, afasto arguição de que a fiscalização desconsiderou ICMS devidamente recolhido pelo defendant.

O Autuado contestou a autuação alegando que caberia à auditoria fiscal demonstrar a ausência de repasse do benefício da alíquota reduzida em forma de desconto aos adquirentes das mercadorias, mediante cotejo entre as operações autuadas e outras, com a mesma mercadoria, submetidas à alíquota comum, o que, no entanto, não se ocupou de fazer. Acrescentou que o único meio de se verificar a ausência deste desconto, seria mediante um método comparativo entre os valores das operações autuadas e de outras operações não agraciadas pelo benefício em comento, envolvendo idênticas mercadorias, prova esta que compete ao Fisco e este não o fez, procedimento que teria dificultado a sua defesa.

Saliento que esta alegação não possui sustentação fática ou jurídica. No presente caso, a prova com que pretende desconstituir a acusação de que não teria cumprido norma expressa regulamentar e ao contrário, teria repassado benefício da alíquota reduzida em forma de desconto aos adquirentes das mercadorias, cabe ao próprio defendant. É ele que dispõe dos documentos e livros fiscais onde registrou tais operações. Dessa forma, entendo que não pode o defendant alegar cerceamento de defesa, quando o ônus da prova lhe incumbe e os respectivos documentos se encontram em seu poder.

O impugnante argumentou que teria repassado sob a forma de desconto, o benefício da aplicação da alíquota reduzida aos adquirentes das mercadorias. Disse que através da planilha que digitalizou, alimentada com informações colhidas, por amostragem, acerca dos preços médios de operações praticadas sob a alíquota de 7% e de 17%, teria demonstrado a redução, nos *preços médios* mensais praticados para diversos itens da autuação, tanto para a situação em que se beneficiou da alíquota reduzida, quanto para aquela situação submetida à alíquota comum. Acrescentou que a formação do preço, leva em conta diversos fatores, como a habitualidade do cliente e a quantidade comprada, o que explicaria a diferença de preço praticada entre as próprias operações submetidas à alíquota reduzida e as operações com alíquota cheia, desautorizando ao Fisco a comparação específica entre duas operações selecionadas aleatoriamente.

Sobre a matéria, assim dispõe a legislação, no inciso II do § 1º c/c alínea “c”, inciso I do art. 16 da Lei 7.014/96:

*Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:*

*I - 7% (sete por cento) nas operações com:*

[...]

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

[...]

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

[...]

*II - o estabelecimento industrial ou a este equiparado na forma do inciso anterior obriga-se a repassar para o adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% (sete por cento) em vez da de 17% (dezessete por cento), devendo a redução constar, expressamente, no respectivo documento fiscal.* (Grifo nosso)

Da análise do dispositivo transcreto, verifica-se que o objetivo do legislador foi que o benefício fiscal fosse repassado ao adquirente na forma de desconto, por isso encontra-se expresso na lei, que deveria constar o cálculo no documento fiscal, de forma a comprovar que o benefício fiscal foi concedido.

Nessa trilha, importante observar, ser evidente que o cumprimento da exigência estatuída no dispositivo acima aludido não se materializa unicamente pela aposição na nota fiscal da alíquota de 7% e muito menos, se restringe a indicação de que está sendo concedido o benefício fiscal ao adquirente, como aduziu o impugnante em sua peça defensiva. Ou seja, ao reduzir a alíquota de 17% para 7% nas operações de vendas internas de empresas industriais baianas para microempresas e empresas de pequeno porte, o benefício visa a efetiva diminuição da carga tributária nessas operações em 10,75269%. Para se confirmar a ocorrência, ou não, de inequívoco cumprimento da concessão do desconto, sendo demonstrado pelo autuado ter adotado este procedimento, poderia se proceder à comparação entre os preços unitários dos produtos em idênticas condições de quantidade e data da venda, praticados pelo impugnante nas operações com empresas normais e com microempresas e empresas de pequeno porte. No entanto, neste processo, o autuado não comprovou a adoção do citado procedimento em suas operações.

O defendente tentou comprovar que teria concedido o desconto ao adquirente, apenas não o fazendo constar nos documentos fiscais, pelo que teria ocorrido mero descumprimento de obrigação acessória. Contudo, não é isso o que dispõe a legislação mencionada, que estabelece a condição de que o desconto conste expressamente no documento fiscal.

O impugnante elaborou planilha na tentativa de demonstrar que, embora o desconto aqui comentado, não constasse expressamente dos documentos fiscais, teria repassado o benefício da aplicação da alíquota reduzida aos adquirentes das mercadorias. Disse que a referida planilha, foi alimentada com informações colhidas, por amostragem, acerca dos preços médios de operações praticadas sob a alíquota de 7% e de 17%. Afirmou que esse demonstrativo relaciona diversos itens abrangidos pela autuação, tanto para a situação em que se beneficiou da alíquota reduzida, quanto para aquela situação submetida à alíquota comum, sendo possível verificar, a partir do cotejo entre uma situação e outra, que houve, sim, o repasse do benefício em forma de desconto

aos adquirentes das mercadorias.

Em sede de informação fiscal, o Autuante informou que a amostragem produzida pelo autuado indica apenas, ter havido diferenças de preços unitários, cujos descontos não correspondem ao benefício concedido pelo Estado às microempresas e empresas de pequeno porte, ou seja, na ordem de 10,75269%.

Da análise do referido demonstrativo, verifico assistir razão ao autuante. Observo que os exemplos trazidos pelo defendante demonstram que um determinado produto foi comercializado a diferentes preços, não sendo possível se determinar de forma inequívoca, se esta diferença se refere a fatores que interferem na formação de preços ou de fato, são operações submetidas à alíquota reduzida.

Saliento que o próprio autuado tem consciência da fragilidade de seus argumentos no que pertine a demonstração de que efetivou o repasse dos descontos previstos na lei. Assim afirmou o autuado em sua defesa: *a formação do preço, por óbvio, leva em conta diversos fatores, como a habitualidade do cliente e a quantidade comprada, o que explica eventual diferença de preço praticada entre as próprias operações submetidas à alíquota reduzida e entre as próprias operações com alíquota cheia e desautoriza a comparação específica entre duas operações selecionadas aleatoriamente, de uma situação e outra (sem tomar em conta essas especificidades); porém, conforme acima elucidado, pelo preço médio praticado entre as operações submetidas à alíquota reduzida e comum, é possível constatar que, de fato, houve o desconto devido.*

Ora, nessas circunstâncias, o próprio autuado confessa que só é possível aferir, se foi ou não, dado o desconto aqui discutido, através de um específico procedimento, que depende de conhecimento prévio da política de preços da empresa e da aplicação do preço médio praticado entre as operações submetidas à alíquota reduzida e a comum, a ser seguido pela Fiscalização na verificação de regularidade de suas operações.

Desta forma, entendo que foi exatamente por considerar a complexidade desta verificação, como quer o autuado, que o legislador estabeleceu que o desconto deveria vir expresso na nota fiscal.

No presente caso, é fundamental para o cumprimento do que determina o dispositivo legal em questão que fique comprovada a efetiva aplicação da redução de 10,75269% do preço praticado pelo autuado nas mesmas operações com empresas normais.

Além disso, verifico no presente caso, que o conjunto das operações de saídas de mercadorias para microempresa e empresa de pequeno porte da impugnante, não tem uma variação padrão para que se possa afirmar de forma inequívoca, que seja o desconto obrigatório do benefício fiscal.

O defendante contestou a autuação, invocando um determinado parecer da Assessoria Técnica – ASTEC/CONSEF referente aos autos 269199.0001/14-0, que tratou de igual matéria. Disse que naquele processo, o preposto da ASTEC, através de amostragem, corroborou com as razões da empresa em quase sua totalidade. Afirmou que a ASTEC reputou inexistir o desconto somente com relação a dois produtos específicos, exatamente pelo fato de selecionar, aleatoriamente, para a comparação, as operações com esses produtos, sem tomar em conta, operações cujas variáveis para a formação do preço (por exemplo: cliente, quantidade) fossem semelhantes.

No que pese a importância de um Parecer elaborado pela Assessoria Técnica do CONSEF, o referido documento não vincula a presente decisão, considerando tratar-se de outro processo, com produtos, exercícios e notas fiscais diferentes destes ora em análise. O defendante não trouxe nestes autos, elementos que indicassem a necessidade de diligência conforme já apreciado nas preliminares.

O defendantе alegou que para o *preço médio* de venda das mercadorias comercializadas, tanto para clientes microempresas (ME) e clientes em geral, a auditoria fiscal considerou o *preço médio* anual. Acrescentou que ao considerar como parâmetro de cálculo da média dos preços um

período tão extenso – *anual* – e não mensal, conforme considerado pelos cálculos da Impugnante, a auditoria fiscal, ignorou a oscilação dos preços natural e esperada em um período tão extenso em razão, especialmente, das leis do mercado.

O Autuante em informação fiscal esclareceu que analisou detidamente o demonstrativo elaborado pelo impugnante e que se confirmou que para vários produtos, a autuada praticou preços superiores quando da utilização da alíquota de 7%. Frisou que, contrariando a exigência legal, a autuada não aplica uma regra específica de descontos para nortear as vendas realizadas com a alíquota de 7%. Verificou que em nenhum dos documentos que acobertam as operações em comento, existe o registro indispensável de que estaria concedendo benefício da redução de base de cálculo aos adquirentes, via descontos.

Sobre os argumentos defensivos é importante ressaltar que o benefício aqui em discussão se encontra claramente detalhado pela Instrução Normativa 38/94, não deixando margem a qualquer dúvida interpretativa. É cediço que o benefício fiscal conforme previsto na legislação não permite discricionariedade. Ele é condicional. Não pode ser confundido com desconto comercial, que ocorre ao talante do comerciante. Conforme constatado pelo Autuante, o que se observa na prática da autuada, se revela um desconto comercial, totalmente desvinculado daquele previsto na Lei já mencionada, que autorizaria o emprego da alíquota de 7%.

O defendente apresentou tese de que deve ser reconhecida a insubsistência do valor correspondente a 28% do lançamento, já que o Autuante afirmou que o desconto não foi repassado (ou foi repassado a menos) em 72% das vendas, reconhecendo, portanto, por exclusão, que o Autuado teria concedido o desconto legal em relação ao restante das operações.

Não acato esta tese da defesa. Analisando o teor da informação fiscal, constato que a Fiscalização reforçou seu entendimento sobre o ilícito fiscal imputado ao Autuado, utilizando dados estatísticos relevantes, em (72%) das operações houve descumprimento da lei tributária.

Conforme se encontra devidamente registrado pelo Autuante, não se comprovou de forma inequívoca, que naquelas operações em que verificou preços inferiores (28%), se registrava o desconto legal aqui tratado, ou se referia a mero desconto comercial.

Por esse motivo é que, ainda que o contribuinte tivesse registrado no documento fiscal que estava concedendo o aludido desconto, o que no presente caso não fez, tal procedimento não bastaria para comprovar a aplicação da alíquota de 7% como entendeu o impugnante. O fundamental para o cumprimento do que determina o dispositivo legal em questão é que fique comprovada a efetiva aplicação da redução de 10,75269% do preço praticado pelo autuado nas mesmas operações com empresas normais.

Conforme exposto, nas amostragens trazidas aos autos, ficou demonstrado que as diferenças de preço não corresponderam ao repasse do benefício concedido pelo Estado às microempresas, além das situações em que restou evidenciado, que o preço da mercadoria cobrado nas vendas às microempresas era superior ao valor destinado a contribuinte do ICMS não alcançado pelo benefício fiscal.

Registro por importante, que este entendimento tem prevalecido em decisões deste CONSEF a exemplo dos seguintes acórdãos: *1ª Câmara de Julgamento Fiscal Acórdão CJF Nº 0347-11/14; 5ª Junta de Julgamento Fiscal Acórdão JJF Nº 0195-05/16; 2ª Câmara de Julgamento Fiscal Acórdão CJF Nº 0173-12/07; 4ª Junta De Julgamento Fiscal Acordão JJF Nº 0152-04/05.*

Assim, ficando provado, que não houve o atendimento ao que dispõe o artigo acima indicado da norma legal, concluo pela manutenção da exigência do crédito tributário. Mantidas as infrações 01 e 03.

Em relação a alegação da defesa, de constitucionalidade do percentual da multa aplicada de 60%, visto que a mesma foi fixada em patamares que tornam sua cobrança confiscatória, sendo vedado o confisco, sob pena de violação ao direito de propriedade, verifico que não pode ser acatada.

Saliento que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é a legalmente prevista para a irregularidade apurada (art. 42, II, "a", da Lei 7.014/96). Quanto ao pedido do defendant para a exclusão, ou, no mínimo, redução da multa, ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, conforme art. 159, do RPAF/99.

Sobre à arguição de inconstitucionalidade da multa, por ofensa ao princípio da proporcionalidade e razoabilidade, deixo de apreciá-la, em razão da vedação contida no art. 167, I, III do RPAF/99, que impede este Conselho de apreciar questões relativas à constitucionalidade das normas estaduais.

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

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278868.3009/16-7** lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.389.874,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea "a" do art. 42 da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2017.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR