

A. I. N° - 299333.0013/18-0
AUTUADO - PLASCHIO PLÁSTICOS CHIACCHIO LTDA.
AUTUANTE - ALAN ROBERTO DIAS
ORIGEM - INFAC VITÓRIA DA CONQUISTA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06.07.2019

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0142-02/19

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. VENDA DE MERCADORIAS POR EMPRESA INDUSTRIAL A CONTRIBUINTES DO SIMPLES NACIONAL. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 7%. FALTA DE REPASSE AOS ADQUIRENTES DO BENEFÍCIO EQUIVALENTE À REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. Além de não atender as formalidades destacando o valor do desconto nos documentos fiscais, o procedimento fiscal demonstrando as vendas do período autuado provam indevida apropriação do benefício fiscal destinado a clientes/contribuintes optantes pelo Simples Nacional. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente auto de infração lavrado em 17/12/2018 exige o ICMS no valor histórico de R\$2.762.793,57, decorrente da seguinte acusação:

INFRAÇÃO 1 – 02.01.10 – Deixou de recolher ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Período: Janeiro a Dezembro 2016, Janeiro a Setembro e Dezembro 2017. Enquadramento legal: art. 2º, I, e art. 32, da Lei 7.014/96 C/C art. 332, I, do RICMS-BA/2012. Multa: 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei 7.014/96.

Em complemento à descrição da infração, no documento de fls. 10-13, reproduzindo o art. 16, I, “c”, § 1º, da Lei 7014/96, o autuante expõe que a autuação decorre do descumprimento do dispositivo citado por falta do repasse sob forma de desconto relativo à redução da tributação sob alíquota de 17% ou 18% para 7% aos seus clientes inscritos no cadastro estadual do Simples Nacional.

Ressalta não bastar observar no documento fiscal que o imposto foi calculado sob alíquota de 7%, visto que legislação em vigor obriga destacar o valor do benefício no correspondente documento fiscal de venda.

Informa que para cada ano nas planilhas anexas, constam duas outras sintetizando as vendas para contribuintes com tributação sob alíquota de 7%, bem como outra com as vendas para contribuintes não optantes do Simples Nacional sob alíquota de 17% ou 18%, nelas destacando os percentuais de descontos efetuados nas duas condições, bem como o preço unitário calculado já considerando os descontos concedidos.

Diz que da análise das tabelas se observa que para produtos idênticos, com saídas dentro do mesmo mês, a empresa pratica semelhantes preços para empresas optantes e não optantes do Simples Nacional, de modo que se percebe não haver diferenças em torno de 10% nas vendas para integrantes do Simples Nacional, conforme os diversos casos que relaciona nas tabelas de fls. 56-59 e 100-114.

Fala que em todas planilhas considerou apenas o CFOP 5101 (Venda de produção do estabelecimento) e na maioria das NFs o autuado cita revogada legislação que tratava do desconto.

Lembra que desde o RICMS-BA/97 a lógica do benefício fiscal já existia e foi, inclusive, objeto da Instrução Normativa nº 38/94; que os descontos são incondicionais para que os preços das

mercadorias vendidas a optantes pelo Simples Nacional sejam inferiores aos de venda para não optantes do Simples Nacional e em muitos documentos se observa o contrário, ou seja, maiores percentuais de desconto nas vendas a contribuintes não optantes.

Informa que em outras operações fiscais sobre a empresa autuada se verificaram indícios de ilícitos fiscais, a exemplo dos documentos de fls. 106-114 que evidenciam prática de subfaturamento.

Cientificado da autuação e intimado a proceder ao recolhimento do imposto reclamado, a Autuada apresenta defesa administrativa (fls. 122-137).

Diz que mesmo sabendo da capacidade técnica da autoridade fiscal autuante e sua boa-fé, o lançamento não pode prosperar dado aos argumentos fáticos e jurídicos, bem como documentação probatória que anexa para demonstrar falhas do lançamento fiscal.

No item “DO OBJETIVO DESTA DEFESA E DA BOA-FÉ DA IMPUGNANTE”, salienta compor grupo econômico importante para a economia do Estado, reconhecido por compromissos sociais, éticos e ambientais, que refletem na lisura de seu comportamento perante o Fisco com premissa de não sonegar valor devido, o que se pode constatar na sua perfeita escrituração fiscal e contábil.

Historia a vida da empresa que em 1995 passou a produzir embalagens em larga escala e diz que antes da Impugnação examinou a autuação e a legislação pertinente debruçando sobre seu histórico de vendas se esforçando para contatar seus clientes médios e pequenos empresários.

Afirma que a autuação decorreu de equívoco na apuração dos fatos, pois as operações das saídas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária, com destino a clientes optantes do Simples Nacional foram feitas considerando o repasse do benefício fiscal previsto no art. 16, I, “c”, da Lei 7.014/96, que concede ao fabricante o direito de aplicar a alíquota de 7%, cumprindo a obrigada condição.

Diz notar fragilidade da fundamentação da acusação fiscal, por se encontrar em suposições inconclusivas a respeito da “ausência de critério ou padrão” na precificação das mercadorias comercializadas pela Impugnante.

Afirma que a variação de preços na comercialização de mercadorias é um fator flutuante e decorrente de variáveis de caráter negocial, registrando que a Impugnante cumpriu a condição para a fruição do benefício fiscal, não havendo motivos para a acusação.

No item “DOS CRITÉRIOS QUE MOTIVARAM A PRESENTE AUTUAÇÃO E DAS RAZÕES QUE ILIDEM A SUA VALIDADE: IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO FISCAL”, reproduzindo parte do texto da descrição complementar do autuante acima relatado, diz que a autuação decorreu de avaliação das NFs emitidas entre janeiro 2016 a Dezembro 2017 e comparação analítica entre as NFs de saídas com destino a contribuintes optantes e não optantes do Simples Nacional e que, portanto, a base da autuação reside na impossibilidade de identificar “um padrão de preços que comprove que nas operações realizadas pelo autuado, os preços praticados em relação aos contribuintes [do simples] tenham sido em média, 10% inferiores aos do regime normal”.

Reafirma que a acusação se lastreia unicamente na ausência de “padrão ou critério” nos preços das mercadorias no período autuado que, diz, decorre de inconclusivas observações do autuante, visto que do comparativo de preços que fez também relata ter identificado casos de preços idênticos ou reduzidos.

Afirma que a premissa comparativa utilizada pelo autuante não pode ser admitida por não afiliar aos critérios da legislação estadual concessiva do benefício, porque ela não vincularia comando de tabelamento de preços para clientes optantes do Simples Nacional.

Aduz que o autuante desconsiderou as demais variáveis de composição de preço das mercadorias fabricadas, tais como, os descontos comerciais eventualmente concedidos; as comissões de vendas da operação (inclusas nas chamadas despesas comerciais); as estratégias de relacionamento com os clientes (fidelização); a existência ou não de um contrato de fornecimento continuado; ou mesmo o critério de posicionamento das mercadorias nos pontos revendedores;

fatores estes que influem na precificação final das mercadorias e que variam em relação a cada cliente, sempre individualmente considerado.

Acrescenta que as embalagens plásticas descartáveis que comercializa sofrem grande concorrência no mercado a nível de preço que obriga a grandes variações, de modo que a autuação se baseou em presunções inverídicas e desprovidas de provas para lhe imputar a ausência de recolhimento do ICMS próprio por suposto descumprimento das condições para efeito do incentivo fiscal.

Segundo, reproduz o art. 16, I, “c”, §1º da Lei 7.014/96, para dizer que suas vendas internas destinadas a clientes optantes pelo Simples Nacional são tributáveis com a alíquota de 7% e que a legislação referenciada não trata propriamente de um benefício fiscal, mas, sim, de uma forma de subvenção de custeio (por meio de renúncia fiscal) beneficiando os contribuintes optantes pelo Simples Nacional. Por isso, diz, a condição estabelecida no §1º do art. 16, da lei citada, determina que o fabricante é obrigado a repassar, em forma de desconto, a diferença financeira correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7%, devendo isto refletir diretamente no preço praticado com tais clientes.

Afirma que entender o conteúdo da norma é importante, uma vez que a interferência econômica nela prevista em benefício dos clientes optantes do Simples Nacional, não pode resultar na determinação de preços diferenciados para empresas optantes do Simples Nacional em relação a empresas com a tributação comum do ICMS nas operações internas.

Afirma não haver, na Lei 7.014/96 referência de que os preços praticados com os optantes pelo Simples Nacional devam ser inferiores aos praticados no mercado, de forma como entende o autuante, mesmo porque a Bahia não poderia interferir na definição de preços das mercadorias no livre mercado, pena de ferir os princípios constitucionais da livre concorrência e da livre iniciativa (CF: arts. 170, IV e 1º, IV), sobretudo no caso dos autos, em que nenhuma das mercadorias que fabrica está sujeita à mitigação destes princípios ou ao tabelamento de preços.

Desse modo, diz, o que deve ser avaliado é a efetividade do repasse do desconto, a fim de se confirmar a correção do procedimento da Impugnante ao empregar a alíquota de 7% nas operações, o que, como prova, demonstra informar nos documentos fiscais no campo “DADOS ADICIONAIS” como informações complementares, conforme plotagem na peça defensiva.

Informa que para complementar a veracidade dos repasses reuniu algumas declarações dos clientes sobre os fatos e que cola aos autos na oportunidade da defesa (Doc. 02) e também elaborou planilha contendo todas as NFs de venda de mercadorias fabricadas na Bahia, no exercício 2016, com destino a empresas optantes do Simples Nacional (Doc. 03), apresentando recomposição dos preços das NFs objeto da autuação, caso tivessem sido emitidas considerando a alíquota normal de 18%, para demonstrar, financeiramente, o efetivo repasse do desconto previsto na legislação pertinente.

Assim, diz, como o mercado em que atua é bastante concorrido, se os clientes optaram por adquirir as embalagens plásticas com a Impugnante é porque seus preços são compatíveis com o mercado ou mesmo inferiores.

Diz ser improvável que um cliente optante pelo Simples Nacional não saiba, previamente, de seu direito ao desconto adicional de, em média, 10% no preço negociado, previsto na legislação citada, reiterando fazer isto informar nos documentos fiscais emitidos e que caso efetivamente não estivesse concedendo o desconto, estaria perdendo vendas para seus concorrentes.

Observa que o autuante reconhece que as NFs emitidas para os clientes optantes pelo Simples Nacional, contém informação de aplicação da alíquota de 7% em decorrência do regime de tributação favorecida. No entanto, por falha de ordem formal que não compromete o mérito da defesa, a legislação indicada é anterior à lei 7.014/96.

Repete que a legislação estadual não prevê que os preços praticados com empresas optantes pelo Simples Nacional devem ser inferiores aos praticados com empresas do regime geral e que a

única medida de comparação a ser considerada para verificar o efetivo repasse do desconto é a comparação da mesma operação com preço recomposto com alíquota de ICMS de 18%, pois a composição do preço final das mercadorias que fabrica não depende apenas do valor do insumo adquirido, custos fixos e variáveis e impostos devidos, já que além da equação (Custo + Lucro + Despesas Variáveis = Preço de Venda), existem variáveis que influem na precificação, em relação aos clientes, sempre individualmente considerado, a exemplo de vendas por contrato de fornecimento continuado que permite negociação diferenciada, conforme a escala do pedido, bem como os casos de descontos comerciais para fidelizar clientes, razões pelas quais alega que o desconto subvençional pelo Estado representa apenas um dos elementos que compõe o preço da mercadoria que fabrica, devendo se analisado em conjunto com todas demais variáveis (objetivas e subjetivas) que influem na precificação das mercadorias.

Conclui que a autuação se baseou em incorretas presunções e pede que o AI seja julgado improcedente.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 189-195. Diz que o contribuinte se apega em meras questões semânticas para tentar descharacterizar o trabalho matemático e fático e que isto implicaria em confissão dos ilícitos, mas que, embora eles sejam inócuos e irrelevantes para julgamento do mérito, alguns dos seus aspectos precisam ser postos à luz da verdade.

Fala que quando o Impugnante tenta descharacterizar o fato de inexistir padrão ou critério adotados pelo autuado, é exatamente o que ocorre, pois, a legislação exige um padrão de conduta para que o benefício fiscal em pauta seja concedido, sob pena de o dispositivo legal ser burlado, e que isto não implica interferência na composição dos preços nem na dinâmica dos aspectos comerciais e econômicos. O que não pode, diz, é tentar utilizar tais conceitos para se apropriar de benefício fiscal que a ele não se destina.

Salienta que a utilização de preços unitários muito próximos aos de venda aos contribuintes não optantes pelo Simples Nacional, caracteriza a grande maioria das vendas a contribuintes optantes e dizer que a comparação de preços é descabida, atribuindo tal critério a “congelamento de preços”, é negar o princípio do benefício fiscal sustentando que as relações comerciais diferenciadas excluem, de fato, o efeito do benefício fiscal implicado na tributação reduzida.

Afirma que dizer que o trabalho estatístico efetuado para provar que os preços de venda praticados para clientes optantes pelo Simples Nacional são idênticos ao praticados para clientes não optantes são presunções claramente inverídicas, fere a credibilidade da defesa e despreza a realidade dos fatos.

Aduz que a consequência lógica da condição para a aplicação da alíquota reduzida para 7% não dá margem à interpretação do Impugnante, pois ou o desconto é repassado ou não ocorre o benefício. E, como nesse caso, dizer que vender para clientes optantes e não optantes pelo Simples Nacional com o mesmo valor unitário, diz, é fazer malabarismo matemático para se beneficiar de um direito de outrem.

Entende que o que aqui se tem é um aumento da base de cálculo das vendas para clientes optantes do Simples Nacional, resultando na apropriação do benefício pela autuada e não pelo legal destinatário.

Diz que introduzindo conceitos mercadológicos de livre concorrência o Impugnante tenta desviar o foco da questão objeto da autuação, pois, os custos de produção são os mesmos e independem do destino final do produto, mas o que pode ser objeto de preço final é que faz parte da política de preço do contribuinte. Entretanto, o que observa é que para vendas a clientes optantes pelo regime de tributação do Simples Nacional é a prática da elevação de preços, antes do desconto, e prática de preços menores para clientes não optantes pelo Simples Nacional.

Nesse caso, pergunta e responde: Se o desembolso dos clientes optantes e não optantes pelo Simples Nacional foi o mesmo, onde estaria o benefício fiscal? Com o contribuinte autuado que deveria ter tributado as operações com alíquota de 17% ou 18%, pois, sendo opcional e condicional, para tributar as operações com clientes optantes pelo Simples Nacional com alíquota

de 7% ele deveria demonstrar o repasse do desconto implicado na redução como demonstra a IN 38/94 que plota.

Dizendo que o fato se repete em muitas das operações autuadas, exemplifica o fato com retalho do demonstrativo da comparação de preços que efetuou para suporte da infração que, no caso é o seguinte: Preço de venda unitário para microempresa: R\$63,97; preço unitário de venda para não optante do Simples Nacional: R\$56,40. Observa que após a aplicação dos respectivos descontos, o preço final para ambas operações é o mesmo: R\$ 50,76.

Salienta que o contribuinte optante pelo Simples Nacional ao observar a NF com os aspectos formais preenchidos, tais como tributação mediante alíquota de 7% e com observação no corpo da NF, não percebe que o desconto de direito lhe foi obstado pela elevação da BC da mercadoria comprada. Portanto, anexar NF com aparência de formalidades atendidas; declarações de clientes de ter adquirido mercadorias com repasse do desconto legal e apresentar tabela de “recomposição de preços” calculando operações tributadas com alíquota de 7% e aplicando alíquota de 17% ou 18%, tudo com a intenção de mostrar repasse do desconto legal, nada prova a favor do autuado frente à orientação dada pela Instrução Normativa 38/94 (plotada na Informação) para que o desconto legal seja efetivamente repassado.

Quanto ao argumento de ingerência da Bahia nos preços do mercado, reproduzindo trechos de decisões do CONSEF, afirma isto não existir. Contudo, após levar em consideração todos os seus custos, caso o contribuinte aplique a legislação do benefício fiscal, essa exige a redução da precificação da mercadoria, como demonstra a citada Instrução Normativa.

Concluindo, mantém a autuação e diz ser clara a tentativa de algumas indústrias em se apropriar do benefício em pauta, de modo a anular a possibilidade de as empresas optantes do Simples Nacional terem maior competitividade no mercado consumidor.

VOTO

Como relatado, o Auto de Infração acusa falta de recolhimento de ICMS referente operações escrituradas nos livros fiscais próprios tendo em vista a inadequada tributação de operações de venda a clientes contribuintes optantes pelo Simples Nacional por efetiva falta de repasse do benefício fiscal previsto no §1º do art. 16, da Lei 7.014/96.

Pois bem. Antes de adentrar ao mérito da acusação fiscal impugnada, compulsando os autos verifico: a) conforme recibos de fls. 03, 15, documento de fl. 06, bem como do teor da Impugnação em que o sujeito passivo exerceu seu direito à plena defesa sem acusar cerceamento, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§), 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 15-105, e CD de fl. 115); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Superada a análise preliminar, passo a apreciar o mérito do lançamento tributário de ofício em sede de revisão neste órgão administrativo judicante.

De logo, ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados,

os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

A acusação fiscal tem suporte nos seguintes demonstrativo:

- A) DEMONSTRATIVO DO DESCONTO EFETIVO DADO POR ITEM DE MERCADORIA A SIMPLES NACIONAL (fls. 15-28 e 62-71), identificado pormenorizadamente as NFs objeto da autuação, como número, data de emissão, CNPJ do destinatário, UF, itens, seus códigos e descrição, quantidade, unidade, valor do item, desconto e seu %, BC, preço unitário, alíquota aplicada, vlr ICMS, alíquota legal, vlr ICMS correto, diferença ICMS exigido;
- B) DEMONSTRATIVO DO DESCONTO EFETIVO DADO POR ITEM DE MERCADORIA A EMPRESA NORMAL (fls. 29-55 e 72-99), identificado pormenorizadamente as NFs de venda a clientes contribuintes não optantes pelo Simples Nacional, como número, data de emissão, CNPJ do destinatário, UF, itens, seus códigos e descrição, quantidade, unidade, valor do item, desconto e seu %, BC, alíquota aplicada, vlr ICMS;
- C) DEMONSTRATIVO PREÇO UNITÁRIO NORMAL X SIMPLES NACIONAL (fls. 56-59 e 100-105), identificado pormenorizadamente as NFs de venda a clientes contribuintes optantes e não optantes pelo Simples Nacional, como número, data de emissão, CNPJ do destinatário, UF, itens, seus códigos e descrição, quantidade, unidade, valor do item, desconto e seu %, BC, preço unitário e alíquota aplicada;

Sem objetar os dados contidos nos demonstrativos suporte da autuação, a Impugnação, ainda que elogiando a capacidade técnica e boa-fé da autoridade fiscal autuante diz que o lançamento não pode prosperar alegando que: **a**) por compromissos sociais, éticos e ambientais, que refletem na lisura de seu comportamento perante o Fisco tem por premissa não sonegar valor devido; **b**) as operações de saídas objeto da autuação foram feitas com repasse do benefício fiscal previsto no art. 16, I, “c”, da Lei 7.014/96, que concede ao fabricante o direito de aplicar a alíquota de 7%, cumprindo a obrigada condição; **c**) a acusação fiscal reposaria em suposições inconclusivas a respeito da “ausência de critério ou padrão” na precificação das mercadorias comercializadas, pois a variação de preços é fator flutuante e decorrente de variáveis de caráter negocial; **d**) o comparativo de preços do autuante também identifica casos de preços idênticos ou reduzidos; **e**) o comparativo não pode ser admitido por não afiliar aos critérios da legislação estadual concessiva do benefício porque ela não vincularia comando de tabelamento de preços para clientes optantes do Simples Nacional; **f**) o autuante desconsiderou as demais variáveis de composição de preço das mercadorias, tais como, descontos comerciais; comissões de vendas da operação; fidelização de cliente; fornecimento continuado, fatores estes que influem na precificação final das mercadorias e que variam em relação a cada cliente, sempre individualmente considerado; **g**) o caso não trata propriamente de um benefício fiscal, mas, sim, de uma forma de subvenção de custeio (por meio de renúncia fiscal) beneficiando os contribuintes optantes pelo Simples Nacional. Por isso, diz, a condição estabelecida no §1º do art. 16, da Lei 7.014/96, determina que o fabricante é obrigado a repassar, em forma de desconto, a diferença financeira correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7%, devendo isto refletir diretamente no preço praticado com tais clientes; **h**) a legislação não especifica que os preços praticados com os optantes pelo Simples Nacional devam ser inferiores aos praticados no mercado, mesmo porque não poderia interferir na definição de preços das mercadorias no livre mercado, pena de ferir os princípios constitucionais da livre concorrência e da livre iniciativa; **i**) tanto as NFs (ainda que citando legislação anterior), declarações de clientes, bem como planilha de recomposição dos preços das NFs objeto da autuação com alíquotas de 18%, informam, atestam e provam o repasse do desconto

Por sua vez, refutando os argumentos defensivos, a autoridade fiscal autuante informa que: **a**) o contribuinte se apega em questões semânticas para descharacterizar o trabalho matemático e fático; **b**) sob pena da normativa de concessão do benefício fiscal ser burlada, há que existir um padrão e conduta para que o benefício fiscal em pauta seja concedido; **c**) a utilização de preços unitários muito próximos aos de venda aos contribuintes não optantes pelo Simples Nacional,

caracteriza a grande maioria das vendas a contribuintes optantes e dizer que a comparação de preços é descabida, é negar o princípio do benefício fiscal; **d)** as alegações de relações comerciais diferenciadas excluí, de fato, o efeito do benefício fiscal implicado na tributação reduzida; **e)** a consequência lógica da condição para a aplicação da alíquota reduzida não dá margem à interpretação do Impugnante, pois ou o desconto é repassado ou não ocorre o benefício e, como nesse caso, vender para clientes optantes e não optantes pelo Simples Nacional com o mesmo valor unitário ante alegações mercadológicas é fazer malabarismo matemático para se beneficiar de um direito de outrem; **f)** o caso reflete em aumento da base de cálculo das vendas para clientes optantes do Simples Nacional, resultando na apropriação do benefício pela autuada e não pelo legal destinatário, pois os custos de produção são os mesmos e independem do destino final do produto; **g)** o contribuinte optante pelo Simples Nacional ao observar a NF com os aspectos formais preenchidos, tais como tributação mediante alíquota de 7% e com observação no corpo da NF, não percebe que o desconto de direito lhe foi obstado pela elevação da BC da mercadoria comprada. Portanto, anexar NF com aparência de formalidades atendidas; declarações de clientes de ter adquirido mercadorias com repasse do desconto legal e apresentar tabela de “recomposição de preços” calculando operações tributadas com alíquota de 7% aplicando alíquota de 17% ou 18%, tudo com a intenção de mostrar repasse do desconto legal, nada prova a favor do autuado frente à orientação dada pela Instrução Normativa 38/94 para que o desconto legal seja efetivamente repassado.

Pois bem! Compulsando minuciosamente os autos e ponderando os argumentos de acusação e defesa é de se concluir sem muito esforço que a razão assiste ao autuante.

É que em casos tais, conforme o § 1º, do art. 16, da Lei 7.014/96, o benefício fiscal que alí se reveste na tributação reduzida insertada no inciso I, “c” do artigo citado, destina-se às empresas de pequeno porte, microempresas e ambulantes inscritas no cadastro estadual, exceto em se tratando das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e das relacionadas no inciso II (que não integram o portfólio comercial do contribuinte autuado), devendo tal benefício ser repassado em forma de desconto e expressamente informado no respectivo documento fiscal.

A alegação defensiva é que, conforme exemplifica em NFs, o repasse ocorreu porque informou a tributação reduzida no campo de “informações complementares”, recolheu declarações de alguns clientes atestando aquisição de seus produtos com descontos correspondentes ao benefício fiscal e elaborou planilha para demonstrar que se não houvesse tributado as operações autuadas com a alíquota de 7%, os seus clientes teriam desembolsado mais pelos produtos adquiridos.

Ocorre que para surtir efeito legal, o desconto haveria que ser concedido utilizando a metodologia indicada na Instrução Normativa nº 38/94, conforme claramente explicitado pela Autoridade fiscal autuante na sua Informação Fiscal (fl. 193), o que não se fez para qualquer das operações autuadas.

As alegações defensivas de livre concorrência mercadológicas não lhe socorrem porque não se há que confundir a precificação do produto que é matéria técnica com a qual se apura o valor que o produto industrial pode ser vendido sem prejuízo para qualquer cliente sem computar a tributação de recuperáveis – e que, também tecnicamente, será o mesmo para qualquer dos seus clientes - com o preço/valor/base de cálculo do produto vendido neste incluído, neste caso, o ICMS calculado às suas diversas alíquotas e que, na situação, corresponde a um menor desembolso do seu cliente optante pelo Simples Nacional, pois, em face do regramento opcional/condicional específico, é beneficiado pelo Estado da Bahia para minorando sua carga tributária, dar-lhe melhor condição de competir no mercado consumidor dos produtos adquiridos de indústria situada na Bahia que, por sua vez, também é indiretamente beneficiada pela possibilidade de vender a um menor preço que seus concorrentes de fora da Bahia, tendo em vista que o ICMS que recebe dos seus clientes, seja a que alíquota calcule não lhe pertence, mas ao erário.

Portanto, e por óbvio, recebendo de suas vendas para optantes e não optantes do Simples Nacional, como se vê provado nos demonstrativos suportes da autuação, estes elaborados

confrontando os valores médios recebidos em suas vendas submetidas à alíquota reduzida e integral do ICMS, critério técnico que de modo inequívoco permite identificar se a condição que permissiva para a tributação com alíquota reduzida foi ou não cumprida mediante uma redução em torno de 10,75269% no comparativo dos valores recebidos das vendas para os adquirentes contribuintes optantes pelo Simples Nacional e os demais clientes da indústria autuada.

Frise-se que esta é a metodologia de auditoria consagrada em todos os trabalhos da SEFAZ para casos semelhantes, de modo a verificar, sim, se há uma variação padrão que, ainda que o desconto não esteja refletido nos documentos fiscais – como é o caso –, confirme-se materialmente a alegação defensiva de cumprimento da condição ou a indevida apropriação do benefício fiscal outorgado aos contribuintes do Simples Nacional, já que a incorreta tributação pela indústria implica em incorreta apuração de saldo de ICMS no regime de conta corrente fiscal do contribuinte autuado, implicando em potencial prejuízo ao erário, seja por menor recolhimento do ICMS devido ou saldo credor inexistente.

Em outras palavras, referindo-se ao §1º, do art. 16, da Lei 7.014/96, vê-se em destaque no voto do Acórdão JJF nº 0044-03/10 plotado na Informação Fiscal (fl. 194):

“O que esse dispositivo prevê é que, uma vez estabelecido o preço, seja ele qual for, quando o estabelecimento industrial efetuar vendas a empresa de pequeno porte, microempresas e ambulantes, caso pretenda que a operação seja tributada à alíquota de 7% - que é opcional -, deverá, independentemente do critério adotado na formação de seu preço e não importando se na operação foram concedidos outros descontos de qualquer natureza, repassar para o adquirente, sob forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente a ao benefício da redução da carga tributária, fazendo constar em cada Nota Fiscal que efetivamente tal repasse foi feito. Não há como aceitar demonstrações hipotéticas como pretende a defesa.”

Neste contexto, data venia, equivocado está o Impugnante ao dizer que no caso não trata propriamente de um benefício fiscal, mas, sim, de uma forma de subvenção de custeio (por meio de renúncia fiscal) beneficiando os contribuintes optantes pelo Simples Nacional.

É que benefício fiscal é um desgravamento tributário, mas não há que confundir desgravamento tributário com benefício fiscal. Nem todo desgravamento é um benefício. O conjunto dos desgravamentos ou minorações tributárias se subdivide em “desgravamentos estruturais” e “benefícios fiscais”. O legislador pode eleger (muitas vezes de maneira inadequada) qualquer figura minorativa (*isenção, redução de base de cálculo, alíquota reduzida, etc.*) para conceder um benefício tributário ou tê-lo como instrumento técnico de adequação do tributo a determinadas circunstâncias de conjuntura econômica não previstas pelo legislador original.

É necessário que se faça uma análise da função de cada figura para determinar sua natureza jurídica de “desgravamento estrutural”, “benefício fiscal” ou mero privilégio que se constitui na figura contrária de benefício: um “malefício fiscal”, que a distorcendo obsta um dimensionamento da real capacidade econômica nas suas duas dimensões, a relativa do contribuinte e a do sistema como um todo, maculando assim, a ideal neutralidade do sistema.

Ora, os desgravamentos estruturais operam dentro do tributo para consecução prioritária de justiça fiscal concretizando o princípio de capacidade econômica ou contributiva e seus corolários de igualdade, progressividade e do não confisco, tendo como efeito prático a cobrança de tributos apenas sobre a parte da riqueza ou operações que podem e devem contribuir para a manutenção dos gastos públicos, segundo os cânones legais.

Portanto, é lógico não falar em gasto fiscal no caso de desgravamentos estruturais, pois não constituem nenhuma dispensa de receita. Diante da aplicação desses institutos de técnica fiscal não existe renúncia. Os benefícios fiscais, ao contrário, são institutos redutores de carga tributária representativos de renúncia fiscal, que atendem prioritariamente a outros princípios constitucionais tão importantes quanto os que regem o sistema tributário.

Segundo EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA “os benefícios fiscais são minorações incentivadoras baseadas em razões alheias ao fundamento do tributo, que produzem uma dispensa total ou parcial de obrigação tributária. O estabelecimento de benefícios fiscais responde à consecução de fins extrafiscais, de caráter econômico o social, com o propósito de incentivar a realização de determinados comportamentos considerados desejáveis pelo legislador” (GONZÁLEZ GARCÍA, E., Ponência XXI Jornadas del ILADT, Genova, 2002, *“Medidas fiscales para el desarrollo económico”*, p. 51)

Cabe a explicação porque o instituto jurídico legislado é um benefício fiscal direcionado ao destinatário cliente da empresa autuada quando inscrito optante pelo Simples Nacional, condicionado com a comprovação do efetivo repasse pelo remetente das mercadorias, pois, quando o repasse não ocorre, como a situação verificada nesse caso, desvirtua-se o instituto jurídico e se efetiva, de fato, um malefício fiscal que deve ser devidamente sancionado como ocorreu no caso em tela.

Por fim, ressalto que a questão material que envolve este AI não é novel no âmbito deste CONSEF, por exemplo, cito os precedentes Acórdãos CJF 0242-11/13, CJF Nº 0347-11/14, CJF Nº 0173-12/07, JJF Nº 0152-04/05, JJF 0071-03/09, JJF Nº 0195-05/16 e JJF 0075-02/18, todos com decisão no sentido aqui entabulado.

Pelo exposto, meu voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299333.0013/18-0**, lavrado contra **PLASCHIO PLÁSTICOS CHIACCHIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento imposto no valor de **R\$2.762.793,57**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de julho de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR – JULGADOR