

PROCESSO	- A. I. Nº 299333.0013/18-0
RECORRENTE	- PLASCHIO PLÁSTICOS CHIACCHIO LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0142-02/19
ORIGEM	- DAT SUL / INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA (SUDOESTE)
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 28/12/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0358-12/00-VD

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. Não é razoável supor que o Autuado fez uso de um benefício de redução de 10% na alíquota do imposto, cerca de 60% do valor deste imposto, e efetivamente não repasse este valor para o adquirente, demonstrando uma redução sobre um valor acrescido como se fosse uma efetiva redução do imposto. Após deliberação da diligência ficou comprovado a alegação, sendo excluídos do levantamento os valores em que a média dos preços praticados para as ME e EPP, optantes do SN, foram inferiores aos preços médios praticados nas vendas para os inscritos na condição normal. Foram mantidas as operações relativas aos preços médios praticados para as ME e EPP acima dos praticados nas vendas para os inscritos na condição normal, cuja condição seria a redução de cerca de 60% do valor do imposto. O Estado concedeu o benefício, esperava uma efetiva redução de impostos para que a microempresa e a empresa de pequeno porte tivessem uma grande vantagem competitiva em relação às médias e grandes empresas, não uma vantagem apenas descrita no documento fiscal. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **PROVIDO EM PARTE**. Vencido o voto da relatora. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão proferido pela 2ª JJF nº 0142-02/19 que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 17/12/2018 exigindo o ICMS no valor histórico de R\$ 2.762.793,57, pelo cometimento 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.

Informa o fiscal autuante 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.

A 2^a JJF dirimi a lide com base no voto condutor abaixo transcrito:

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 exclui, 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 minunciosamente 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 ali 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 permitiva 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., Ponencia 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 N° 0347-11/14, CJF N° 0173-12/07, JJF N° 0152-04/05, JJF 0071-03/09, JJF N° 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.

Inconformada com a decisão de piso, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, tecendo as seguintes alegações de defesa:

Sinaliza a recorrente que as operações de saída objeto da autuação foram todas realizadas com o efetivo repasse do benefício fiscal previsto no art. 16, I, “c” da Lei nº 7.014/96, na medida em que tanto as notas fiscais emitidas confirmam o repasse dos descontos quanto os próprios adquirentes

das mercadorias.

Contesta que a acusação fiscal apresenta fundamentação evidentemente frágil, vez que a alegada “ausência de critério ou padrão” na precificação das mercadorias comercializadas pela Recorrente, não significa a ausência de repasse. E que o método adotado pelo Autuante para chegar na autuação da Recorrida é claramente inconclusivo, visto que o resultado foi a falta de identificação de um padrão capaz de comprovar que o preço praticado em relação ao contribuinte do Simples Nacional tenha sido 10% inferior ao praticado em relação aquele em regime normal.

Pontua que, muito embora haja discordância por parte fiscal autuante, as notas fiscais que compõe a autuação contém clara informação de que houve aplicação do desconto especial para ME e EPP, bem como informa a utilização da alíquota de 7% em decorrência do regime favorecido dessas operações, no entanto, por uma falha de ordem formal, que não compromete de maneira alguma o mérito da defesa, a informação foi inserida no campo de “informações complementares”, ao invés de vir registrada no campo específico do “desconto”.

Alega a recorrente que que houve repasse do desconto especial para micro e pequenas empresas, uma vez que tal prática constitui praxe disseminada no mercado, de forma que os seus clientes conhecem a legislação concessiva do benefício e certificam-se, em cada compra realizada, de que o desconto foi aplicado.

Contesta que a 2ª Junta de Julgamento Fiscal considerou insuficientes todos os documentos reunidos e apresentados pelo contribuinte, quais sejam: I) os pedidos de compra indicativos do valor bruto antes da aplicação do benefício fiscal; II) as declarações feitas por diversos clientes que se enquadram como micro e pequena empresa, confirmando ter usufruído do desconto especial nas compras realizadas junto à Recorrente; III) assim como as próprias notas fiscais que acobertaram as operações fiscalizadas, de onde se extraí a informação de que houve a aplicação da alíquota especial de 7% nas referidas operações.

Aduz a recorrente que o fundamento da sua autuação partiu da comparação analítica entre as notas fiscais de saída emitidas pela Recorrente destinadas à contribuintes do simples e à contribuintes normais, dentro de um período próximo ou idêntico. A partir do confronto entre esses dois tipos de operações distintas, o ilustre Fiscal Autuante concluiu que “os preços praticados para microempresas e/ou empresas de pequeno porte e as normais são praticamente os mesmos”.

Relata que a presente acusação se lastreia, UNICAMENTE, na apontada ausência de “padrão ou critério” nos preços das mercadorias praticados pela autuada dentro de um mesmo período.

Segundo entende o Autuante, as vendas realizadas para empresas de micro e pequeno porte deveriam registrar preços sempre inferiores aos preços praticados com empresas do regime normal. Entretanto, após ter analisado diversas notas fiscais, relata não ter conseguido identificar o critério de precificação utilizado pela Recorrente que comprovasse o tratamento favorecido da microempresa em relação aos demais clientes.

Pontua a recorrente que a premissa comparativa utilizada pelo ilustre Autuante, *data máxima vénia*, não pode ser admitida, a uma, por não se afiliar aos critérios da legislação estadual concessiva do benefício, porquanto esta mesma não veicula qualquer comando de tabelamento de preços para as micro e pequenas empresas optantes do Simples, e cadastradas no Estado da Bahia, no sentido de que as vendas realizadas a estas últimas devam ser negociadas a preços inferiores aos praticados no amplo mercado com empresas cadastradas no regime normal. A duas, por ser totalmente descabida a comparação de preços praticados pela Recorrente relativamente a operações e clientes distintos, razão que per si justifica a precificação diferenciada em cada uma das vendas realizadas.

Diz que o Autuante desconsiderou, deliberadamente, todas as demais variáveis de composição do preço das mercadorias fabricadas pela Recorrente, tais como, os descontos comerciais eventualmente concedidos; as comissões de vendas da operação (inclusas nas chamadas despesas comerciais); as estratégias de relacionamento com o cliente (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 sensivelmente na precificação final das mercadorias e que variam em relação a cada cliente, sempre individualmente considerado!

Ademais, em relação às mercadorias fabricadas e comercializadas pela Recorrente, que são, em sua maioria, embalagens plásticas descartáveis (como copos, pratos, potes e tampas descartáveis), a ausência de um parâmetro de preços é usual em se tratando desse tipo item, visto que há forte concorrência com outros fabricantes de materiais descartáveis rígidos e embalagens plásticas situados no Estado. Considerando que está se tratando de produtos aproximadamente idênticos, a concorrência no nicho de embalagens plásticas descartáveis se dá, notavelmente, a nível de preço, de forma que o mercado consumidor da Recorrente é bastante sensível às suas variações.

Portanto, verifica-se que a autuação ora combatida se baseou em presunções claramente inverídicas e desprovidas de substratos probatórios para imputar à autuada a ausência de recolhimento do ICMS próprio, por suposto descumprimento das condições estabelecidas no § 1º, do art. 16 da Lei nº 7.014/96, quando na realidade a Recorrente sempre repassou o desconto às adquirentes de suas mercadorias ME e EPPs, fazendo jus à alíquota de 7% nestas operações.

Entende que de acordo com o que estabelece a Lei nº 7.014/94, todas as saídas internas realizadas pelo Recorrente (fabricante de embalagens plásticas e produtos descartáveis rígidos) quando destinadas à micro e pequenas empresas optantes do Simples Nacional, são alcançadas pela alíquota diferenciada de 7%.

Capturar o conteúdo normativo do art. 16 da Lei nº 7.014/96 é de suma importância, uma vez que a interferência econômica nele prevista, em benefício das pequenas empresas situadas no Estado, jamais poderia resultar na determinação de preços diferenciados para empresas optantes do simples nacional em relação a empresas sujeitas a tributação comum do ICMS nas operações internas realizadas no Estado.

Não há, na Lei nº 7.014/96, uma única referência de que os preços praticados com pequenas e microempresas optantes do simples nacional deva ser inferior aos preços amplamente praticados no mercado, da forma como entende o nobre Autuante. Mesmo porque, à luz dos princípios da livre concorrência (art. 170, IV da Constituição Federal de 1988) e da livre iniciativa (art. 1º, IV da CF/88), não poderia ocorrer interferência do Estado na Bahia na definição de preços a serem praticados pelo livre mercado.

E precisamente nesse aspecto probatório, não se pode perder de vista que os documentos fiscais emitidos pela Recorrente informam que houve a redução do seu preço original em decorrência da aplicação da “alíquota especial ME e EPP” – equivalente a 7% - bem como do “desconto” aplicado no valor de R\$ 816,59. Acosta o documento fiscal.

Complementarmente às NFs acostadas, a efetividade dos repasses dos descontos questionada pelo Fiscal Autuante pode ser confirmada pelos próprios adquirentes das mercadorias, micro e pequenas empresas cadastradas no Estado, de forma que, se dúvidas pairam sobre esse ponto, deveria ser determina diligência frente aos clientes da Recorrente, a fim de que confirmassem o recebimento do repasse financeiro do desconto especial.

Nesse sentido, a fim de evidenciar a verdade material, a Recorrente reuniu algumas Declarações voluntariamente assinadas por alguns deles, como forma de reforçar, aos olhos deste Eg. CONSEF, a incorreção da conclusão fiscal no sentido oposto, conforme documentos comprobatórios já constantes nos autos (doc. 02 da Impugnação).

Igualmente em reforço as alegações do contribuinte, foi elaborada planilha demonstrativa contendo todas as notas fiscais de venda de mercadorias fabricadas no estado emitidas, pela Recorrente, no exercício de 2016, com destino a microempresas e empresas de pequeno porte situadas no Estado (doc. 03 da Impugnação).

A planilha apresenta uma extensa tabela de recomposição dos preços das mesmas notas fiscais objeto da autuação caso tivessem sido emitidas considerando a alíquota normal de 18%. Veja-se

que, analisada a recomposição do preço das citadas vendas, comparando-se o preço final obtido com a alíquota de 7% (sete porcento), com o preço final caso fosse aplicada a alíquota de 18% (dezoito porcento), demonstra, financeiramente, o efetivo repasse do desconto previsto na legislação pertinente.

Ressalta que a composição do preço final das mercadorias fabricadas pela Recorrente não depende apenas do valor do insumo (polipropileno) adquirido, custos fixos e variáveis incorridos no desempenho das atividades da empresa, e impostos devidos. Para além da equação contabilmente conhecida (Custo + Lucro + Despesas Variáveis = Preço de Venda), existem inúmeras variáveis que influem sensivelmente na precificação final das mercadorias, e que variam em relação à cada cliente, sempre individualmente considerado.

Um bom exemplo de variável de preço que esteve fora da análise do Autuante são os contratos de fornecimento continuado que certas empresas firmam com a fábrica, assumindo a obrigação de adquirir, de forma recorrente, um número determinado de mercadorias durante um ou dois anos ou mais. Esse tipo de contrato, ao passo que assegura à vendedora a saída futura das mercadorias, permite a ela negociar um preço diferenciado com o seu adquirente, em virtude do volume total que a aquisição continuada representa. Mais comum ainda é precisar a unidade vendida de forma inversamente proporcional à escala do pedido. Se são ordenados 1.000 ou 10.000 unidades, evidentemente que o preço unitário não será o mesmo para cada um dos pedidos.

Outro exemplo que passou à margem da análise fiscal são os descontos comerciais eventualmente concedidos a clientes específicos, em decorrência de estratégias de relacionamento e fidelização deste último com a fábrica, ou do posicionamento das mercadorias nos pontos revendedores que o cliente possui.

Veja-se, assim, que a análise de preços realizada pelo Fiscal com base no valor unitário das mercadorias destinadas às empresas do simples e normais não é suficiente para demonstrar que a Recorrente estaria descumprindo a condição estabelecida no § 1º, do art. 16 da Lei nº 7.014/96, porque é inconclusiva e incerta quando a ocorrência, ou não, dos repassos de desconto, logo, por muito menos, não é segura nem mesmo contundente para fundamentar a presente autuação.

PEDIDOS

1. Solicita **diligência fiscal**, inclusive mediante intimação das empresas do simples nacional vinculadas às notas que compõem a autuação, a fim de **apurar a efetividade do repasse financeiro** do desconto a estes clientes, condição estabelecida no § 1º, do artigo 16 da Lei nº 7.014/76 que a Recorrente tem **convicção de que foi atendida integralmente**. Tal diligência deve ser determinada em respeito ao princípio da verdade material, base do processo administrativo fiscal, com vistas a impedir as suposições **inconclusivas** a respeito da “ausência de critério ou padrão” na precificação das mercadorias comercializadas, permaneçam substanciando o lançamento fiscal.
2. Após a realização das diligências necessárias, a Recorrente acredita que o seu resultado imporá a reforma o Acórdão JJF nº 0142-02/19, bem como fornecerá subsídios materiais para que este Câmara de Julgamentos Fiscais julgue Improcedente Auto de Infração nº 2993330013/18-0.

Antes de adentrar a análise meritória das razões do recurso, concluíram os membros da 2ª CJF ser necessária a conversão do feito em diligência, notadamente para melhor elucidar as questões envolvendo os descontos aplicados nas vendas às ME e EPP e depurar as operações que, de fato, tenham sido realizadas em valores inferiores aos preços médios líquidos aplicados nas vendas realizadas aos contribuintes normais.

Dessa forma, decidem os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal converter o processo em diligência à ASTEC para que:

- Seja feita a segregação mensal por análise comparativa, pormenorizada, dos preços médios aplicados nas vendas aos contribuintes ME e EPP versus preços médios aplicados nas vendas realizadas aos contribuintes submetidos ao Regime Normal. A planilha elaborada deverá sinalizar todas as operações realizadas às ME e EPP quando os preços aplicados nestas operações tenham sido em valores inferiores aos aplicados às vendas realizadas aos contribuintes enquadrados no Regime Normal de apuração do ICMS.

- Informe a repercussão da exclusão das operações realizadas em preços inferiores, indicando em planilha o novo valor apurado para a infração em comento.

A ASTEC acosta aos autos às fls. 300 a 359 a diligência acima solicitada. De logo, afirma que aplicou preliminarmente os conceitos de Estatística, com o propósito de melhor encontrar os resultados como desejados, e chegar aos objetivos e obter resultados mais representativos e mais próximos da verdade material.

Salienta que foi adotado como referência para o cálculo: **i)** os preços médios aplicados nas vendas aos contribuintes inscritos como microempresa e empresas de pequeno porte, optantes do Simples Nacional; **ii)** os preços médios aplicados nas vendas realizadas aos contribuintes submetidos ao regime Normal de apuração do ICMS e **iii) a média aritmética simples.**

Sinaliza que trabalhou com uma amostra, adotando para o cálculo da média de preços unitários para cada um dos itens comercializados praticados pela empresa no intervalo de um mês, por ser este o período de apuração do ICMS.

Diz que elaborou planilha onde há a sinalização de todas as operações realizadas, indicando os percentuais de variação de preços e destacando quando os preços praticados nas operações destinadas aos optantes do SIMPLES NACIONAL tenham sido em valores inferiores aos aplicados às vendas realizadas aos contribuintes enquadrados no regime de conta corrente fiscal (condição cadastral Normal).

Aponta que as planilhas sob o título “*DEMONSTRATIVO DAS DIFERENÇAS DE PREÇOS PRATICADOS NAS VENDAS DESTINADAS A EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL x EMPRESAS INSCRITAS NO CAD-ICMS NORMAL*” para os dois exercícios fiscalizados, demonstram estes preços unitários por item comercializado e arrolado na autuação; a diferença entre os preços unitários praticados entre os contribuintes normal e optantes do Simples Nacional – SN, em valores absolutos e percentual, cujos resultados merecem as seguintes observações:

- 1) *Em alguns casos, em determinado mês não houve comercialização de algum item para optantes do SN e/ou para contribuintes inscritos como Normais, de modo que, nestes casos, a comparação de preços não foi possível. Assim, indiquei na planilha o termo “Sem Param”, ou seja, não houve condições de calcular a variação de preços por falta de parâmetros;*
- 2) *Quando o preço unitário praticado nas vendas aos optantes do SN foi superior ao preço praticado nas vendas para contribuintes inscritos como normal, aparece o termo “Pç. Sup.”;*
- 3) *Somente constam as diferenças nos casos dos preços praticados nas vendas para optantes do SN, foi inferior aos preços de vendas para os contribuintes inscritos como normais.*

Constam listados apenas os itens onde a média dos preços praticados nas vendas às empresas do Simples Nacional é inferior aos preços praticados nas vendas para empresas inscritas como normal. Também deixaram de constar os itens onde não foi possível calcular a diferença. Em cada tabela, estão destacadas as variações inferiores a 10%.

Identificadas as operações onde foi observado que os preços praticados nas vendas às empresas optantes do Simples Nacional (ME e/ou EPP) foram inferiores aqueles praticados nas vendas aos contribuintes inscritos na condição Normal, foi possível em cada mês identificar estas operações e excluí-las do levantamento, como requerido pela i. Relatora.

Demonstração da repercussão da exclusão das operações realizadas em preços inferiores:

Mês/Ano	Inicial	Pós Diligência	Diferença
	Valor Histórico - R\$	Valor Histórico - R\$	Valor Histórico - R\$
jan/16	116.411,47	30.253,03	86.158,45
fev/16	73.122,10	8.513,90	64.608,20
mar/16	84.884,58	0,00	84.884,58
abr/16	69.574,91	30,85	69.544,05
mai/16	85.220,38	265,29	84.955,09
jun/16	72.664,29	2.087,78	70.576,52
jul/16	103.817,01	78,24	103.738,77
ago/16	89.399,26	0,00	89.399,26
set/16	89.625,90	193,03	89.432,87
out/16	117.351,65	382,10	116.969,55
nov/16	145.789,70	0,00	145.789,70

dez/16	142.995,16	0,00	142.995,16
jan/17	154.309,03	29.079,41	125.229,62
fev/17	149.191,49	6.666,65	142.524,83
mar/17	172.849,62	14.904,85	157.944,77
abr/17	128.999,34	13.784,88	115.214,46
mai/17	157.077,41	18.106,67	138.970,74
jun/17	163.380,29	23.879,50	139.500,78
jul/17	141.235,40	18.844,58	122.390,82
ago/17	163.270,72	25.600,66	137.670,07
set/17	170.978,10	17.991,61	152.986,49
out/17	0,00	0,00	0,00
nov/17	0,00	0,00	0,00
dez/17	170.645,76	23.779,89	146.865,87
Totais	2.762.793,57	234.442,92	2.528.350,63

Novo Demonstrativo de Débito.

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota (%)	Multa (%)	Valor Histórico - R\$
31/01/2016	09/02/2016	177.958,98	17,00	60,00	30.253,03
29/02/2016	09/03/2016	50.081,77	17,00	60,00	8.513,90
30/04/2016	09/05/2016	171,41	18,00	60,00	30,85
31/05/2016	09/06/2016	1.473,85	18,00	60,00	265,29
30/06/2016	09/07/2016	11.598,77	18,00	60,00	2.087,78
31/07/2016	09/08/2016	434,68	18,00	60,00	78,24
30/09/2016	09/10/2016	1.072,37	18,00	60,00	193,03
31/10/2016	09/11/2016	2.122,76	18,00	60,00	382,10
31/01/2017	09/02/2017	161.552,30	18,00	60,00	29.079,41
28/02/2017	09/03/2017	37.036,97	18,00	60,00	6.666,65
31/03/2017	09/04/2017	82.804,71	18,00	60,00	14.904,85
30/04/2017	09/05/2017	76.582,67	18,00	60,00	13.784,88
31/05/2017	09/06/2017	100.592,62	18,00	60,00	18.106,67
30/06/2017	09/07/2017	132.663,92	18,00	60,00	23.879,50
31/07/2017	09/08/2017	104.692,12	18,00	60,00	18.844,58
31/08/2017	09/09/2017	142.225,88	18,00	60,00	25.600,66
30/09/2017	09/10/2017	99.953,37	18,00	60,00	17.991,61
31/12/2017	09/01/2018	132.110,47	18,00	60,00	23.779,89
Total					234.442,92

Registra-se a presença, na sessão de videoconferência, o advogado Dr. Luiz Fillipe Figueiredo, no qual exerceu o seu direito de fala.

Este é o relatório.

VOTO VENCIDO

O presente Recurso Voluntário visa a reforma da Decisão proferida pelo Órgão Julgador de Origem, que julgou Procedente a infração imputada à recorrente pelo recolhimento à menor de ICMS, em razão de suposto uso indevido de redução de alíquota de ICMS nas vendas realizadas a contribuintes do Simples Nacional.

Neste sentido, importante trazer à baila os dispositivos legais vinculados que regulamentam a referida redução da alíquota do ICMS nas operações com microempresas e empresas de pequeno porte. Eis que o art. 16, alínea “c” da Lei nº 7.014/96 combinado com o disposto na Instrução Normativa nº 38/94 trazem normas específicas relacionadas a redução na alíquota do ICMS nas vendas e remessas da indústria, sinalizando para a aplicação da alíquota de 7% do ICMS nas operações com mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado, cujo imposto seja calculado pelo regime normal de apuração, destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, conforme transcritto abaixo:

Segue transcrita o trecho da Lei nº 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 diretamente do estabelecimento fabricante situado neste Estado com destino a empresas de pequeno porte e microempresas inscritas no cadastro estadual, exceto em se tratando das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e das mercadorias não enquadradas no

*regime de substituição relacionadas nos incisos II, III e IV do caput deste artigo;
(...)*

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

E orientação prevista na Instrução Normativa nº 38/94, abaixo transcrita:

1 - Os estabelecimentos industriais quando remeterem mercadorias a contribuintes inscritos no CICMS na condição de microempresa industrial, microempresa comercial varejista ou microempresa simplificada deverão aplicar o desconto no preço do produto, conforme estatuído no inciso II do parágrafo único do art. 68 do RICMS, aprovado pelo Decreto 2.460/89

2 - Será obrigatória a citação do dispositivo legal do benefício da alíquota diferenciada, de teor seguinte: “Alíquota diferenciada - Art. 68, I, “c” Decreto 2.460/89”, no documento fiscal que abrigar estas operações.

Assim, da análise do mérito da infração e da documentação acostada aos autos, revela-se necessário mencionar e salientar que o contribuinte preenche seu documento fiscal fazendo constar, no campo de “Informações Complementares”, a citação de dispositivo legal distinto do acima mencionado, contudo, com conteúdo semelhante, senão vejamos:

Dispositivo previsto no documento fiscal da recorrente: “Inciso I do Artigo 51 do Decreto nº 7.466 de 17 de Novembro de 1998 da Bahia”

Art. 51 - c) mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado cujo imposto seja calculado pelo regime normal de apuração, destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, quando inscritas como tais no cadastro estadual, exceto em se tratando de mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária (art. 353, II, III e IV) e de mercadorias consideradas supérfluas (alíneas a a j do inciso II do presente artigo); (NR)

Verifico também que, se verificada a carga tributária incidente, é possível concluir que o contribuinte destacou a alíquota de 7% do ICMS e, também no campo “informações complementares”, faz menção ao desconto concedido ao adquirente, conforme preceitua a Lei.

Ressalto ainda que não há qualquer ressalva pelo fiscal autuante quanto ao cumprimento das condicionantes acessórias expressas na normativa acima mencionada, a exemplo das saídas terem de fato sido realizadas por indústria e validação quanto ao destino efetivo a micro empresários e empresas de pequeno porte, localizados neste Estado nos termos do art. 16 da Lei nº 7.014/96.

Ocorre que, entendeu o fiscal autuante que a recorrente não satisfaz os requisitos legais especificamente no item vinculado à prova do repasse através de desconto aos contribuintes destinatários (microempresa e empresa de pequeno porte). Ou seja, o autuante entende não bastar constar uma observação na nota fiscal de venda aos optantes do Simples Nacional de que foi calculado o imposto aplicando uma alíquota especial de 7%, inclusive com uma observação referente a uma legislação, visto que o desconto deve ser destacado no documento fiscal, no valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota menor.

É sabido que o ICMS, sendo imposto “por dentro”, afeta os preços segundo a formula: valor da NF = valor dos produtos /100 – i (sendo i = percentual do ICMS). Neste sentido, o cerne da questão é concluir se a redução da alíquota do ICMS de 17% para 7% foi, de fato, revertida em favor do seu cliente (microempresa ou EPP), através do repasse efetivo da redução por meio de desconto em documento fiscal.

Saliento, de logo, que é possível constatar redução do valor final de cada Nota Fiscal, mediante concessão de desconto. Ocorre que o valor destacado em campo próprio de “desconto” supera os 10% demandados pela normativa acima mencionada. Ou seja, o valor destacado em campo específico de desconto supera o desconto condicionado na normativa legal.

Em Informação Fiscal, o autuante traz as seguintes constatações:

“Cabe salientar que a prática do contribuinte na utilização de preços unitários muito próximos aos praticados aos contribuintes normais, caracterizam a grande maioria das vendas a contribuintes microempresas. Dizer que é descabida a comparação de preços entre a venda para microempresas e para empresas normais, atribuindo tal critério a “congelamento de preços”, é negar o próprio princípio do benefício, que perderia todo o seu sentido, se o simples fato de alegar que existem relações comerciais diferenciadas, excluiria todo o efeito do

benefício.

O contribuinte tenta induzir que aspectos como: descontos comerciais, comissões, estratégias de comercialização, fidelização e etc., seriam determinantes para praticar os mesmos preços de normais e micro empresas, como se todos os fatores relatados, uma vez computados, não fossem refletidos nos preços finais do produto, e portanto, o copo, prato e etc., já sairia com um carimbo de direcionamento, tipo: este é para micro e este é para norma, isto não faz sentido.... O Contribuinte ME, ao observar a nota fiscal com os aspectos formais preenchidos, tais como a alíquota de 7% e com a observação no corpo da nota de que foi contemplado com desconto, não tem conhecimento que o efetivo desconto lhe foi obstado pela elevação da base de cálculo do preço do produto. Portanto anexar nota fiscal com as formalidades aparentemente corretas não é garantia da aplicação da norma pertinente."

O fiscal autuante confirma, portanto, que as formalidades legais exigidas na norma foram cumpridas pelo contribuinte, concluindo, contudo, que o desconto na prática não foi efetivado, pois o contribuinte trabalha com preço final semelhante para clientes enquadrados no Regime Normal.

Não há, todavia, na lei nada que impeça o contribuinte de fornecer descontos financeiros aos seus clientes diversos e não se pode inferir que supostas anomalias nos preços praticados leve a presunção da ausência de repasse dos benefícios de redução de alíquota aos seus clientes enquadrados no Simples Nacional.

Como se pode observar, a partir da leitura do dispositivo regulamentar acima reproduzido, o estabelecimento industrial está obrigado a repassar o desconto para o adquirente e também demonstrar a concessão do desconto no referido documento fiscal. Ou seja, o que o legislador exige é a demonstração de que o preço da mercadoria se encontre reduzido no exato montante do tributo dispensado, em benefício do adquirente, o verdadeiro favorecido pela lei, em última instância.

Ora, conforme já explicitado acima, o legislador exigiu que o emitente do documento fiscal repassasse o benefício resultante da redução da alíquota para o preço da mercadoria comercializada, devendo esta redução de preço constar expressamente no corpo do documento fiscal.

Isto posto, faz-se necessário, portanto, que o documento fiscal contenha o preço original da mercadoria (com a alíquota cheia), o desconto (relativo aos 10% de imposto reduzido) e o preço final reduzido, única forma de evidenciar que o benefício fiscal será revertido em prol do adquirente.

Não se pode presumir, portanto, até porque não há respaldo legal, que apesar de constar redução expressa de preço, esta não oferece garantia do repasse em benefício ao adquirente da mercadoria.

Ademais, importante ressaltar que os ditames do mercado vão muito além dos benefícios tributários. Não é regra, mas pode-se presumir que o cliente em regime normal, de porte médio, tem poder aquisitivo e credibilidade financeira bem superior, se comparado ao microempreendedor (microempresa ou EPP).

Ou seja, as informações do cadastro de clientes são usadas pela recorrente de forma estratégica, avaliando as reais condições de pagamento da compra realizada. Clientes que adquirem maior volume de mercadorias com maior regularidade, terão, por óbvio, maior respaldo financeiro e, portanto, correlatos benefícios.

Microempresas e empresas de pequeno porte podem, por exemplo, trazer histórico de inadimplências, o que ensejaria critérios de preço específicos, de forma a resguardar possíveis inadimplências no negócio realizado.

Isto posto, a precificação da mercadoria está relacionada não somente ao custo de produção, mas, também, à margem de lucro da empresa e outros aspectos financeiros.

Os preços, portanto, não são definidos de forma uniforme. Philip Kotler, um dos principais pesquisadores do assunto, afirma que a precificação tem relação direta com o comportamento de compra do consumidor.

Pelo exposto, considero que as condicionantes envolvendo a redução da alíquota do ICMS, prevista no art. 16 da Lei nº 7.014/96, foi devidamente cumprida pela recorrente e, portanto, a infração deve ser considerada improcedente.

Voto pelo PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário apresentado para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

Este é o voto.

VOTO VENCEDOR

Peço vênia para divergir da ilustre Relatora no tocante ao mérito da autuação.

É razoável entender que os ditames do mercado vão muito além dos benefícios tributários, ou seja, que a definição de preços leva em consideração diversos fatores, tais como fidelidade do cliente, volume comercializado, quantidade de mercadorias em estoque, credibilidade financeira e forma de pagamento.

Entretanto, é também razoável analisar que a utilização de um benefício fiscal prescinde de provas de que as condições formais e materiais da sua concessão sejam plenamente atendidos, sendo que, no caso em tela, as referidas condições foram estabelecidas no Art. 16, I, “c”, e § 1º da Lei nº 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 diretamente do estabelecimento fabricante situado neste Estado com destino a empresas de pequeno porte e microempresas inscritas no cadastro estadual, exceto em se tratando das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e das mercadorias não enquadradas no regime de substituição relacionadas nos incisos II, III e IV do caput deste artigo;

...

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

Da leitura do citado dispositivo, resta cristalino que o benefício de redução da alíquota para 7% é condicionado que:

- a) as operações sejam realizadas por estabelecimento fabricante situado neste Estado;
- b) as operações sejam destinadas a empresas de pequeno porte e microempresas inscritas no cadastro estadual;
- c) as mercadorias não estejam enquadradas no regime de substituição tributária nem relacionadas nos incisos II, III e IV do caput do mesmo artigo;
- d) o valor correspondente ao benefício fiscal seja repassado, sob a forma de desconto, para o adquirente da mercadoria;
- e) o desconto conste expressamente no documento fiscal.

Do ponto de vista formal, a Relatora informou que todas estas condicionantes estariam presentes nas operações realizadas.

Entretanto, a diligência realizada pela CONSEF/ASTEC, a pedido desta 2ª CJF, comprovou, de forma extensiva e criteriosa, que, em parte das operações, a materialidade do benefício não foi efetivamente repassado aos adquirentes, conforme explicitado no item “d” acima.

No Relatório, acima evidenciado, foi apresentado o seguinte resumo quanto ao resultado da diligência solicitada:

"A ASTEC acosta aos autos às fls.300 a 359 a diligência acima solicitada. De logo, afirma que aplicou preliminarmente os conceitos de Estatística, com o propósito de melhor encontrar os resultados como desejados, e chegar aos objetivos e obter resultados mais representativos e mais próximos da verdade material.

Salienta que foi adotado como referência para o cálculo: i) os preços médios aplicados nas vendas aos contribuintes inscritos como microempresa e empresas de pequeno porte, optantes do Simples Nacional; ii) os preços médios aplicados nas vendas realizadas aos contribuintes submetidos ao regime Normal de apuração do ICMS e iii) a média aritmética simples.

Sinaliza que trabalhou com uma amostra, adotando para o cálculo da média de preços unitários para cada um dos itens comercializados praticados pela empresa no intervalo de um mês, por ser este o período de apuração do ICMS.

Diz que elaborou planilha onde há a sinalização de todas as operações realizadas, indicando os percentuais de variação de preços e destacando quando os preços praticados nas operações destinadas aos optantes do SIMPLES NACIONAL tenham sido em valores inferiores aos aplicados às vendas realizadas aos contribuintes enquadrados no regime de conta corrente fiscal (condição cadastral Normal).

Aponta que as planilhas sob o título "DEMONSTRATIVO DAS DIFERENÇAS DE PREÇOS PRATICADOS NAS VENDAS DESTINADAS A EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL x EMPRESAS INSCRITAS NO CAD-ICMS NORMAL" para os dois exercícios fiscalizados, demonstram estes preços unitários por item comercializado e arrolado na autuação; a diferença entre os preços unitários praticados entre os contribuintes normal e optantes do Simples Nacional – SN, em valores absolutos e percentual, cujos resultados merecem as seguintes observações:

- 1) *Em alguns casos, em determinado mês não houve comercialização de algum item para optantes do SN e/ou para contribuintes inscritos como Normais, de modo que, nestes casos, a comparação de preços não foi possível. Assim, indiquei na planilha o termo "Sem Param", ou seja, não houve condições de calcular a variação de preços por falta de parâmetros;*
- 2) *Quando o preço unitário praticado nas vendas aos optantes do SN foi superior ao preço praticado nas vendas para contribuintes inscritos como normal, aparece o termo "Pç. Sup.;"*
- 3) *Somente constam as diferenças nos casos dos preços praticados nas vendas para optantes do SN, foi inferior aos preços de vendas para os contribuintes inscritos como normais.*

Constam listados apenas os itens onde a média dos preços praticados nas vendas às empresas do Simples Nacional é inferior aos preços praticados nas vendas para empresas inscritas como normal. Também deixaram de constar os itens onde não foi possível calcular a diferença. Em cada tabela, estão destacadas as variações inferiores a 10%.

Identificadas as operações onde foi observado que os preços praticados nas vendas às empresas optantes do Simples Nacional (ME e/ou EPP) foram inferiores aqueles praticados nas vendas aos contribuintes inscritos na condição Normal, foi possível em cada mês identificar estas operações e excluí-las do levantamento, como requerido pela i. Relatora."

Também, analisando o demonstrativo da autuação, verifico que uma mesma mercadoria é vendida tanto a empresas do regime normal quanto a microempresas e empresas de pequeno porte em datas próximas com preços que variam desde o mesmo valor até diferenças de mais de 50%, ora para mais em favor das empresas do regime normal, ora para menos.

Portanto, não é razoável supor que o Autuado faça uso de um benefício de redução de 10% na alíquota do imposto, cerca de 60% do valor deste imposto, e efetivamente não repasse este valor para o adquirente, demonstrando uma redução sobre um valor acrescido como se fosse uma efetiva redução do imposto.

Conforme explicado pelo Diligente, foram excluídos do levantamento os valores em que a média dos preços praticados para as ME e EPP, optantes do SN, foram inferiores aos preços médios praticados nas vendas para os inscritos na condição normal.

Ou seja, só foram mantidas as operações relativas aos preços médios praticados para as ME e EPP acima dos praticados nas vendas para os inscritos na condição normal, cuja condição seria a redução de cerca de 60% do valor do imposto.

Quando o Estado concedeu o benefício, esperava uma efetiva redução de impostos para que a microempresa e a empresa de pequeno porte tivessem uma grande vantagem competitiva em relação às médias e grandes empresas, não uma vantagem apenas descrita no documento fiscal.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para julgar o Auto de

Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$ 234.442,92, conforme o resultado da Diligência efetuada pela ASTEC (fl. 307), demonstrado a seguir:

D. Ocorrência	D. Vencimento	B. Cálculo	Alíq. (%)	Multa (%)	Vlr Histórico - R\$
31/01/2016	09/02/2016	177.958,98	17,00	60,00	30.253,03
29/02/2016	09/03/2016	50.081,77	17,00	60,00	8.513,90
30/04/2016	09/05/2016	171,41	18,00	60,00	30,85
31/05/2016	09/06/2016	1.473,85	18,00	60,00	265,29
30/06/2016	09/07/2016	11.598,77	18,00	60,00	2.087,78
31/07/2016	09/08/2016	434,68	18,00	60,00	78,24
30/09/2016	09/10/2016	1.072,37	18,00	60,00	193,03
31/10/2016	09/11/2016	2.122,76	18,00	60,00	382,10
31/01/2017	09/02/2017	161.552,30	18,00	60,00	29.079,41
28/02/2017	09/03/2017	37.036,97	18,00	60,00	6.666,65
31/03/2017	09/04/2017	82.804,71	18,00	60,00	14.904,85
30/04/2017	09/05/2017	76.582,67	18,00	60,00	13.784,88
31/05/2017	09/06/2017	100.592,62	18,00	60,00	18.106,67
30/06/2017	09/07/2017	132.663,92	18,00	60,00	23.879,50
31/07/2017	09/08/2017	104.692,12	18,00	60,00	18.844,58
31/08/2017	09/09/2017	142.225,88	18,00	60,00	25.600,66
30/09/2017	09/10/2017	99.953,37	18,00	60,00	17.991,61
31/12/2017	09/01/2018	132.110,47	18,00	60,00	23.779,89
Total		234.442,92			

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299333.0013/18-0**, lavrado contra **PLASCHIO PLÁSTICOS CHIACCHIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento imposto no valor de **R\$ 234.442,92**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Antonio Dijalma Lemos Barreto, Fernando Antonio Brito de Araújo e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Gabriel Henrique Lino Mota.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDE E SILVA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS