

**PROCESSO** - A. I. Nº 206826.0001/07-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A.  
**RECORRIDOS** - SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0071-03/09  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 11.11.2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0328-12/13

**EMENTA:** ICMS. 1. ALÍQUOTA. VENDA DE MERCADORIAS POR EMPRESA INDUSTRIAL A CONTRIBUINTES DO SIMBAHIA. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 7%, EM VEZ DE 17%. FALTA DE REPASSE, AOS ADQUIRENTES, DO BENEFÍCIO EQUIVALENTE À REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. A adoção da alíquota de 7%, por estabelecimento industrial, nas vendas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, inscritos como tais no cadastro estadual, é condicionada, dentre outras coisas, a que o estabelecimento vendedor repasse para o adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício da redução da carga tributária, resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%. Após saneamento dos autos, restou comprovado os descontos concedidos. Infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Infração elidida pelo autuado, de acordo com a comprovação apresentada, sendo acatada pelo autuante. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Está demonstrada a existência de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias em dois exercícios. Foram refeitos os cálculos para correções dos equívocos da autuação. No cálculo do imposto foi tomada por base a diferença de maior expressão monetária como prevê o § 1º do art. 60 do RICMS/BA. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida através do Acórdão nº 0267-01/11 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99 e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 23/03/2007, refere-se à exigência de R\$369.531,72 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. A empresa aplicou a redução da alíquota nas vendas a microempresas sem cumprir com as exigências constantes no art. 51, inciso I do RICMS/BA, dentre elas, a de repassar, em forma de desconto, o valor da diferença da alíquota de 17% para 7%. Valor do débito: R\$98.129,74.

INFRAÇÃO 2: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Consta, na descrição dos fatos, que a empresa destinou, sob alegação de mudança de endereço, para a própria empresa, mercadorias tributadas com os códigos CFOP 5949 e nas suas entradas utilizou o CFOP 1949, sendo informado no local do código a indicação DD, e na descrição do produto a expressão DÉBITO DIRETO, ou seja, tem saída, mas não tem entrada no destino. “Operação típica para regularização de estoque”, período de fevereiro de 2003 a dezembro de 2005. Valor do débito: R\$184.140,10.

INFRAÇÃO 3: Falta de recolhimento do ICMS, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributáveis, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, apurado através de levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2003 e 2005. Valor do débito: R\$83.783,11.

INFRAÇÃO 4: Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, no exercício de 2004. Valor do débito: R\$3.478,77.

O Recurso Voluntário trata da infração 1 e o Recurso de Ofício das infrações 2, 3 e 4.

Após rejeitar as arguições de nulidades apresentadas pelo impugnante, a JJF decide o mérito da autuação nos seguintes termos (fls. 2034/2044):

[...]

*No mérito, a primeira infração trata de recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. A empresa aplicou a redução da alíquota nas vendas a microempresas sem cumprir com as exigências constantes no art. 51, inciso I do RICMS/BA, dentre elas, a de repassar, em forma de desconto, o valor da diferença da alíquota de 17% para 7%.*

*Para melhor entendimento da matéria em análise, transcrevo abaixo o mencionado dispositivo do RICMS/97, que estabeleceu o benefício e a condição para a sua utilização:*

**Art. 51.** *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% nas operações com:**

*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 e IV) e de mercadorias consideradas supérfluas (alíneas "a" a "j" do inciso II do presente artigo);*

**§ 1º** *Para efeito e como condição de aplicação da alíquota de 7%, em função do previsto na alínea "c" do inciso I deste artigo:*

**I -** *equipara-se a estabelecimento industrial a filial atacadista que exerça o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa;*

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

*Saliento que a redação do § 1º, incisos I e II, acima reproduzidos foi dada pela Alteração nº 9 do RICMS/97, Decreto 7.466, de 17/11/98, efeitos a partir de 01/01/99.*

*Em sua impugnação, o autuado alega que repassou aos adquirentes, sob a forma de desconto no preço unitário da mercadoria, o valor correspondente ao benefício resultante da redução da alíquota para 7%, conforme prevê a legislação.*

*O autuado apresentou, junto com sua impugnação, planilhas (fls. 1138 a 1198 dos autos) para tentar comprovar a alegação defensiva de que praticou preços diferenciados nas vendas a clientes do SIMBAHIA. Entretanto, apesar de haver essa possibilidade de preços diferenciados, não foi comprovado nos documentos fiscais relativos às operações em comento, que houve o repasse do benefício na forma estabelecida na legislação, ou seja, não houve a prova de que foi repassado o benefício em forma de desconto.*

*Por solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal, o PAF foi encaminhado ao autuante que analisou as planilhas apresentadas pelo defendente, sendo informado que constatou no item 8100338 (fl. 1139) uma variação de 5,5%; item 8101440 (fl. 1141), variação entre 7,6% e 7,9%; item 8101448 (fl. 1142), variação 9,3%; item 8102134 (fl. 1146), variação 7,8%. Assim, o autuante concluiu que não existe uma variação padrão para que se possa afirmar que seja o desconto obrigatório do benefício fiscal, ou seja, não deve ser considerado como desconto relativo à diferença entre a alíquota de 17% para 7%, que corresponde em termos percentuais a 10,75269%.*

*Outro ponto analisado pelo autuante nos demonstrativos acostados aos autos pelo defendente diz respeito a diversos produtos com a alíquota de 17% que foram vendidos com valores inferiores que os da alíquota de 7%, conforme exemplos que citou à fl. 2017, com base no demonstrativo do autuado, tendo sido alegado pelo defendente que esses dados não servem como parâmetro porque a variação do preço estava sujeita às conjunturas econômicas diversas, reafirmando que foi concedido o desconto no preço unitário médio das mercadorias vendidas para as microempresas.*

*Vale salientar, que independente das questões levantadas pelo autuante e apesar de o autuado alegar que em alguns casos o desconto foi superior à diferença entre a alíquota de 17% e 7%, a adoção da alíquota de 7%, por estabelecimento industrial, nas vendas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, inscritos como tais no cadastro estadual, é condicionada pela legislação, a que o estabelecimento vendedor repasse para o adquirente, sob a forma de desconto, da redução da carga tributária, resultante da adoção da alíquota de 17% para 7%, devendo a redução constar, expressamente, no respectivo documento fiscal (RICMS/BA, art. 51, § 1º, II, reproduzido neste voto).*

*Portanto, o contribuinte não provou que tivesse concedido o desconto na forma prevista no Regulamento; o benefício destina-se à microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, e deveria a redução constar expressamente no respectivo documento fiscal, nas operações de vendas a essas empresas optantes do SIMBAHIA. Assim, não acato as alegações defensivas, inclusive, de que teria havido apenas um descumprimento de obrigação acessória, porque o desconto estaria embutido no preço da mercadoria comercializada pelo sujeito passivo. Infração subsistente.*

*Infração 02: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.*

*Na impugnação ao lançamento, o defendente diz que o autuante considerou como hipótese de incidência do ICMS o fato de que por ocasião da mudança de endereço, o autuado teria utilizado no transporte das mercadorias o CFOP 5949, e nas entradas utilizou o CFOP 1949. Diz que na mudança de endereço, os itens transferidos não entraram nem saíram do seu estoque, as notas fiscais emitidas sem destaque do imposto foram regularmente escrituradas no livro Registro de Saídas e no livro Registro de Entradas.*

*Na primeira informação fiscal às fls. 1745 a 1750 dos autos, o autuante diz que após analisar a comprovação apresentada pelo autuado, acata as alegações defensivas, aceitando inclusive a sugestão do defendente de aplicar o roteiro de auditoria de estoque. Portanto, o autuante acatou as alegações defensivas e reconhece a improcedência da exigência fiscal. Infração insubsistente, salientando-se que inexistiu controvérsia após a impugnação e informação fiscal prestada pelo autuante.*

*As infrações 03 e 04 são decorrentes de levantamento quantitativo de estoques, referente aos exercícios de 2003 a 2005, sendo apuradas diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, e exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária.*

*Observe que na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário, e sendo constatado que houve omissão de saídas ou de entradas, são apurados os preços médios, e encontrada a base de cálculo para se determinar imposto devido.*

*Em sua impugnação, o autuado alega que constatou inconsistências no levantamento fiscal, tendo indicado nas razões de defesa apuração divergente da fiscalização, acostando aos autos fotocópias das notas fiscais para comprovar as suas alegações.*

O PAF foi convertido em diligência à ASTEC, tendo sido informado no PARECER ASTEC Nº 079/2008 (fls. 1964/1966) que em relação à infração 03, a base de cálculo do imposto exigido ficou alterada de R\$6.285,73 para R\$3.710,42 e o ICMS de R\$1.068,57 para R\$630,77, conforme planilha elaborada pela diligência à fl. 1966.

Quanto ao exercício de 2005, o defendente alega que o valor apurado pela diligente (R\$630,77) refere-se a diferenças de fração de quilos decorrentes de ajustes decimais efetuados e tais ajustes foram efetuados para corrigir distorções geradas pela mudança ocorrida no Sistema Eletrônico que registra e controle o seu estoque; ajustes que são registrados no inventário sob a sigla “DIV” (diferença de inventário). Salienta que a existência de alguns poucos casos em que foi dada saída do produto sob a sigla “REQ”, representa as requisições de material para ser utilizado pelo estabelecimento para uso e consumo, o que foi desconsiderado pelo autuante. Entretanto, tais alegações não foram devidamente comprovadas na diligência fiscal.

Em relação ao exercício de 2004 (infração 04), a diligente informa que não foi apresentado nenhum elemento novo pelo defendente para que fosse avaliado. Por isso, não houve qualquer alteração dos valores apurados pelo autuante às fls. 1910 a 1917.

Na manifestação apresentada em relação à diligência fiscal efetuada pela ASTEC, o defendente assevera que o valor apurado diz respeito a adequações do inventário às contagens físicas realizadas no estoque da empresa nos meses de março a novembro do citado exercício (2004); que os montantes ajustados não são significativos quando comparados à movimentação dos produtos dentro do mesmo exercício, sendo consenso do próprio Fisco que é admitida uma perda média de 1% a 3% do produto.

Observe que o autuante apurou omissões tanto de entradas como de saídas de mercadorias, conforme demonstrativos de fls. 1910 a 1917, sendo exigido o imposto, levando-se em conta para o cálculo, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, de acordo com o art. 13, I, da Portaria 445/98. Quanto à existência de perdas, como alegou o defendente, tal alegação deveria ser acompanhada de provas, haja vista que não cabe a este órgão julgador promover a busca de elementos, haja vista que se trata de fatos e documentos que estão na posse do contribuinte. Neste caso, aplica-se o disposto 142 do RPAF/BA:

“Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”.

Acatando as retificações efetuadas pela diligente, que elaborou o demonstrativo de débito relativo às infrações 03 e 04 (fl. 1966) com os novos valores do ICMS, sendo R\$3.015,13 relativo a 2004, e R\$630,77, correspondente a 2005, concluo pela subsistência parcial destas infrações, no valor total de R\$3.645,90.

Face ao exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO
01	PROCEDENTE	98.129,74
02	IMPROCEDENTE	-
03	PROCEDENTE EM PARTE	630,77
04	PROCEDENTE EM PARTE	3.015,13
<b>TOTAL</b>	-	101.775,64

A JJF recorre, de ofício, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Irresignado com a Decisão prolatada, a empresa interpõe Recurso Voluntário (fls. 2055/2062) exclusivamente em relação à infração 1.

Fazendo uma síntese dos fatos acontecidos no presente processo administrativo fiscal e sacando das determinações do § 1º, inciso II do art. 51 do RICMS/97, afirma que o autuante elaborou demonstrativo apresentando algumas saídas por produto comparando os preços de venda da mercadoria tributada com a alíquota normal e a reduzida, mas para assim agir, utilizou saídas realizadas em meses distintos, o que impossibilitou uma análise real da variação dos preços aplicados. Salienta que é de conhecimento geral a grande competitividade do comércio e a variação de preços dos insumos necessários à fabricação do produto final, o que leva o valor de venda no mercado a sofrer variações dentro de um mesmo exercício.

Entende importante esclarecer que a metodologia adotada pela empresa para operacionalizar suas vendas consistia numa tabela única de preços “líquidos” dos produtos comercializados sobre os quais, no momento da venda, era acrescentado o valor do ICMS de acordo com a localização e o porte do adquirente. Este processo se dava através de sistema computadorizado que indicava, caso a caso, o valor da venda. E, como o ICMS é um imposto “por dentro”, o valor final do

produto, inevitavelmente, variava de acordo com o montante do imposto acrescido. Se o cliente era microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante localizado no Estado da Bahia, tendo em vista o benefício fiscal previsto no Decreto nº 6.284/97, a soma do imposto à alíquota reduzida de 7% fazia com que o preço final do produto, via de regra, fosse inferior em, aproximadamente, 10% em relação aos adquirentes normais. E diferenças outras ocorridas no preço final dos produtos decorreram de estratégias de natureza comercial, comumente utilizadas por todas as empresas do mercado, a exemplo da fidelidade do cliente para com a companhia, o volume total adquirido, etc., o que conduzia a negociações diferenciadas caso a caso.

Para provar o alegado, apensa aos autos algumas tabelas de preços dos produtos comercializados na época dos fatos geradores, preços sem inclusão do ICMS. Informa, ainda, que seus demonstrativos, constantes de folhas 1139/1198, fazem referência aos preços unitários obtidos da divisão do valor constante do documento fiscal (já com o ICMS) pelo montante do produto comercializado e que tal análise foi feita, mês a mês, com a totalidade das saídas dos produtos dentro do exercício. Com tais provas, entende ser possível verificar a variação real do preço unitário médio das mercadorias conforme a sua tributação (7% ou 17%), comprovando-se ter sido repassado, em forma de desconto no preço final, o benefício da redução de alíquota para os adquirentes do SimBahia, e que, inclusive, por diversas vezes, tal desconto ultrapassou o percentual de 10% referente à diferença aproximada entre a alíquota de 17% para 7%.

Afirma ser inaceitável que a JJF tenha baseado sua Decisão em algumas situações dentro do exercício em que, excepcionalmente, produtos com alíquota de 17% foram vendidos a preços inferiores que os de 7%, ou que, em também poucos casos, a variação, em termos percentuais, tenha se dado aquém dos 10%. Diz que o que deve ficar patente é que tais casos, por tratar-se de situações excepcionais, não ratificam a presunção de que não estivesse fazendo o repasse para o adquirente do SimBahia, sob a forma de desconto, da redução da carga tributária resultante da alíquota de 17% para 7%. Que da análise dos demonstrativos é possível se perceber que os casos em que a venda de produtos se deu com maior desconto para contribuintes normais, ou mesmo em que os percentuais de desconto foram inferiores do que 10%, se deram de forma excepcional, por interesse comercial da empresa.

Ressalta, em seguida, que a legislação estadual não estipulou um percentual específico de desconto, tendo apenas estabelecido que fosse repassado o desconto correspondente a aproximadamente o valor do benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, significando dizer que *“não existe na legislação estadual exigência no sentido de que o desconto seja concedido através de uma variação “padrão” ou mesmo no percentual de 10,75269%”*.

Entende que a própria acepção da palavra “aproximadamente” denota que o desconto pode variar em termos percentuais, pois caso fosse a intenção do legislador em estabelecer um valor padrão de abatimento, o teria feito expressamente.

E dentro de sua tese, questiona a cobrança da diferença do imposto nos diversos casos em que, comprovadamente, o desconto ultrapassou este percentual (ex: Notas Fiscais nºs 2072, 2130, 2255, 2269, 2281, 2451, 2598, 2601, 2626, 2659, 2687, 2714, 2715, 2718, 2957).

Diz ser imprescindível a realização de diligência fiscal, por fiscal estranho ao feito, já que todas as anteriores foram cumpridas pelos fiscais autuantes, para que seus demonstrativos colacionados às fls. 1139/1198 e demais documentos que se encontram à disposição do Fisco sejam examinados de forma isenta de modo que seja averiguado, com a segurança necessária, se, efetivamente, as vendas para contribuintes do SimBahia ocorreram sem o repasse, em forma de desconto, da redução da alíquota de 17% para 7%. Diz, ainda, que tal medida é necessária, pois, efetivamente, não fez constar, expressamente, no corpo das notas fiscais o desconto concedido no preço dos produtos vendidos às empresas do SimBahia, o que, por si só, não autoriza a cobrança de imposto tendo em vista a concessão do desconto legal e em respeito ao princípio da verdade material.

Ao final, clama pela realização de diligência na forma requerida e pela improcedência da infração 1.

A PGE/PROFIS (fls. 2105/2106) após sintetizar todos os argumentos apresentados pela empresa, bem como a documentação apresentada, entende adequada a conversão do feito em diligência à ASTEC/CONSEF para que seja examinada a pertinência das alegações do contribuinte.

Esta 2ª CJF (fl. 2.108) após análise das razões recursais, alinhando-se com o pedido formulado pela PGE/PROFIS, encaminha os autos à ASTEC/CONSEF (fl. 2.108) para que auditor fiscal estranho ao feito intimasse o recorrente a apresentar as notas fiscais de saídas normais e de saídas com redução, capazes de comprovar o repasse aos adquirentes dos seus produtos, sob a forma de desconto, o valor da diferença da alíquota de 17% e 7%.

Diligente fiscal, através do Parecer ASTEC/CONSEF nº 174/2010 (fls. 3.375/3.376) informa que não intimou o contribuinte à apresentar notas fiscais pois as mesmas já se encontravam nos autos. Que tais documentos foram analisados, por meio de amostragem aleatória, momento em que anotou o preço praticado no exercício de 2005, comparando as vendas com alíquota de 7% e 17%, conforme planilha que anexou aos autos. Em seguida, fez uma classificação de dados, primeiro por produto, depois pelo valor e, por fim, pela alíquota, chegando à seguinte conclusão:

*“Todos os produtos deveriam apresentar valores de venda com alíquota de 7% sempre inferiores às de 17%. Da análise da planilha, verifica-se que embora haja uma notória tendência dos valores unitários dos preços com alíquota de 17% serem superiores aos de produtos vendidos com a alíquota de 7%, aparecem exceções, onde algumas notas fiscais, com os produtos vendidos a 7% apresentam os preços superiores às vendas a 17%. Isto implica afirmar que, embora haja vendas para contribuintes em regime normal com preços flagrantemente superiores às vendas aos contribuintes beneficiados com a alíquota de 7%, esta prática não foi linear, pois foram encontradas notas de vendas a contribuintes cuja alíquota foi de 7%, com preços superiores às vendas feitas a 17% (saídas de 7% superiores às de 17% em negrito, na planilha anexa). Analisando os descontos concedidos na comparação entre as vendas a 7% e 17%, verifica-se que em alguns casos o valor concedido é até maior que o desconto legalmente devido, em outros, é menor, não havendo um padrão de preços, que garanta que o desconto tenha sido sempre repassado ao adquirente na forma estrita da lei”.*

O autuante tomou ciência do resultado da diligência requerida, mas não se manifestou (fl. 3.373).

Manifestando-se a respeito do Parecer da ASTEC/CONSEF (fls. 3.384/3.389), o recorrente, primeiramente afirma que a infração 1 do Auto de Infração imputa à empresa o recolhimento a menor do ICMS nos exercícios de 2003, 2004 e 2005. Em seguida, ressaltando de que a diligência havia sido realizada por amostragem aleatória e comentando a respeito de como a diligência foi realizada, relembra de que a metodologia adotada pela empresa para operacionalizar suas vendas consistia numa tabela única de preços “líquidos” dos produtos comercializados, sobre os quais, no momento da venda, era acrescentado o valor do ICMS de acordo com a localização e o porte do adquirente. Este processo se dava através de sistema computadorizado que indicava, caso a caso, o valor da venda. E como o ICMS é um imposto “por dentro”, o valor final do produto, inevitavelmente, variava de acordo com o montante do imposto acrescido. Se o cliente era microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante localizado no Estado da Bahia, tendo em vista o benefício fiscal previsto no Decreto nº 6.284/97, a soma do imposto à alíquota reduzida de 7% fazia com que o preço final do produto, via de regra, fosse inferior em, aproximadamente, 10% em relação aos adquirentes normais.

Entretanto, e conforme constatado pelas ASTEC/CONSEF, excepcionalmente, em alguns casos o preço final do produto vendido a 7% foi ligeiramente superior ao vendido a 17%, o que decorreu de estratégia comercial, que não ratificam a presunção de que não estivesse fazendo o repasse para o adquirente do SimBahia, sob a forma de desconto, da redução da carga tributária, resultante da alíquota de 17% para 7%.

Relembra que apensou aos autos algumas tabelas de preços de produtos glosados, da época dos fatos geradores, preços estes, sem o cômputo do imposto estadual, demonstrando que cada produto tinha um preço único – ajustado em certos casos, por uma questão negocial. Repisa de que os demonstrativos de fls. 1139/1198 fazem referência aos preços unitários obtidos da divisão

do valor constante do documento fiscal (já com o ICMS) pelo montante do produto comercializado. E que, ao contrário do procedimento adotado pelo diligente fiscal, analisando tais demonstrativos, mês a mês, da totalidade das saídas dos produtos dentro do exercício “*é possível verificar a variação real do preço unitário médio dos produtos conforme a sua tributação (7% ou 17%), comprovando-se ter sido repassado, em forma de desconto no preço final, o benefício da redução de alíquota para os adquirentes do SimBahia, e que, inclusive, por diversas vezes, tal desconto ultrapassou o percentual de 10% referente à diferença aproximada entre a alíquota de 17% para 7%, fato este comprovado pela Diligência*”.

Afirma não ser razoável que a diligência se paute em apenas algumas situações dentro do exercício nas quais, excepcionalmente, produtos vendidos com alíquota de 17% saíram com preços inferiores que os com 7%, para concluir que não há “*um padrão de preços, que garanta que o desconto tenha sido sempre repassado ao adquirente na fora estrita da lei*”. E neste particular, ressalta de que a “*legislação estadual não estipulou um percentual específico de desconto, tendo apenas estabelecido que seja repassado o desconto correspondente a aproximadamente o valor do benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, nem, muito menos, exigiu que o Contribuinte não concedesse, em nenhuma hipótese, desconto a contribuinte normal que ultrapassasse o valor do desconto que deveria ser concedido ao do SimBahia*”.

Manifestando-se acerca da diligência solicitada e realizada bem como dos argumentos recursais a respeito da mesma, a PGE/PROFIS assim se posiciona (fls. 3408/3410):

*“Primeiramente cumpre observar que a infração 1 refere-se aos exercícios de 2003, 2004 e 2005. A diligência sugerida pela PROFIS tinha por intenção primordial a busca da verdade material dos fatos. Entrementes, a diligência procedida pela ASTEC apresenta suas conclusões baseada em alguns documentos fiscais por meio de amostragem aleatória e somente relativos ao exercício de 2005. Neste sentido, entendemos que o diligente fiscal não cumpriu de forma integral a diligência solicitada, pois não analisou a totalidade dos exercícios fiscais autuados e os documentos fiscais nos moldes expressamente consignados na solicitação da diligência pela 2ª CJF, bem como os demonstrativos apresentados pelo autuado de fls. 1139/1198. Assim, sugerimos seja novamente convertido o feito em diligência à ASTEC, para cumprimento da mesma conforme solicitação da 2ª CJF às fls. 2108”.*

Em pauta suplementar do dia 27/11/2011 (fls. 3413/3414), esta 2ª CJF primeiramente ressaltou que a infração 1 diz respeito aos exercícios de 2003, 2004 e 2005 como afirma o recorrente e a PGE/PROFIS, mas sim aos meses de julho e agosto de 2003. Os exercícios de 2004 e 2005 se referem à infração 2 que teve por base fato estranho ao ora em lide. Inclusive esta infração foi julgada improcedente pela JJF, o que motivou a subida dos autos à 2ª Instância através de Recurso de Ofício. Diante destes fatos, entendeu esta 2ª CJF de que a diligência realizada pela ASTEC/CONSEF não produziu qualquer efeito no sentido de dirimir dúvidas existentes, pois baseada no exercício de 2005 mesmo que, porventura, se entendesse que uma amostragem aleatória pudesse demonstrar a verdade material dos fatos.

Diante da situação posta e do pedido formulado pela PGE/Profis, os autos foram encaminhados novamente à ASTEC/CONSEF para que fiscal estranho ao feito, conforme solicitação anteriormente feita (fl. 2.108), intimasse o recorrente a apresentar as notas fiscais de saídas normais e de saídas com redução, capazes de comprovar o repasse aos adquirentes dos seus produtos, sob a forma de desconto, o valor da diferença da alíquota de 17% e 7%, conforme determinações do art. 51, I, “c” combinado com o § 1º, II, do RICMS/BA. Foi ressaltado de que a análise deveria ser realizada para todos os documentos fiscais autuado.

Através do Parecer ASTEC/CONSEF (fls. 3.416/3.417), diligente fiscal assim se manifesta:

*A empresa foi intimada duas vezes, dia 02/03/2011 e 16/03/2011, sendo prorrogado o prazo a pedido da empresa, que alegou a documentação fiscal se encontrar no Estado de São Paulo. A empresa apresentou planilha com cópias de notas fiscais correspondentes aos meses de julho e agosto de 2003( ver em anexo a planilha e as respectivas notas), onde aparecem os valores que foram cobrados tanto de clientes do regime normal, com alíquota de 17%, como de clientes do regime de microempresa, com alíquota de 7%. A planilha*

*sofreu adaptações pelo fiscal diligente, dado que havia informações dispensáveis e que só aumentava o campo de impressão, dificultando a visualização, mas foram preservadas as informações essenciais à diligência.*

*Em conversa com a advogada do recorrente, foi explicado que é impossível para a SUZANO ter um “engessamento” dos preços, de forma a que se tenha um padrão fixo de preços para empresas do regime normal e as de microempresas, visto que a formação de preços tem que atender a diversos fatores, como por exemplo, o quantitativo e a forma de pagamento. Assim, duas empresas de regime normal, cuja alíquota é 17% e duas microempresas cuja alíquota é de 7%, podem adquirir na mesma data a mesma mercadoria com alguma variação no preço, desde que por exemplo, um adquira uma quantidade significativa e outro uma pequena quantidade, mas que de fato, existe uma diferença entre os preços praticados entre os clientes normais e microempresas, em função do repasse da redução da carga tributária. Analisando a planilha apresentada, cujas notas fiscais foram rigorosamente organizadas na diligência, em ordem de apresentação de acordo com a posição na planilha, de modo a facilitar a consulta, seja pelo diligente, seja pelo julgador, é possível atestar inicialmente que os dados da planilha são verdadeiros. Em relação aos preços praticados, pode se atestar que notoriamente os preços aplicados nas notas destinadas a empresas de regime normal são superiores aos de regime de microempresa.*

### CONCLUSÃO

*Foi montado pela diligência, uma coluna demonstrativa da variação percentual, por produto, entre o maior preço praticado nas notas fiscais destinadas ao cliente normal e o menor preço praticado destinado ao cliente microempresa. Na primeira nota fiscal, por exemplo, o produto apresenta uma variação de 9,85%, o que quase coincide com a diferença esperada de 10% ( 17 - 10). Nas demais, a menor variação foi de 7,30% e a maior em 16,95%, em favor da microempresa. Embora isso possa ser explicado pelo fato alegado pela advogada do recorrente (os preços não podem ser “engessados” por que há diversos fatores que influenciam a formação do preço, não podendo haver rigidez de preço único para o regime normal e preço único para a microempresa), nos faz entrar no campo da subjetividade acerca da justificativa de um preço praticado para a microempresa nem sempre corresponde a um deságio tributário da ordem de 10%.*

Manifestando-se (fls. 3.498/3.502), o recorrente após expressar todos os argumentos anteriormente apresentados e analisar o resultado a que chegou o diligente fiscal, diz que da análise das planilhas juntadas pelo diligente é possível concluir que a empresa repassou, em forma de desconto no preço final, o benefício da redução de alíquota para os adquirentes microempresa ou empresa de pequeno porte, e que, inclusive, por diversas vezes, tal desconto ultrapassou o percentual de 10%.

Afirma, caso esta CJF entenda que o seu procedimento não se encontra em conformidade com o quanto determina a legislação, que o valor lançado na infração 1 está muito acima do que seria devido em razão da diferença entre o imposto supostamente devido (à alíquota de 17%) e o efetivamente pago (à alíquota de 7%) nas vendas para clientes microempresa e empresa de pequeno porte nos meses autuados. Entende que, provavelmente, este fato se deu por não ter o autuante abatido os valores já recolhidos a título de ICMS, seja com aplicação da alíquota de 7% ou de 17%, significando dizer que está sendo tributado em duplicidade no período fiscalizado.

Para comprovar o que alega, junta aos autos (Doc. 01) a planilha utilizada pela ASTEC/CONSEF (onde consta a totalidade das notas fiscais de saída para contribuintes do SimBahia no período objeto da autuação e que foi atestada com dados verdadeiros), acrescida de colunas que demonstram o cálculo do valor da diferença entre o imposto com alíquota de 7% e o imposto pago com alíquota de 7%.

Em assim sendo, mesmo que sua súplica recursal não seja aceita, deve o imposto ora exigido ser reduzido para R\$ 2.257,50, por ser este o valor correto da diferença da alíquota de 17% para 7% nas saídas.

Requer a improcedência ou a procedência parcial da infração 1.

O autuante tomou ciência da conclusão a que chegou o diligente fiscal porém não se manifestou (fl. 3.505 verso).

Encaminhado os autos à PGE/PROFIS (fls. 3508/3509), através de Parecer exarado pela Dr. Maria Dulce Baleeiro Costa, entende que a diligência da ASTEC/CONSEF de fls. 3.416/3.417 logrou trazer aos autos os elementos que faltavam para a elucidação do caso.

Ressalta de que o recorrente apesar de não indicar na nota fiscal o repasse do benefício fiscal às empresas adquirentes inscritas no SimBahia, a diferenciação de tratamento entre empresas cadastradas como normais e SimBahia é fato atestado pelo diligente fiscal.

Quanto ao fato de se saber se os percentuais das diferenças revelam o repasse do benefício fiscal, ou não, entende que os percentuais encontrados pelo diligente, que variam entre 7,30% a 16,96% em favor da microempresa comprovam tal repasse a essa categoria empresarial, sendo plausível o argumento da empresa de que opera com preços diferenciados dentro da categoria de Simbahia em função das quantidades adquiridas. Além do mais, as operações com percentual de redução inferior a 10% representam pouco no montante da autuação, o que reforça o argumento recursal. Opina pelo Provimento do Recurso interposto.

Em Despacho (fl. 3.510) a n. Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA redistribui o processo à Procuradora Dra. Maria Helena Cruz, para análise e emissão de Parecer conclusivo, uma vez que foi esta que (fls.3.408/3.411) solicitou a realização da diligência a ASTEC/CONSEF.

A n. Procuradora Dra Maria Helena Cruz, após abordar a diligência levada a efeito, afirma que: *“... de fato, após a diligencia procedida, pode-se concluir ter o autuado repassado o benefício da redução da alíquota aos adquirentes microempresa e empresa de pequeno porte, em forma de desconto no preço final. Neste sentido, nos filiamos integralmente ao Parecer de fls. 3508/3509 e entendemos que os argumentos do recorrente são suficientes para modificar a Decisão recorrida, no tocante à infração 01, pelo que, opinamos pelo conhecimento e provimento do Recurso voluntário interposto”*.

Em Despacho, a Procuradora Assistentes da PGE/PROFIS/NCA, Dra Paula Gonçalves M. Matos, acompanha integralmente os termos dos Pareceres de fls. 3.508/3.509 e fls. 3.511/3.512 exarados pelas i. Procuradoras do Estado, Dra Maria Olívia T. de Almeida e Dra Maria Helena de Mendonça Cruz, respectivamente, que após analisarem o processo, concluíram pelo provimento do Recurso Voluntário apresentado.

Encaminha os autos ao CONSEF para julgamento.

## VOTO

O Recurso Voluntário trata exclusivamente da Infração 1 do presente Auto de Infração que versa sobre o recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas nos meses de julho e agosto de 2003. O autuante consignou que a empresa aplicou a redução da alíquota nas vendas a microempresas sem cumprir com as exigências constantes no art. 51, inciso I do RICMS/97, dentre elas, a de repassar, em forma de desconto, o valor da diferença da alíquota de 17% para 7%.

O do RICMS/97, à época dos fatos geradores ora guerreados, assim determinava:

**Art. 50.** As alíquotas do ICMS são as seguintes:

**I** - 17%, exceto nas hipóteses de que cuida o artigo subsequente:

**Art. 51.** 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% nas operações com:

**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 e IV) e de mercadorias consideradas supérfluas (alíneas "a" a "j" do inciso II do presente artigo);

**§ 1º** Para efeito e como condição de aplicação da alíquota de 7%, em função do previsto na alínea "c" do inciso I deste artigo:

**I** - equipara-se a estabelecimento industrial a filial atacadista que exerça o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa;

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

Diante da norma acima transcrita, razão assiste ao recorrente quando afirma que o regulamento baiano do ICMS não estipulou um percentual específico de desconto, apenas estabeleceu que fosse repassado o desconto correspondente a aproximadamente o valor do benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%.

No entanto, estabeleceu que tal desconto deveria constar expressamente no documento fiscal já que tal medida visava resguardar tanto o fisco como o contribuinte de problemas futuros, inclusive podendo desaguar em situação onde o sujeito passivo poderia não ter condições de provar se obedeceu, ou não, a norma regulamentar, principalmente pelo fato de que aqui se estar a falar em benefício fiscal.

O recorrente confessa, expressamente, que não fez constar o valor do desconto nas notas fiscais, embora o tenha concedido quando das vendas realizadas. Explica como procede a tais descontos, trazendo as planilhas que utiliza para assim agir, bem como demonstrativos. Explica, ainda, que independentemente de suas vendas serem realizadas com micro empresas ou empresas de pequeno porte concede descontos que podem ser maiores ou menores, a depender de sua estratégia comercial, ou seja, a depender das quantidades vendidas (e interesse comercial) pode haver descontos significativos nos preços das mercadorias para todas as empresas independentemente do seu porte, o que explicava as diferenças de preços nas notas fiscais que foram analisadas.

Com tais explicações e documentos trazidos pelo contribuinte e pelo fato de que aqui somente se busca saber se existiu, ou não, os descontos estabelecidos na norma regulamentar, esta 2ª CJF, juntamente com a PGE/PROFIS, buscou detidamente a verdade material dos fatos, que foi trazida, em definitivo, pelo fiscal estranho ao feito que elaborou a última diligência realizada.

O diligente constatou:

1. nas planilha apresentada quando da solicitação feita juntamente com cópias de notas fiscais correspondentes aos meses de julho e agosto de 2003 aparecem os valores que foram cobrados tanto de contribuintes do regime normal, com alíquota de 17%, como de clientes do regime de microempresa, com alíquota de 7%.
2. Em relação aos preços praticados, atestou que notoriamente os preços aplicados nas notas destinadas a empresas de regime normal são superiores aos de regime de microempresa.
3. Apurou a variação percentual, por produto, entre o maior preço praticado nas notas fiscais destinadas ao cliente normal e o menor preço praticado destinado a microempresa. Exemplifica: na primeira nota fiscal analisada, o produto apresenta uma variação de 9,85%. Nas demais, a menor variação foi de 7,30% e a maior em 16,95%, em favor da microempresa.

Diante deste quadro apurado pelo diligente fiscal, pelo fato de que a norma legal não estabelecia percentual específico de 10% como desconto a ser concedido e diante das explicações trazidas pelo recorrente, somente posso ter a mesma posição externada pelos dois Pareceres exarados pela d. PGE/PROFIS e ratificado pela Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA.

Pelo exposto a infração 1 é improcedente.

Quanto ao Recurso de Ofício este não merece qualquer reparo.

A infração 2 trata do recolhimento a menos do ICMS em razão da empresa ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Consta, na descrição dos fatos, que a empresa destinou sob alegação de mudança de endereço, para a própria empresa, mercadorias tributadas com os códigos CFOP 5949 e nas suas entradas utilizou o CFOP 1949, sendo

informado no local do código a indicação DD, e na descrição do produto a expressão DÉBITO DIRETO, ou seja, tem saída, mas não tem entrada no destino.

A empresa alegou que por ocasião de sua mudança de endereço utilizou para transporte das mercadorias o CFOP 5949, e nas entradas utilizou o CFOP 1949. Afirma que naquela ocasião os itens transferidos não entraram nem saíram do seu estoque e as notas fiscais, emitidas sem destaque do imposto, foram regularmente escrituradas no livro Registro de Saídas e no livro Registro de Entradas. Apresentou diversos documentos para provar o quanto alegado.

Por seu turno, o autuante acata as razões de defesa após analisar os documentos apresentados.

Em vista da situação, somente posso me alinhar à Decisão de 1º Grau.

As infrações 3 e 4 tratam de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias. Na infração 3 foi exigido o imposto sobre a diferença das operações de entradas (exercícios de 2003 e 2005) e na infração 4 a diferença apurada nas operações de saídas (exercício de 2004).

Diante da contestação apresentada, a JJF encaminhou os autos à ASTEC/CONSEF, ocasião em houve saneamento do levantamento fiscal levado a efeito. Sendo matéria eminentemente fática, mais uma vez, somente posso caminhar alinhada com a análise e Decisão da JJF.

Por tudo exposto voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

INF	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO (R\$)	VLR. JULGADO (R\$)	MULTA
01	IMPROCEDENTE	98.129,74	0,00	-----
02	IMPROCEDENTE	184.140,10	0,00	-----
03	PROCEDENTE EM PARTE	83.783,11	630,77	70%
04	PROCEDENTE EM PARTE	3.478,77	3.015,13	70%
TOTAL		369.531,72	3.645,90	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206826.0001/07-4, lavrado contra SUZANO PAPEL E CELULOSE S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.645,90**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de outubro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS