

**PROCESSO** - A. I. N° 206951.0002/10-0  
**RECORRENTE** - COMOLIMPA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF n° 0050-02/11  
**ORIGEM** - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 17/11/2011

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0316-11/11**

**EMENTA:** ICMS. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. MERCADORIA COMERCIALIZADA COM CONTRIBUINTE INSCRITO NO SIMBAHIA, SEM OBEDECER AO DISPOSTO NA LEGISLAÇÃO. Inexistindo nos autos provas de que o benefício concedido tenha sido repassado ao destinatário, requisito para aplicação da redução de alíquota, nenhuma reforma merece a Decisão de primeira instância que julga procedente a acusação fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0050-02/11), que julgou Procedente em Parte a presente autuação, através da qual foram atribuídas aos sujeito passivo seis infrações, sendo objeto da irresignação apenas o item 1, a seguir descrito:

*Recolheu a menos o ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta na descrição dos fatos que efetuou vendas para Micro e Pequenas Empresas com alíquota de 7% sem obedecer ao disposto no art. 51, II, §1º, do RICMS/Ba. - Valor R\$317.969,72. Período: Janeiro de 2005 a Dezembro de 2006. Multa de 60%.*

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa de acordo com os seguintes fundamentos, *in verbis*:

*"No mérito, a infração 01 exige ICMS relativo a recolhimento a menos do imposto em razão de erro na aplicação da alíquota nas saídas de mercadorias destinadas a microempresas, EPPs e ambulantes sem a efetiva concessão do desconto previsto no art. 51, I, "a" e § 1º, II, do RICMS-BA.*

*Quanto à essa infração, o autuado alegou ser ela uma questão de fato e que embora "os descontos não tenham constado no corpo das notas fiscais, foram efetivamente concedidos no preço final, tratando-se o caso, de mero descumprimento de obrigação acessória", argumento este contestado pela autuante na informação fiscal.*

*Neste aspecto, quanto a tratar-se de questão de fato, certo está o contribuinte, uma vez que os fatos impugnados requerem prova a ser constituída nos autos pelas partes para, em razão dela, decidirmos a quem pertence o direito em pauta.*

*No caso em exame o Impugnante juntou aos autos como documentos de prova básica do direito alegado, os demonstrativos de fls. 2.476 a 2.499, as cópias das notas fiscais de fls. 2.501 a 2.605 e as declarações de clientes de fls. 2.607 a 2.725.*

*Analisando tais documentos, observo o seguinte: a) que embora na maioria os preços unitários de vendas a microempresas, EPPs e comerciantes ambulantes que relaciona estejam menores, também no demonstrativo relativo a microempresas, EPPs e ambulantes há preços maiores que os constantes a vendas a contribuintes "normais", a exemplo dos produtos ÁGUA SANITÁRIA ZAB 1000 ML C/12 e GEL PINHO MULTI USO 1000 ML C/12, em 2006. Também nos demonstrativos consta produto relacionado como vendido a contribuintes "normais" com desconto, cujo preço está maior que o relacionado como vendido a contribuintes "normais" sem qualquer desconto comercial (ZABRILHO 500 ML 2000 C/6), em 2006; b) que nas notas fiscais de fls. 2501 a 2605 não consta qualquer observação ou referência a desconto concedido; e, c) que as declarações de confessados descontos foram feitas em papel timbrado do próprio contribuinte autuado.*

*Considerando que a Decisão dessa controvérsia passa pela apreciação acerca da suficiência ou não das provas apresentadas pelo Impugnante para assegurar o direito arguido em tese, bem como os elementos de prova que sustentam a acusação, necessário se faz uma breve reflexão sobre a matéria de prova, em especial, no direito tributário.*

Pois bem, apesar da possibilidade de revisão oficiosa do lançamento pela Administração, na alçada do autocontrole do ato administrativo tributário é atribuído ao contribuinte o ônus da iniciativa processual no caso de pretender a anulação de ato que lesa seus direitos.

O contraditório propicia ao sujeito passivo a ciência de dados, fatos, argumentos, documentos, a cujo teor ou interpretação pode reagir, apresentando, por seu turno, outros dados, fatos, argumentos, documentos, em contraposição, no sentido de elidir a exigência fiscal. Assim, à garantia do contraditório para si próprio corresponde o ônus do contraditório e atrai o ônus probatório. As alegações de defesa que não estiverem acompanhadas da produção das competentes, suficientes e eficazes provas desfiguram-se e obliteram o arrazoado defensório ao tempo que substanciam a acusação fiscal.

A pretensão do Fisco em um lançamento tributário de ofício fundamenta-se no fato imponível, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, confirmado a subsunção da matéria fática ao tipo legal. São eles: i) a realização do fato imponível; ii) a quantia referente à dimensão econômica adotada como base de cálculo; e iii) os elementos ou circunstâncias determinantes da atribuição do fato imponível ao sujeito passivo. Diante da impugnação sobre a certeza de um desses elementos, cabe ao sujeito passivo provar: a) fatos impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou de sua extinção; e b) requisitos constitutivos de uma isenção ou benefício tributário que exclua o crédito da Fazenda Pública.

A parte que não produz prova convincente do fato ou direito alegado se sujeita às consequências da sucumbência, porque não basta alegar, isto porque - em especial no direito tributário -, prevalecem as regras do ônus objetivo da prova, que – excetuados os casos em que a lei dispuser diferentemente –, à parte em favor de quem a norma aproveita cabe o dever de provar o alegado. Alberto Xavier é claro nesse sentido: “Compete indiscutivelmente ao autor a prova dos fatos constitutivos do direito alegado, isto é, do direito à anulação, e, portanto, a prova dos fatos que se traduzem em vícios do lançamento impugnado”. (Alberto Xavier, *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, 2<sup>a</sup> ed., p. 337).

O entendimento acima exposto tem amparo legal. Manifesta-se no art. 333 do Código de Processo Civil: “O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;”

Ora, os elementos probatórios trazidos aos autos pelo contribuinte são insuficientes para provar de modo incontestável o direito alegado, como pretende o Impugnante. Ao contrário, neles até há indícios reversos ao objetivo desejado, qual seja a efetiva transferência do desconto impositivo e condicional aos seus clientes microempresas, EPPs e comerciantes ambulantes.

Conforme o disposto no art. 51, I do RICMS/BA, incide alíquota de 7% 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, quando inscritas como tais no cadastro estadual, exceto em se tratando de mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária e de mercadorias consideradas supérfluas.

Com a edição do Dec. 7.466/98 que instituiu o inciso II, do § 1º do art. 51 com efeitos a partir de 01/01/99, o estabelecimento industrial ou a este equiparado ficou obrigado a repassar para o adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% ao invés de 17%, devendo a redução constar de modo expresso no respectivo documento fiscal. A orientação para este procedimento está na Instrução Normativa nº 38/94, mesmo que a referida IN seja anterior ao atual Regulamento, que é de 1997.

Como o ICMS integra a própria base de cálculo, o valor do desconto que deve ser repassado às MEs, EPPs e comerciantes ambulantes não pode simplesmente ser a diferença do percentual de 17% para 7%. Neste caso, correta é a utilização do fator fixo de 10,75269% previsto na IN para reduzir o preço da mercadoria vendida, devendo tal desconto constar de modo expresso na nota fiscal.

Portanto, a norma do benefício fiscal que consubstancia a infração é impositiva e condicionada “devendo a redução constar expressamente no respectivo documento fiscal”, o que não foi observado pelo autuado e nem comprovado o efetivo desconto no preço de venda às microempresas, EPPs e ambulantes. Desse modo, considerando que a norma se destina a reduzir o ônus tributário das empresas optantes do SimBahia (ME/EPP), quando o benefício fiscal não é repassado ao destinatário, deve ser exigido do vendedor das mercadorias o pagamento do ICMS aplicando-se a alíquota de 17%.

No caso em apreço, não acolho a tese defensiva de que houve apenas descumprimento de obrigação acessória, sob a alegação de que operacionalizou o desconto em função de ter praticado preço de venda menor aos seus clientes microempresas, empresas de pequeno porte e comerciantes ambulantes, porque descumprindo a clara regra para o controle de repasse do benefício fiscal não há evidencia de sua concreção. Ademais, o Impugnante não fez suficiente prova de sua alegação defensiva.

Por outro lado, verifico que a fiscalização elaborou o demonstrativo juntado às fls. 15-42, no qual relacionou as notas fiscais emitidas em função das vendas a MEs, EPPs e comerciantes ambulantes (fls. 43-1235), nas quais não foi indicado o valor do desconto que deveria ser repassado aos destinatários das mercadorias.

A título exemplificativo e que pode ser estendido às demais (fls. 43 a 1.235), verifico que na Nota Fiscal 019.997 (fl. 46), o autuado indicou valor da venda com base de cálculo do ICMS de R\$821,01 à alíquota de 7%

destacando ICMS de R\$57,48. Logo, comprovado está que no valor total da nota fiscal não foi procedido o desconto correspondente à redução da alíquota de 17% para 7%.

Outrossim, as notas fiscais de fls. 973 a 1225 juntadas pela autuante comprovam a informação de que não há diferença nos preços de venda a clientes microempresas, EPPs, comerciantes ambulantes e clientes inscritos como “normais” no cadastro de contribuintes da Bahia. Ao contrário, há prática de preços até maiores às microempresas, EPPs e comerciantes ambulantes, como exemplifica através dos documentos de fls. 1218 e 1219; 1220 e 1221; 1222 e 1223; 1224 e 1225; 1226 e 1227; 1229 e 1331.

Assim, na infração 01, em razão da ponderação das provas carreadas aos autos pelas partes, deve, sem qualquer dúvida, prevalecer as provas que sustentam a acusação fiscal, isto porque, tratando-se de uma infração objetiva (como bem disse o Impugnante), são robustas as provas de cometimento da infração e os elementos de prova contrária que o Impugnante carreou aos autos são insuficientes para descharacterizá-la, demonstrando a existência de fato impeditivo ou modificativo do crédito fiscal em constituição.

Face ao exposto, considero correto o procedimento adotado pela fiscalização e procedente a infração 01".

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 2.786/2.792, reportando-se exclusivamente ao item 1 anteriormente descrito.

Reitera que a acusação fiscal não se confirma diante da simples análise dos demonstrativos relativos às operações do contribuinte trazidos aos autos, em que constam descontos progressivos sobre os preços praticados nos produtos fabricados pelo sujeito passivo, em razão do volume de vendas.

Diz que está evidente que o preço praticado pelo autuado nas operações de vendas aos contribuintes integrantes do SimBahia, independente do volume adquirido, equivale aos descontos utilizados junto a clientes com volume de compra muito superior, isto em razão do desconto concedido de 10%, na forma do artigo 51, inciso I, alínea “c” e inciso II do RICMS/BA.

Salienta que, em todo estabelecimento industrial, o preço de venda do produto fabricado varia em função do volume adquirido pelo cliente, fazendo com que o preço de venda a grandes clientes e atacadistas seja, naturalmente, bastante inferior ao preço de venda a varejo ou a pequenos clientes (microempresas, ambulantes e EPPs).

Sustenta que, por esse argumento, não podem ser desqualificados os demonstrativos dos descontos concedidos e as declarações assinadas pelos clientes (ambulantes, microempresas e empresas de pequeno porte), fundamentando-se na existência de operações a contribuintes “normais” com preços inferiores, conforme as notas fiscais de fls. 1219 a 1227 e 1229 a 1231, referidas no acórdão recorrido. Em relação a essas notas fiscais, entende que fica evidente que o preço ainda menor em certos produtos deu-se em razão de condições comerciais.

Diz que tal argumentação se confirma pela análise de suas práticas comerciais, sendo que os demonstrativos constantes dos autos identificam 3 hipóteses relativas à formação de preço, sendo possível verificar a aplicação do desconto legal previsto no art. 51, inciso I, alínea “c” e inciso II do RICMS/BA, quando se trata de venda realizada a contribuinte inscrito nas condições de micro, pequeno empresário ou ambulante.

As três hipóteses são: 1) venda para contribuintes normais, com alíquota de ICMS igual a 17%, sem aplicação de qualquer desconto comercial; 2) venda para contribuintes normais, com alíquota de ICMS igual a 17%, aplicando-se descontos variáveis em função das condições comerciais relativas ao volume adquirido; 3) venda para microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, com alíquotas de 7%, aplicando-se o desconto legal de aproximadamente 10%, previsto no art. 51, inciso I, alínea “c” e inciso II do RICMS/BA.

Aduz que, apesar da concessão do desconto nem sempre vir explicitada na nota fiscal de saída, ela está devidamente consignada de modo que os próprios adquirentes têm ciência do desconto, conforme declarações.

Diz que, em ocasiões anteriores este Conselho de Fazenda Estadual decidiu favoravelmente ao contribuinte, entendendo que a Gerdau S.A. (improcedência do Auto de Infração nº. 08744815/00 julgada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal), por ter emitido notas fiscais não caracterizadas como inidôneas e ter comprovado o repasse do desconto ao adquirente, teria direito à redução da alíquota para 7%.

Ressalta o teor do Parecer nº 12.317, de 2009, que deve, em respeito ao princípio da moralidade administrativa, ser seguido em relação a todos os contribuintes, segundo o qual “*para a aplicação da alíquota de 7% nas saídas de seus produtos para microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes situados neste Estado, é necessário que o estabelecimento da empresa fornecedora esteja também situada neste Estado, apure o imposto pelo regime normal e possua a atividade industrial ou filial atacadista que exerce o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa*”. Diz que não há qualquer requisito legal relativo à especificação do desconto nas informações complementares da nota fiscal.

Pede a realização de diligência à Assessoria Técnica deste CONSEF, com o objetivo de esclarecer o seguinte questionamento: O preço praticado pelo Autuado junto aos ambulantes, microempresas e empresas de pequeno porte, contempla o desconto exigido pelo artigo 51, inciso I, alínea “c” e inciso II do RICMS, para utilização da alíquota de 7%, conforme a Tabela de Preços praticada pelo Autuado?

Pugna, ao final, pelo Provimento do apelo interposto.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fl. 2.832, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, ao argumento de que não constam das notas fiscais o repasse do desconto e os demais elementos de provas confirmam a acusação fiscal.

## VOTO

Inicialmente, fica indeferido o pedido de diligência fiscal, pois, como bem pontuou a Junta de Julgamento Fiscal, os elementos probatórios constantes dos autos são suficientes à formação da convicção desta CJF. Ademais, a prova pretendida pelo sujeito passivo destina-se a verificar fatos relativos à sua própria escrituração comercial, o que, nos termos do art. 147, I, do RPAF, também desautoriza a realização de diligência.

No mérito, a infração 1 trata do recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Segundo a acusação fiscal, o sujeito passivo efetuou vendas para Micro e Pequenas Empresas com alíquota de 7%, sem obedecer ao disposto no art. 51, I, “c”, c/c o §1º, II, do mesmo dispositivo, ambos do RICMS/BA, que dispõem:

*“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:*

*(...)*

*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”.*

Consoante se dessume da simples leitura do dispositivo regulamentador da redução de alíquota, o benefício deve ser repassado, integralmente, ao destinatário da mercadoria, microempresas, empresas de pequeno porte e ambulante; e o meio adequado eleito pela legislação para a comprovação do repasse do desconto foi a expressa consignação de tal circunstância nas notas fiscais de venda emitidas pelos estabelecimentos industriais.

Sabe-se bem que a consignação do repasse do desconto na nota fiscal se constitui em obrigação acessória e o seu descumprimento não é fato gerador do ICMS. Todavia, o descumprimento da

obrigação acessória, no presente caso, coloca em dúvida o repasse do desconto e, assim, transporta para o sujeito passivo o ônus da prova de demonstrar, por outro meio idôneo, que o destinatário das mercadorias foi efetivamente agraciado com o benefício fiscal.

Na hipótese vertente, o sujeito passivo confirma que não consignou o repasse dos descontos nas notas fiscais cujas operações foram abarcadas pela infração 1, desta autuação. Por outro lado, os documentos apresentados ao longo da instrução processual, inclusive nesta fase de Recurso, não se prestam a comprovar que os destinatários das mercadorias efetivamente receberam o desconto equivalente ao percentual da alíquota que foi desonerado.

Isso porque os demonstrativos de fls. 2.476/2.499, em confronto com as notas fiscais de fls. 2.501/2.505 e as declarações de fls. 2.607/2.725 e 2.754/2.820, revelam que, em muitos casos, os preços de vendas de mercadorias para microempresas e empresas de pequeno porte superaram os preços de vendas das mesmas mercadorias para empresas enquadradas como normais, sem qualquer desconto. Tal constatação infirma a tese recursal e o próprio conteúdo das declarações firmadas pelos destinatários das mercadorias, além de tornar impossível qualquer verificação, porque, além da palavra do sujeito passivo, não há qualquer prova documental que ateste as suas práticas comerciais e a efetiva concessão dos descontos exigidos na legislação tributária vigente.

Não se está a dizer, absolutamente, que as afirmações do sujeito passivo são inverídicas. Contudo, a atividade de constituição do crédito tributário é vinculada, tanto quanto a atividade dos contribuintes de registro das operações que realizam e que se submetem à incidência de tributos. É dizer: o direito tributário rege-se por provas, geralmente embasadas em documentos, não servindo o juízo de verossimilhança para afastar exigências fiscais, assim como a mera negativa do cometimento da infração não é suficiente para elidir o sujeito passivo quanto ao cumprimento do dever imposto na legislação, a teor do art. 143, do RPAF.

Com relação aos precedentes invocados no Recurso, reitero a assertiva lançada pela PGE/PROFIS, de que não servem como paradigmas, pois naqueles processos, ao contrário deste, o sujeito passivo havia consignado os descontos nas notas fiscais; logo, era do Fisco o ônus de demonstrar que o desconto, a despeito de consignado nas notas fiscais, não teria sido efetivamente repassado ao destinatário das mercadorias, microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206951.0002/10-0 lavrado contra **COMOLIMPA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$326.106,30**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e”, “f” e VI, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$13.697,96**, previstas no art. 42, incisos IX e XI do citado diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de outubro de 2011.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FABIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS.