

PROCESSO - A. I. Nº 206878.0005/06-6  
RECORRENTE - CORBA – COMÉRCIO E REPRES. BAIANA DE PROD. ALIMENTÍCIOS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0343-05/06  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET - 08/04/2008

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0088-11/08

**EMENTA: ICMS.** 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO E RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo, entre as Unidades da Federação envolvidas na operação, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação. Exigências parcialmente subsistentes. 2. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. **a)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária. Exigência fiscal subsistente; **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infração confirmada. Mantida a Decisão recorrida. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão proferida pela 5ª JJF, através do Acórdão JJF nº 0343-05/06, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado para imputar ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no anexo 88- R\$8.344,53;
2. Recolheu a menos o imposto devido por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no anexo 88 – R\$734,16;
3. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado – R\$6.305,12;

4. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado – R\$171.266,65;
5. Recolheu a menos o ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado – R\$25.501,35;
6. Deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar, na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SimBahia) – R\$652,67.

Em Primeira Instância, o julgamento foi pela Procedência em Parte da autuação tendo o relator inicialmente rejeitado as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado, ao argumento que pela descrição das infrações 1 e 2, bem como dos demonstrativos acostados aos autos, restou evidente o enquadramento legal das infrações, observando que um eventual equívoco na indicação de dispositivo legal não implica em nulidade do lançamento de ofício, conforme preconiza o artigo 19, do RPAF/99, considerando, ainda, que em nenhum momento ficou configurado o cerceamento de defesa, pois o lançamento de ofício contém os elementos suficientes para se determinar com segurança as imputações em questão.

No mérito, consignou a JJF em relação à infração 1 que o autuado comprovou a cobrança em duplidade do ICMS referente à Nota Fiscal nº 193934, de 14/12/2004, no valor de R\$65,45, devendo ser reduzido o imposto exigido de R\$8.344,53 para R\$8.279,08, o que foi inclusive, acatado pelo autuante em sua informação fiscal.

Quanto às infrações dos itens 2, 3, 5 e 6, observou que o autuado não se manifestou a respeito do mérito, daí porque foram mantidas as exigências em questão, uma vez que as mesmas se encontram demonstradas nos autos, observando, ainda, ser descabida a alegação da empresa de que seria necessária a averiguação da existência de acordos ou convênios entre o Estado da Bahia e os demais envolvidos, por se tratar de matéria que tem por objeto substituição e antecipação tributária, tendo em vista que para as mercadorias questionadas não existem convênios ou protocolos firmados entre as unidades da Federação e os Estados envolvidas nas operações, e nestas circunstâncias o art. 353, II, do RICMS/97, que enquadra as referidas mercadorias no regime de substituição tributária, determina que o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as ditas mercadorias, será efetuado por antecipação.

Quanto à infração 4, a JJF aduz que nas operações de bonificação incide a cobrança de ICMS, conforme dispõe o art. 54, do RICMS/97, mantendo a autuação.

Irresignado com o julgamento de Primeira Instância, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 733 a 749 – contestando inicialmente o afastamento da preliminar de nulidade que suscitou na defesa, entendendo que não foi mero equívoco o erro do enquadramento cometido pelo autuante, já que tal fato provocou o cerceamento da sua defesa, contrariando seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa, já que tratam de dispositivos revogados e, como tal, faltaria tipificação, devendo ser cancelada a imputação, com base no art. 39 e 18 do RPAF.

Alega que o autuante teria subdividido a primeira infração em dois tipos de enquadramento legal para períodos distintos. O primeiro compreenderia os períodos de 30/01/2004 a 09/04/2004 e de 30/11/2005 a 09/12/2005, com a infração sendo enquadrada com assento no artigo 371, inciso I, alínea "a", artigo 125, inciso I, alínea "a" c/c o artigo 61 do RICMS/97. O segundo abrangeeria o período de 30/04/04 a 09/08/05, em que a infração é tipificada com base no artigo 371, art. 125, inciso II, alínea "b" c/c o artigo 61 do RICMS/97. Entende que a imputação feita no primeiro período não poderia prosperar, tendo em vista que estaria amparada por dispositivo já revogado, já que a "alínea 'a' do inciso I" do artigo 371 não faz mais parte de sua redação atual, de acordo com a Alteração nº. 55 (Decreto nº. 9068, de 12/04/2004). Acrescenta que também se encontra-se revogada a

"alínea 'a', inciso I" do artigo 125 do RICMS/BA, conforme determina a Alteração nº. 52 (Decreto nº. 8969, de 12/02/2004).

Também em relação à infração 2 reitera que o enquadramento legal teria sido realizado com fundamento em dispositivo já revogado - "alínea 'a' do inciso I" do artigo 371 do RICMS/BA.

Quanto às infrações imputadas nos itens 2, 3, 5 e 6, pede a reforma da Decisão ao argumento de que diante das inúmeras irregularidades que se apresentaria na Decisão, encontra-se prejudicada a autuação no que tange a elas, pois eivadas de nulidade. Aduz, ainda, que é necessária que se averigüe a existência de acordos ou convênios entre o Estado da BA e os demais estados.

Quanto à infração imputada no item 4, pede que seja reconhecida ilegal a cobrança do tributo quanto à Nota Fiscal nº 175745, emitida em 02/09/04, por se tratar de bonificação, por entender que estas representam um estímulo dado pelo fornecedor ao seu comprador, cuja efetivação não ficou a depender de evento futuro e incerto para obtenção do bônus, sendo, portanto, um desconto incondicional. Entende que não houve o nascimento do crédito tributário do ICMS na saída do fornecedor, pois a base de cálculo foi zero. Afirma que a lei complementar não incluiu a expressão bonificações, bem como deixa claro que somente descontos concedidos sob condição podem ser inclusos na base de cálculo e sofrer a incidência. Cita Decisão do STJ sobre a matéria, no Recurso Especial nº 715.255-MG.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 784 a 790 - pronuncia-se pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, afastando a preliminar de nulidade das infrações descritas nos itens 1 e 2 da autuação, considerando que pela descrição das mesmas, bem como dos demonstrativos acostados aos autos – fls. 10 a 14 – restou evidente o enquadramento legal das infrações, registrando, ainda, que eventual equívoco na indicação do dispositivo legal não implicaria em nulidade do lançamento de ofício, conforme preconiza o artigo 19 do RPAF/99, considerando, ainda, que em nenhum momento restou caracterizado o cerceamento de defesa, pois o lançamento de ofício contém os elementos suficientes para se determinar com segurança as imputações em questão. No mérito, quanto ao item 4, consignou que o art. 54, I, "a" do RICMS ampara a exigência, e que não diferencia bonificações condicionadas ou incondicionadas, além do que o recorrente não fez prova de que se trata de bonificação incondicionada. Por fim, quanto às alegações em relação às infrações 2, 3, 5 e 6, diz são superficiais e que deve ser mantida a Decisão recorrida.

## VOTO

Quanto às preliminares de nulidade das infrações apontadas nos itens 1 e 2, observo que o recorrente repete argumento já devidamente rechaçado pela Primeira Instância. Não vislumbramos mácula no presente lançamento de ofício que o inquiner de nulidade, posto que, como afirmado pela JJF e pela procuradora que subscreveu o opinativo da PGE/PROFIS, o eventual erro na indicação de dispositivo de Auto de Infração não implica em nulidade, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal, nos termos do art. 19 do RPAF/BA, abaixo transscrito:

*Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

Ressalte-se que as imputações dos referidos itens – falta de recolhimento e recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas aquisições interestaduais de mercadorias arroladas nos Anexo 69 e 89 do RICMS – têm seu enquadramento regulamentar no art. 371 e no art. 125, citados na peça inicial do presente Auto de Infração, e expressam a obrigatoriedade de pagamento do ICMS por antecipação e o prazo do seu recolhimento.

Por outro lado, constata-se da peça inicial do Auto de Infração que, para a infração imputada no item 1, durante o período de 30/11/2003 até 08/02/04, a infração foi enquadrada corretamente no art. 371, I, “a” e art. 125, I, “a”, combinado com o art. 61, todos do RICMS/97, sendo combinada a multa prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, sendo os dispositivos indicados vigentes à época dos fatos geradores.

Também para o período de 30/04/2004 a 31/07/2005, a infração foi enquadrada corretamente no art. 371 e art. 125, I, “a”, combinado com o art. 61, todos do RICMS/97, sendo combinada a multa prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, sendo os dispositivos indicados vigentes à época dos fatos geradores.

Apenas para o período de 30/11/2005 o autuante ao fundamentar a infração consignou o inciso I, “a” do art. 371 e art. 125, I, “a”, quando os incisos dos referidos artigos já haviam sido revogados, no entanto tendo sido absorvida a regra do inciso I do art. 371 no seu caput, que continuou vigente, remetendo o prazo para as disposições do art. 125, como abaixo visto:

**“Redação originária:**

*“Art. 371. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355:*

**I - no prazo previsto no inciso I do art. 125:**

**a) por quaisquer contribuintes, se as mercadorias estiverem compreendidas nos incisos II ou IV do art. 353;””** Grifos nossos.

**Redação atual vigente:**

*Art. 371. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125.*

**Nota: A redação atual do art. 371 foi dada pela Alteração nº 55 (Decreto nº 9068 de 12/04/04, DOE de 13/04/04).**

Para a infração disposta no item 2, para o período de 31/03/2004, corretamente houve o enquadramento nos arts. 371, inciso I, “a” e art. 125, II, “b”, combinado com o art. 61, todos do RICMS/97, sendo combinada a multa prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, sendo os dispositivos indicados vigentes à época dos fatos geradores.

Para o período de 30/04/2004 até 31/10/2004 a infração foi devidamente enquadrada no art. 371, com redação atual vigente a partir de 13/04/2004, e no art. 125, II, “b”, com redação vigente desde março de 2004, combinado com o art. 61 do RICMS/97, também vigente.

Apenas para o período de 30/11/2005 o autuante ao fundamentar a infração consignou o inciso I, “a” do art. 371, quando este inciso já havia sido revogado, no entanto tendo sido absorvida a regra do inciso no próprio caput do artigo, que continuou vigente, como transcrita acima, assim como o art. 125, II, “b”, já citado, combinado com o art. 61 do RICMS/97.

Por fim, a alegação de que houve cerceio do direito de defesa do contribuinte também não merece guarida, posto que na peça defensiva o sujeito passivo inclusive apresenta alegação de mérito quanto à exigência em duplicitade do imposto por antecipação quanto à Nota Fiscal nº 193934, de 14/12/2004.

Assim, diante de tudo acima exposto, descabe a nulidade suscitada pelo recorrente, considerando, ainda, que as infrações que lhe foram imputadas estão devidamente lastradas nos documentos e demonstrativos acostados aos autos – fls. 10 a 14 - dos quais recebeu cópias e poderia plenamente se defender, optando por apresentar alegação inócuia à mingua de argumentos que elidissem as referidas imputações, sendo, portanto, inaplicável a regra do art. 18, IV, “a”, citado pelo recorrente como embasador do seu pedido de nulidade da autuação.

No mérito, melhor sorte não socorre o recorrente. Para a infração que lhe é imputada no item 4, apenas contesta a inclusão na exigência fiscal da Nota Fiscal nº 175745, alegando que por se tratar de bonificação é ilegal a cobrança do ICMS, já que se trata de um desconto incondicional.

Em verdade, equivoca-se o sujeito passivo ao querer tratar a bonificação como desconto. Assim, para melhor elucidar a questão é importante aferir o conceito jurídico das palavras bonificação e desconto. Neste passo, assim leciona o Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva:

*"Bonificação, em sentido mercantil propriamente dito, é entendido como abatimento ou redução, por liberalidade do vendedor ou credor, bonificando com abatimento o valor da compra ou reduzindo o valor da dívida, no ato de seu pagamento, com ampla quitação"*

*"Desconto – indica o vocábulo, por sua formação, o sentido que tem: é a redução a que se submete a soma de certa importância ou quantia, pela diminuição ou não contagem de certa parcela. Representa, pois, o abatimento que é feito no total de qualquer soma em dinheiro, ou no valor de qualquer obrigação, para ser cumprida, assim, pelo líquido, verificado pela subtração do desconto da importância da qual ele se abate. Desconto, na técnica mercantil, também se diz para o abatimento ou bonificação feita ao devedor pelo pagamento antecipado de sua dívida."*

Verificando o documento fiscal em tela, observamos que a natureza da operação, como expressa o CFOP utilizado - 6.910 – é de "bonificação comercial", a qual é concedida **sob a forma de mercadorias** e não sobre o valor da compra, não se enquadrando, assim, na ressalva a que se refere o art. 13, §1º, inciso II, “a” da LC 87/96, citada pelo recorrente em sua peça recursal, que exclui da base de cálculo do ICMS os descontos incondicionais.

Como afirma o próprio recorrente *"as bonificações em mercadorias representam, simplesmente, um estímulo dado pelo fornecedor ao seu comprador..."*, e de fato na prática consiste no oferecimento pelo vendedor ao comprador, de uma quantidade a mais de mercadorias que é calculada em função do volume das compras, ou seja, quando maior a quantidade comprada, maior é o percentual de bonificação e, por conseguinte, maior a quantidade de mercadoria recebida.

Por outro lado, todas as mercadorias adquiridas, inclusive aquelas a título de bonificação, deverão ser igualmente contabilizadas no ativo da empresa adquirente, na conta "mercadoria", as quais serão posteriormente comercializadas, completando-se assim a circulação econômica.

Ressalte-se que operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor, nos termos do art. 2º, inciso I da Lei nº 7.014/96:

***"Art. 2º O ICMS incide sobre:***

*I - a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, incluídos os serviços prestados;” Grifos nossos.*

Acrescente-se, ainda, que para caracterização do fato gerador é irrelevante a natureza jurídica da operação de que resulte a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, conforme dispõe o § 1º, inciso I do dispositivo acima transcrito, “*in verbis*”:

*§ 1º São irrelevantes para caracterização do fato gerador:*

*I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;*

Por outro lado, assim dispõe o art. 54, I, “a” do RICMS/BA ao determinar as parcelas que devem compor a base de cálculo do ICMS:

*“Art. 54. No tocante aos acréscimos e aos descontos relativos ao valor das operações ou prestações, observar-se-á o seguinte:*

*I - incluem-se na base de cálculo do ICMS:*

*a) nas operações e prestações internas e interestaduais, todas as importâncias que representarem despesas acessórias, seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao tomador dos serviços, inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação;”. Grifos nossos.*

Devida, assim, a exigência fiscal, estando correta a JJF em mantê-la.

Por fim, quanto às infrações descritas nos itens 2, 3, 5 e 6, em verdade o sujeito passivo não apresenta objetivamente qualquer contestação às mesmas, cingindo-se a requerer a declaração de que estão prejudicadas “em razão dos vícios apontados”, como restou demonstrado que não há nenhum vício no presente lançamento de ofício, tais argumentos não merecem guarida.

Do exposto, por entendermos que os argumentos do sujeito passivo foram devidamente examinados no Julgado recorrido, não se apresentando no Recurso Voluntário elementos aptos a ensejar a reforma pretendida, somos 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 206878.0005/06-6, lavrado contra CORBA – COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES BAIANA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$212.739,03, acrescido das multas de 50% sobre R\$203.725,79 e 60% sobre R\$9.013,24, previstas no art. 42, incisos I, alíneas “b”, itens “1” e “3” e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de março de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. PGE/PROFIS