

A. I. Nº - 108529.0010/18-1  
AUTUADO - BRF S.A.  
AUTUANTES - GILMÁRIO MACEDO LIMA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 03/03/2020

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0011-04/20

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS, DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. DOAÇÕES E BONIFICAÇÕES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não há previsão, na legislação tributária estadual, no sentido de que as operações de saídas de mercadorias a título de remessas em bonificações sejam isentas ou que não ocorra incidência do imposto estadual nessas operações. Não acolhida a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência teve sua expedição ocorrida em 14/12/2018, para exigir crédito tributário no montante de R\$176.328,50, mais multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação: “Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Débito a menor – Doação/bonificação sem tributação”.

Notificado do lançamento, o autuado, por intermédio de seus patronos, ingressou com a Impugnação de fls. 16 a 26, onde após efetuar uma síntese dos fatos, passou, em preliminar, a arguir a nulidade do Auto de Infração em razão de vício material, ou seja, exigência baseada em mera presunção, com ausência de efetiva análise dos fatos que ensejaram o lançamento.

Pontuou que o autuante ao lavrar o presente Auto de Infração, por motivo que alega ser desconhecido, deixou de analisar as remessas que realizou, presumindo pelo recolhimento a menor do ICMS sobre operações que sequer poderiam estar sujeitas à incidência do referido Imposto, deixando de considerar as informações das Notas Fiscais que emitiu e demonstram a remessa de mercadorias em bonificação, evidenciando assim a improcedência dos fatos alegados, acarretando a nulidade do presente Auto de Infração.

Citou o Art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, mencionando que o lançamento é o “*procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível*”, enquanto que, no presente caso, em momento algum foi determinado e provado - de forma inequívoca – o alegado no lançamento de ofício, se limitando o autuante tão somente a relacionar em uma planilha as mercadorias que comercializou, concluindo que houve recolhimento a menor de ICMS, acrescentando que, caso o autuante tivesse considerado a realidade dos fatos, buscando sempre apurar a verdade material, teria atestado a higidez das operações, haja vista que não pode pura e simplesmente presumir que deixou de recolher ICMS, somente com base nas notas fiscais.

Após se referir ao Art. 2º do RPAF/BA, no tocante a busca da verdade material e da garantia da ampla defesa, sustentou que se verifica que o lançamento contém grave vício material que afasta a certeza da presente exigência, já que desconsidera a verdade material dos fatos ao ignorar que as mercadorias foram remetidas aos destinatários a título de bonificação, estando assim fora do campo de incidência do ICMS.

Com esses argumentos citou que o Art. 18, IV, do RPAF/BA, prevê a nulidade do lançamento quando houver insegurança na determinação da infração, enquanto que, no caso ora enfrentado

se verifica que o lançamento contém grave vício material que afasta a certeza da presente exigência, já que desconsidera a verdade material dos fatos ao ignorar as operações que realizou no período autuado.

Concluiu este tópico defensivo pontuando que considerando que a autuação presumiu equivocadamente, sem buscar apurar a verdade material, que teria deixado de recolher o ICMS, resta demonstrada a sua flagrante nulidade, por vício material, por ofensa ao art. 142 do CTN e art. 18, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99, citando, ainda, em seu socorro, uma decisão oriunda deste CONSEF, requerendo, por fim, seja reconhecida a nulidade do lançamento por falta de segurança na apuração dos fatos geradores, na determinação da matéria tributável e na apuração da base de cálculo do imposto.

Ao ingressar no mérito do lançamento combatido, passou a defender a não incidência do ICMS nas operações de remessas em bonificações, mencionando que no intuito de fomentar suas operações e estreitar o relacionamento com seus clientes, bem como com vistas à colocação e consolidação dos seus produtos no mercado, adota a prática comercial de fornecer mercadorias em bonificação, conforme se verifica das Notas Fiscais anexadas por amostragem à Impugnação (Doc. 02).

Explica que considera remetida em bonificação a mercadoria que, por liberalidade do vendedor ou fornecedor, não é cobrada do destinatário, portanto, nestes casos de remessa em bonificação não há preço de venda sendo praticado, sendo que o ônus econômico correspondente ao custo da mercadoria remetida em bonificação, é integralmente suportado pela empresa remetente, sem qualquer repasse para os seus clientes.

Argumenta que sendo o ICMS um tributo incidente sobre a operação de circulação de mercadorias a sua base de cálculo deverá ser o valor da operação mercantil efetivamente realizada, como expressamente prevê a LC nº 87/96 não se incluindo nesta base as remessas de mercadorias em bonificação, vez que não há “*preço de venda*” sendo praticado, portanto, é necessário que se configure a circulação econômica de mercadorias para que se atraia a incidência do ICMS, pois a mera circulação física não é fato gerador deste tributo.

Destacou que circulação econômica de mercadorias enquanto condição necessária para atrair a incidência do ICMS já foi reconhecido pelo E.STJ, resultando na edição da Súmula nº 166, que afasta a incidência do referido Imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, por se tratar de mera circulação física, sem caráter econômico, sendo evidente que as remessas de mercadorias em bonificação se caracterizam como mera circulação física, inexistindo circulação econômica, vez que ausente o elemento “preço”, enquanto que a bonificação consiste em custo do vendedor por ser uma concessão que funciona como se fosse um desconto incondicional.

Para corroborar seu argumento citou e transcreveu ementas oriundas de Tribunais Pátrios, para, com fulcro nessas Decisões, asseverar que sendo, pois, as remessas em bonificações equivalentes aos descontos incondicionais, não devem se sujeitar ao ICMS, a teor do contido na Súmula nº 457 do STJ, que prevê expressamente que “*os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS*”, concluindo, destarte, que aplicando-se as regras gerais dos descontos incondicionais às bonificações, sendo incabível a tributação de tais operações pelo ICMS, deve o presente Auto de Infração ser totalmente cancelado.

Em seguida passou a discorrer a respeito da obrigatoriedade da aplicação de tese firmada em Recurso Repetitivo, pontuando que a questão da não incidência do ICMS sobre as remessas para bonificação já foi objeto de julgamento, pelo E. Superior Tribunal de Justiça, em Recurso Especial Representativo de Controvérsia, REsp nº 1.111.156/SP, inclusive com a edição da Súmula 457 por aquela Corte de Justiça, prevendo expressamente que “*os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS*”, razão pela qual, o precedente firmado por aquela E. Corte deve ser seguido pela administração pública, vez que a decisão se

aplica a todos os casos análogos, sob pena de manter-se uma cobrança que, inevitavelmente, será posteriormente declarada ilegal caso venha a levar a discussão para a via judicial.

Em conclusão advogou que em observância ao que restou decidido no REsp nº 1.111.156/SP, deve ser aplicado, no presente caso, o entendimento firmado, no sentido de que não incide o ICMS sobre as remessas dadas em bonificação, para que seja julgado inteiramente improcedente o presente Auto de Infração.

Em seguida passou a alegar o efeito da confiscatoriedade da multa aplicada de 60% do valor do imposto lançado, a qual suscitou o seu afastamento, ao tempo em que, ainda que se considere legítima a imposição de multa, tal penalidade deve respeitar o princípio da equidade (Art. 108, IV, do CTN) e do não-confisco (art. 150, IV, da CF/88), sob pena de ser considerada abusiva, destacando que o C.STF já fixou entendimento neste sentido.

Asseverou que na fixação de multa no patamar de 60% do tributo devido fica evidente o desvirtuamento da função da penalidade tributária, que acaba sendo aplicada como mero fim de incremento da arrecadação, e, portanto, considerando a abusividade da fixação da multa em percentual de 60% do valor do tributo exigido e a vedação de tributação com efeitos confiscatórios, impõe-se a anulação da multa aplicada, ou, quando menos, sua redução, tendo em vista a sua patente inconstitucionalidade/ilegalidade.

Em conclusão requereu preliminarmente, o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração por vício material com o cancelamento da integralidade do crédito tributário, tendo em vista que não há segurança na determinação dos fatos geradores, da matéria tributável e na base de cálculo do imposto lançado, enquanto que no mérito que o Auto de Infração seja julgado improcedente em razão da ilegalidade da incidência do ICMS sobre as remessas a título de bonificação/doação, observando o precedente judicial firmado pelo E.STJ no julgamento do REsp nº 1.111.156/SP, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Finalmente pugnou por provar o alegado por todos os meios admitidos em direito, inclusive pela juntada de novos documentos, pela sustentação oral na respectiva sessão de julgamento, com a intimação encaminhada aos seus representantes legais para tal fim, enquanto que as demais intimações sejam remetidas aos seus procuradores no endereço que indicou.

O autuante apresentou a Informação Fiscal conforme fls. 110 a 112 esclarecendo que todos os demonstrativos foram elaborados através dos arquivos SPED EFD – Escrituração Fiscal Digital, que de acordo com o Art. 247 do RICMS/BA se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal informados pelo contribuinte, informações estas constantes na base de dados da SEFAZ.

Contestou a defesa apresentada visto que, de acordo com o que preceitua o Art. 2º, inciso I da Lei nº 7.014/96, o ICMS incide sobre a realização de operações relativas a circulação de mercadorias, enquanto que o seu Art. 3º, que trata da não incidência do ICMS, não faz qualquer menção aos produtos remetidos em bonificação.

Manteve a penalidade aplicada de 60% e concluiu pugnando que o Auto de Infração seja julgado Procedente.

## VOTO

A acusação que versa nos presentes autos, é no sentido de que o sujeito passivo deixou de recolher R\$176.328,50, com aplicação de penalidade no percentual de 60%, com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação: *“Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Débito a menor – Doação/bonificação sem tributação”*.

Em sua Defesa, preliminarmente o autuado arguiu a nulidade do lançamento, sob a alegação de existência de vício material ante a insegurança na determinação da base de cálculo, na determinação dos fatos geradores e da matéria tributável.

Não é o que vejo no presente lançamento. Diferentemente do quanto arguido através da peça defensiva, o lançamento não se deu por mera presunção, não havendo qualquer afronta ao previsto pelo Art. 142 do CTN, visto que a verdade material dos fatos está posta de forma clara na planilha intitulada “*Demonstrativo: Débito a menor – Doação/bonificação sem tributação – Relação de notas/itens*”, a qual foi entregue ao autuado, inclusive em meio magnético, consoante se verifica nos recibos constantes nos autos.

A referida planilha foi elaborada a partir das notas fiscais emitidas pelo próprio autuado, e foram extraídas da escrituração fiscal processada pelo mesmo e constante no banco de dados da SEFAZ. Logo, não vislumbro a presença de vício material no lançamento sob exame, enquanto que as informações constantes nas notas fiscais, serviram justamente para respaldar o levantamento fiscal, já que através delas, o autuante apurou a existência de mercadorias tributáveis que foram consideradas como não tributáveis, as quais se encontram todas identificadas e de pleno conhecimento do autuado.

Desta maneira, o autuante não presumiu que houve recolhimento a menos do tributo ou falta de recolhimento, enquanto que a matéria tributável está plenamente determinada, e por igual, o cálculo do tributo devido e sua base de cálculo.

Em consequência, não acolho o pedido de nulidade do Auto de Infração e passo ao exame do mérito.

O principal argumento defensivo, é no sentido de que não há incidência do ICMS sobre operações de remessas em bonificação, porém, não indica onde se encontra tal fato previsto na legislação tributária estadual.

A este respeito, a Lei 7.014/96, através do seu Art. 3º, que trata justamente da não incidência do imposto, não faz qualquer menção a operações relacionadas a remessas de mercadorias em bonificação ou doação.

Por outro lado, o Art. 1º, inciso I da mesma Lei, estabelece que o ICMS tem como fato gerador “*a realização de operações relativas à circulação de mercadorias*”, enquanto que em seu Art. 2º, inciso I, está disciplinado que o ICMS incide sobre “*a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, (...)*”, logo, neste contexto, as operações de remessas de mercadorias em bonificação se inserem tanto no contexto do fato gerador do imposto, quanto na questão da incidência, até porque, apesar de não haver preço de venda sendo praticado, o valor da operação corresponde ao preço de aquisição ou de custo da mercadoria, sobre o qual, o contribuinte se beneficiou com o crédito fiscal incidente sobre a operação de entrada, e não existe previsão para a manutenção deste crédito. Logo, a operação de saída, mesmo a preço de aquisição, entendo que deverá ser tributada.

No tocante à citação pelo autuado da Súmula 166 do STJ, vejo que não se aplica às operações de saídas em bonificação, já que a referida Súmula se refere especificamente a operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, o que não é o caso presente.

Por outro ângulo, apesar do autuado citar em seu socorro decisões oriundas de respeitáveis Tribunais Superiores, considero que, por não se configurarem com efeitos vinculantes, deve ser observada a legislação tributária estadual em vigor, que não prevê isenção ou não incidência de ICMS nas operações de saídas de mercadorias a título de bonificações, mesmo porque, em se tratando de atividade vinculada, deve ser obedecido o disposto pela legislação tributária vigente.

E este é o entendimento que vem sendo consagrado neste CONSEF, razão pela qual, com a devida vênia, transcrevo parte do Voto proferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do

Acórdão nº 0360-12/17, que trata de matéria semelhante à que ora aqui se enfrenta, cujos fundamentos nele contido, ficam incluídos neste voto:

**“VOTO**

*Em consonância com o art. 169, I, “a” do RPAF/99, verifico que foi atendida a condição prevista na aludida alínea “a” do apontado regulamento, competindo a interposição do previsto recurso de ofício da decisão proferida pela Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão 1ª JF nº 0085-01/17).*

*A exigência tributária, constante do presente Auto de Infração, decorre da alegação de erro na determinação da base de cálculo nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, em razão de o sujeito passivo ter realizado operações de saídas de mercadorias em bonificação, doação ou brinde (CFOP 5910 e 6910) em valor inferior ao estipulado pela legislação do imposto, ocasionando um destaque menor do ICMS e, conseqüentemente, um recolhimento a menos.*

*Sustenta o impugnante que: “muito embora tenha submetido tais operações com bonificação à tributação pelo seu valor de custo, imposto algum seria devido na espécie, cabendo, inclusive o direito à restituição do valor já pago a este título, sendo este entendimento pacífico na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça na sistemática de Recursos Repetitivos, conforme o Resp. nº 1111156/SP, de 24/10/2009, bem como nos tribunais administrativos federais e estaduais.”*

*A decisão a quo foi unânime pela improcedência do Auto de Infração, com a fundamentação de que, “apesar de haver incidência do ICMS nas operações de saídas de mercadorias concedidas em bonificação, constato que, no presente caso, a autuação não pode prosperar, pois o autuado destacou e recolheu o ICMS sobre o valor de custo das mercadorias, inexistindo, a meu ver, impedimento legal para que utilizasse tal base de cálculo, bem como obrigatoriedade para que utilizasse a base de cálculo adotada pela Fiscalização, no caso o preço de mercado.”*

*Verifico, em breve exame da jurisprudência desse Contencioso Administrativo Tributário, decisões no sentido de que há incidência do ICMS nas operações com mercadorias contempladas pela bonificação. Consta do ACÓRDÃO CJP Nº 0133-12/17, desta 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, entendimento, através do voto do relator de que: “Há de se ressaltar que se entende por bonificação ‘a realização de vendas por meio de concessão de desconto comercial disfarçado mediante entrega de uma quantidade adicional da mercadoria vinculada ao negócio realizado’. Todavia, se se atribui à operação de bonificação algum valor monetário, sobre ele incidirá o ICMS, do mesmo modo que há a incidência do tributo nas operações de doação, pois a Lei nº 7.014/96 estabelece, em seu artigo 1º, inciso I, c/c seus §§1º, inciso V, e 2º, que: (i) mercadoria é ‘qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica’; (ii) o ICMS incide sobre a ‘realização de operações relativas à circulação de mercadorias’, independentemente de haver “resultado financeiro obtido com a operação”.*

*Nessa mesma linha, a 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, no ACÓRDÃO CJP Nº 0231-11/16, assenta o entendimento de que: “as bonificações se caracterizam como mercadorias distribuídas como bônus, por ter o cliente efetivado vendas em quantidades fixadas em metas anteriormente estabelecidas pelo fornecedor, mas que não se enquadram como amostra grátis, visto que apesar de não haver pagamento pelo fornecimento das mercadorias bonificadas, as mesmas são revendidas e o art. 54, I, ‘a’ do RICMS/97 prevê que se inclui na base de cálculo do ICMS, que literalmente indica ‘inclusive o valor das mercadorias fornecidas ou dos serviços prestados a título de bonificação’.*

*Com a devida vênia, no que tange às mercadorias, cabe lembrar que o ICMS incide sobre operações relativas à sua circulação, ou seja, operações que têm mercadoria como objeto (art. 155, II da CF). Em consonância com a primeira decisão paradigma, a bonificação se concretiza através de um acréscimo da quantidade de mercadoria entregue, presumindo-se a existência de um desconto no negócio por unidade vendida. Quando ocorre a bonificação, estamos falando em uma quantidade de mercadoria adicional que se destina à revenda, portanto, ao examinarmos os aspectos do fato gerador do ICMS, verifica-se que há circulação jurídica, claramente identificada que se materializou com a transferência da titularidade da mercadoria, ou seja, há “operação relativa à circulação de mercadoria”, que não necessita ser onerosa, resultando, dessa forma, na ocorrência do fato impositivo (fato gerador in concreto).*

*Ocorrido o fato gerador, não há o que questionar quanto à sujeição passiva, na medida em que o autuado é quem tem relação direta com o fato gerador ao efetuar a saída da mercadoria. Já a alíquota e a base de cálculo quantificarão a obrigação tributária. A alíquota é a aplicada para as demais mercadorias da mesma espécie constantes dos documentos fiscais, em relação à qual não há controvérsia. Resta, contudo, o exame da base de cálculo. A base de cálculo do ICMS, nas saídas das mercadorias do estabelecimento do contribuinte, ainda que seja para outro do mesmo titular, é o valor da operação, conforme art. 13, I da Lei Complementar nº 87/96 e art. 17, I da Lei nº 7014/96, bem como consta do §1º da retro mencionada lei estadual, que integra a base de cálculo: o seguro, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como os descontos concedidos sob condição. No presente caso, o sujeito passivo fixou o*

*valor de custo da mercadoria para determinar o valor da operação mercantil relativo aos produtos sob bonificação e, sobre essa base de cálculo, aplicou a alíquota correspondente, quantificando, assim, a obrigação tributária.*

*Destarte, não vejo o que retocar na decisão a quo pela improcedência da autuação, quando, apesar de sustentar, acertadamente, a incidência do ICMS nas operações com mercadorias sob bonificação, conforme já alinhado, não identifica qualquer impedimento legal para que o sujeito passivo fixe o preço de custo como valor da operação e base de cálculo do ICMS para tais mercadorias e recolha o imposto decorrente, como foi o presente caso, até porque o sujeito passivo, ao fixar o preço de custo, descaracteriza a alegação de inexistência do valor da mercadoria na forma do art. 17, §3º da Lei nº 7014/96, em que se ampara a fiscalização ao fixar o preço de mercado como base de cálculo.*

*No que alude à tese sustentada pelo sujeito passivo, acompanhada da jurisprudência colhida tanto na esfera judicial quanto na administrativa, sigo o entendimento da JJF, quando alinha que “a legislação tributária estadual aponta claramente a ocorrência do fato gerador do imposto nas saídas de bens/mercadorias, não importando se em operações onerosas ou não, excepcionando apenas as operações com energia elétrica, consoante o art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96, e art. 2º, inciso VIII, § 1º, inciso V, da Lei nº 7.014/96”.*

No que diz respeito à multa aplicada no percentual de 60% observo que é legalmente prevista pela Lei nº 7.014/96, portanto, deve ser mantida, ao teor do Art. 167, I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta.

Quanto ao pedido de redução da multa, esclareço que por se tratar de penalidade por descumprimento de obrigação principal, foge da competência das Juntas de Julgamento essa atribuição.

Finalmente, quanto ao pedido do autuado para que seus procuradores sejam intimados para efeito de efeito de sustentação oral na sessão de julgamento, esclareço que essas sessões são públicas e publicadas no site da SEFAZ, enquanto que os representantes legais das empresas, quando devidamente cadastrados, recebem as intimações informando a data e horário da realização das sessões. Quanto às intimações relacionadas ao presente processo, nada obsta que também sejam encaminhadas aos representantes legais do autuado, entretanto, tal procedimento obedece precipuamente ao previsto pelo Art. 108 do RPAF/BA.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108529.0010/18-1**, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$176.328,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

sala das Sessões do CONSEF, 28 de janeiro de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR