

A. I. Nº - 128984.0013/18-3
AUTUADO - DIMARI INDÚSTRIA COMÉRCIO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.
AUTUANTE - RUI ALVES DE AMORIM
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO - INTERNET 07/02/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0005-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Comprovado pelo autuante que as operações sujeitas ao ICMS, não foram tributadas, diante a indicação de não incidir tributação sobre as mesmas. Descumprimento de obrigação principal. Contribuinte não nega a prática de que foi acusado, todavia não colaciona elementos de prova a seu favor no sentido de elidir a acusação. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 07 de novembro de 2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$118,822,94, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **02.01.03.** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2017. Consta a indicação do autuante: *“Deixou de recolher ICMS em operações com mercadorias tributáveis, tendo em vista a falta de destaque do imposto nos documentos fiscais emitidos e regularmente escriturados”*.

Tempestivamente, o autuado, por seu sócio, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 241 a 247, onde argumenta, após algumas considerações acerca do momento econômico e recessão vivida pelo comércio, não ter havido ausência de recolhimento do ICMS e sim, mero descumprimento de obrigação acessória.

Ressalta que desde conforme livros fiscais, desde o ano de 2014 a empresa apresenta saldo credor na apuração do imposto situação que perdura até o momento da apresentação da impugnação, mencionando que em janeiro de tal ano possuía saldo credor de R\$82.991,24, em 31/01/2017 apresentava saldo credor de R\$279.139,10, e em 28/02/2019, o saldo credor era de R\$469.988,99.

Apresenta tabela com os saldos apurados pela empresa e o apurado pela fiscalização no ano de 2017.

Explicita estar evidenciado que não há que se falar em falta de recolhimento do ICMS, visto que durante todo o período apresentou saldo credor em sua apuração, ou seja, recolhendo valores maiores do que a sua efetiva necessidade de pagamento no período, *in casu*, o saldo credor final deveria ser ajustado para R\$403.058,99.

Após reproduzir o artigo 113, § 1º do CTN, aduz que da maneira que descreve o destaque acima, não resta dúvida de ter a obrigação principal sido adimplida, eis que não deixou de recolher imposto em nenhum período autuado, inexistindo prejuízo ao erário público, tampouco dolo de sua parte, visto que o saldo de recolhimento do imposto sempre foi credor com relação ao estado.

Copiando o artigo 19 da Lei Complementar 87/96, argumenta estar o saldo credor do imposto ali regulamentado, e *“de maneira a legitimar o recolhimento efetuado, na forma do cumprimento integral da obrigação tributária principal, gerada pela circulação da mercadoria”*.

Reproduz trecho de decisão não especificada que teria sido prolatada pela Ministra do STJ Regina Helena Costa, sobre o tema *bis in idem* tributário, arrematando que partindo de tal conceituação

nota a impossibilidade de aplicação da penalidade estabelecida pelo Auto de Infração em tela, visto que este estabelece como penalidade o recolhimento de um tributo que como decorrido, já foi recolhido no regime de apuração de crédito e débito de imposto.

Argumenta que recolher o ICMS novamente seria um claro flagrante de violação de preceito constitucional, ocasionando o *bis in idem*, conforme artigo 155, II, § 2º, I da “*Carta Magna de 1997*”, cujo teor cópia.

Consigna, ainda, que a má fé não pode em hipótese alguma, ser presumida, uma vez que presumir que sua conduta é evitada da intenção perniciosa de se beneficiar às custas do fisco, implica em proceder contrariamente ao dever de boa fé.

Diante do exposto, tem como evidenciada que a obrigação descumprida pelo contribuinte se trata de erro meramente formal, no cumprimento de uma obrigação acessória, do preenchimento das informações destacadas em documento fiscal, como não fica comprovado o não recolhimento do tributo, resta apenas o não cumprimento de mera formalidade.

Concluindo, evocando o artigo 46, § 4º da Lei Estadual 3956/81 (COTEB), transcrito, pede seja reconhecida que a infração cometida se constitui em descumprimento de obrigação acessória, na emissão dos documentos de saída sem o destaque da alíquota do imposto, onde não há evasão tributária, e a conduta demandada afasta qualquer evidência de dolo, fraude ou simulação, se tratando apenas de erro meramente formal.

Finaliza requerendo o recebimento da “justificação”, uma vez tempestiva e pertinente, o cancelamento do Auto de Infração com base no artigo 46, § 4º da Lei Estadual 3956/81, visto não haver ausência de recolhimento do ICMS, e sim, mero erro formal, incorrendo no descumprimento de obrigação acessória, em conduta desprovida de dolo, fraude ou simulação, e que lhe seja permitida a retificação dos seus respectivos livros fiscais de Apuração de ICMS, no período referido, assim como a retificação dos arquivos magnéticos EFD para que o efetivo lançamento de baixa nos créditos seja efetuado.

Postula, igualmente, o reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, enquanto estiver em discussão administrativa o presente Auto de Infração, conforme dispõe o artigo 151, III do CTN, e caso não se cancele o lançamento, seja revisado e eventuais valores remanescentes sejam lançados em novo lançamento com prazo para apresentação de defesa.

Acostou documentos de fls. 248 a 287.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 289 e 290, após transcrever os argumentos defensivos apresentados, destaca o fato de a empresa não ter justificado a sua conduta omissiva em não destacar os valores do ICMS devido nos documentos fiscais, que foram emitidos no exercício de 2017.

Indica ter a empresa autuada desconhecido a obrigatoriedade de debitar-se do imposto devido pelas saídas das mercadorias, mas, tinha absoluta convicção do direito que deveria creditar-se dos tributos destacados nos documentos fiscais referentes às mercadorias adquiridas, o que gerou um enorme volume de crédito fiscal, e por isso, inexistia saldo devedor a ser recolhido.

Pelos fatos demonstrados em todo o procedimento fiscal, bem como nesta manifestação, as quais demonstraram de modo claro e preciso todas as infrações cometidas pela autuada, e pelos fatos aqui expostos, e os que constam em todo o processo, solicita, que se julgue procedente integralmente o Auto de Infração.

VOTO

O presente lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência se deu de forma pessoal em 09/10/2018 (fl. 04).

A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram às fls. 11 a 235, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 236.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, tida como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, ainda que sob a forma da singela e objetiva peça de impugnação.

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise do mérito.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “Fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal”, CNAE 20.63-1-00, estabelecido no município de Ilhéus.

A acusação é a de que teria deixado de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, devidamente escrituradas em seus livros fiscais.

O contribuinte não nega a prática de que foi acusado, apenas argui em sua defesa a existência de saldo credor, alegando mero descumprimento de obrigação acessória e o fato de não ter agido com dolo, má fé ou simulação.

Já o autuante mantém a acusação, pugnando pela procedência do lançamento.

Analisando os documentos probantes acostados pelo autuante ao feito para demonstrar a prática da imputação pelo contribuinte, constato, que com efeito, são mercadorias tributadas, a exemplo de “aromatizantes para interiores”, “kit emulsão para as mãos”, “talco em creme para os pés”, “perfume para interiores alecrim”, dentre outros.

Verifico também que várias operações se referem a bonificação, como as notas fiscais 12.838, de 13/02/2017, 13.420, de 28/06/2017, 13.522, de 02/08/2017, 13.621, de 06/09/2017, chamando atenção em relação a estas últimas, o fato de se reportar aos pedidos 487656 e 497717, respectivamente, conforme informação inserida no campo “dados adicionais” de tais documentos fiscais, como se houvesse pedido para bonificação.

A bonificação vem a ser remessa gratuita de mercadorias a um determinado adquirente, ocorrendo com maior frequência quando há faturamento de uma quantidade de produto ao preço normal, mas entregue quantidade de mercadoria ou produto maior do que o normal para aquele preço acertado, ou seja, muito conhecida como a expressão “compre um e leve dois”.

A doutrina, representada por De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 227), assim a conceitua: “*Bonificação em sentido mercantil tem o mesmo significado de compensação, gratificação, abatimento ou redução. A bonificação, é a justa recompensa, feita espontaneamente, além do que era do dever de pagar*”.

Consiste, pois, na entrega espontânea de uma quantidade maior da mercadoria comercializada, como uma forma de desconto no valor da operação, ou seja, o adquirente das mercadorias é beneficiado com um valor menor do preço médio de cada mercadoria, sem que interfira no preço do negócio, não vindo a se constituir em doação.

É uma prática muito comum no meio comercial, visto que o vendedor, por sua total liberalidade, distribui mercadorias gratuitamente aos seus clientes com a finalidade de aumentar o volume de

vendas ou até mesmo divulgar seus produtos, inserindo-o no mercado, hipótese na qual ocorre o fato gerador do ICMS na saída de mercadoria do estabelecimento, a qualquer título.

Sendo o contribuinte obrigado a apresentar o SPED representado pela Escrituração Fiscal Digital (EFD), de acordo com as disposições do seu Guia Prático, versão 2.0.18, encontrado em <http://sped.rfb.gov.br>, as informações deverão ser prestadas sob o enfoque do declarante, e deste modo, na EFD, as notas fiscais de saída relativas a operações de bonificação serão informadas nos Registros C100 (registro da nota fiscal), C170 (itens da nota fiscal) e C190 (registro analítico da nota fiscal), devendo ocorrer o preenchimento dos campos destinados à informação da base de cálculo do ICMS e do valor do ICMS (VL_BC_ICMS e VL_ICMS), caso a operação seja normalmente tributada, o que é a hipótese presente nos autos.

Como no caso em comento, se tratando de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), modelo 55, de emissão própria, não caberá o preenchimento do Registro C170 (itens do documento fiscal), tendo em vista a exceção 2, constante no Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital (EFD), versão 2.0.18 para o Registro C100.

Assim, para se contrapor ao lançamento, o contribuinte deveria trazer aos autos a sua Escrituração Fiscal Digital (EFD), o que não fez.

Esclareço, por pertinência, inexistir qualquer óbice para que o contribuinte que desejar dar como brinde mercadoria de sua linha de produção ou comercialização possa fazê-lo, sendo que o fato de a legislação do ICMS prever tratamento especial para a distribuição de brinde, definindo-o, não significa haver qualquer proibição em se dar, como brinde, um bem de produção ou de comercialização própria.

Ao seu turno, a doação se constitui em transferência gratuita, tendo como fundamento legal o artigo 538 do Código Civil, se configurando em um contrato, em que uma pessoa física ou jurídica, por mera liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para outra.

Apenas nesta situação, não pode ser observado o procedimento especial previsto, cabendo ao contribuinte emitir uma Nota Fiscal para cada remessa e/ou destinatário do brinde, normalmente, destacando o ICMS, se devido.

Já aquelas mercadorias de fabricação própria, bem como as que se constituam objeto normal de comercialização, se distribuídas gratuitamente aos clientes, são consideradas bonificações, quando correlacionadas com uma operação comercial, e doações, quando não correlacionadas, sendo que tanto as bonificações, quanto as doações são tributadas pelo ICMS, imposto que possui como fato gerador a circulação, a qualquer título, de mercadorias.

Assim, para a autuação, tais operações, ainda que tributadas, não o foram, sequer nos documentos foi indicado o valor das mesmas, ou a base de cálculo do imposto, ambos os campos zerados nos documentos fiscais.

Já a bonificação se constitui na remessa a título gratuito de mercadorias a um determinado adquirente, ocorrendo com maior frequência na hipótese de faturamento de uma quantidade de produto ao preço normal, mas sendo entregue a uma quantidade de mercadoria ou produto maior do que o normal para aquele preço acertado, ou seja, muito conhecida como a expressão *“pague um leve dois”*.

Se constitui em prática muito comum no meio comercial, visto que, o vendedor por sua total liberalidade distribui mercadorias gratuitamente aos seus clientes, com a finalidade de aumentar o volume de vendas ou até mesmo divulgar seus produtos em estratégia de marketing, sendo operação tributada.

Ou seja: de fato, como visto, são operações tributadas que foram tratadas pela empresa autuada como não tributadas, ao arrepio e em desconformidade com a legislação vigente em relação à matéria.

Quanto ao fato de apresentar saldo credor, argumento trazido pela empresa para justificar a sua tese de ter praticado apenas mero descumprimento de obrigação acessória, com o que não posso

concordar, haja vista que os elementos de prova trazidos dizem respeito a escrituração fiscal por processamento de dados, sem qualquer valor jurídico ou legal, diante da obrigação de apresentação da EFD, única forma de escrituração com validade jurídica, inclusive a que se obriga o contribuinte.

Nesta oportunidade, ressalto que qualquer outra escrituração fiscal que não a EFD não vem a se constituir em prova válida ou eficaz para comprovar as alegações defensivas, sendo aquela trazida aos autos inservível.

Ressalto que no caso em tela, em qualquer momento se aventou a possibilidade de existência de prática do contribuinte na qual agisse com dolo, fraude ou simulação, motivo pelo qual, as considerações neste sentido são totalmente inócuas, não merecendo qualquer outra observação.

Diante das expostas razões, e tendo em vista o procedimento fiscal se apresentar como correto, voto pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **128984.0013/18-3**, lavrado contra **DIMARI INDÚSTRIA COMÉRCIO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$118.822,94**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões virtual do CONSEF, 24 de janeiro de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR