

As mercadorias a título de bonificação e a sua exclusão da base de cálculo do ICMS: provas necessárias

Goods for boning and exclusion of the ICMS calculation basis: necessary proofs

Francisco Edilson Teixeira Neto¹
Francisco Luciano Lima Rodrigues²
Francisco Antônio Nogueira Bezerra³

RESUMO

Atualmente, existe uma necessidade teórico-jurídica por uma análise crítica da exclusão do conteúdo econômico das bonificações da base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) próprio, para a correta aplicação do direito positivo, ou costumeiro jurisprudencial, tributário nacional. Isso decorre do fato de que o reconhecimento da inexistência de relação jurídico-tributária nas operações de remessas de mercadorias a título de bonificação, bem como em eventual creditamento, compensação ou restituição de valores já pagos, resta condicionado à demonstração de provas documentais e/ou periciais contundentes na direção da real convicção de certeza do magistrado. Esta pesquisa, pois, por meio de uma abordagem qualitativa e um caráter bibliográfico, bem como de uma finalidade estratégica e exploratória, realiza uma crítica às questões relevantes para esse embate, assim como fixa o mínimo de robustez probatória necessária para fins de garantir a segurança jurídica em eventual exclusão do conteúdo econômico de possível bonificação da base de cálculo daquele tributo.

1 Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Servidor Público do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. E-mail: edilson.teixeira.law@gmail.com

2 Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Fortaleza. E-mail: lucianolima@unifor.br

3 Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Procurador da Procuradoria Fiscal da Procuradoria-Geral do Estado do Ceará. Professor da Universidade de Fortaleza. E-mail: nogueirabezerra@gmail.com

Palavras-Chave: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Bonificação. Base de Cálculo. Prova.

ABSTRACT

Currently, there is a theoretical and legal need for a critical analysis of the exclusion of the economic content of the bonuses from the calculation base of the Tax on The Movement of Goods and Services (ICMS) itself, for the correct application of positive law, or customary jurisprudential, national tax authorities. This stems from the fact that the recognition of the lack of legal-tax relationship in the operations of remittances of goods as a bonus, as well as in any credit, compensation or refund of amounts already paid, it remains conditional on the statement of evidence and/or expert evidence in the direction of the actual conviction of certainty of the magistrate. This research, therefore, through a qualitative approach and a bibliographic character, as well as a strategic and exploratory purpose, criticises the issues relevant to this clash, as well as sets the minimum probative robustness necessary for the purpose of ensuring legal certainty in the event of exclusion of the economic content of possible bonus from the calculation basis of that tax.

Keywords: Tax on The Movement of Goods and Services. Bonus. Calculation Base. Proof.

Recebido: 15-04-2020

Aprovado: 08-07-2020

1 INTRODUÇÃO

A base de cálculo de um imposto é um parâmetro legal com conteúdo econômico acerca do qual o poder de tributar expressado em determinada exação incide, poder este que, no caso dos impostos, não está con-

dicionado a uma prestação estatal. Especificamente no caso do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), conforme dispõe a Lei Complementar Nacional nº 87/1996, em seu artigo 13, inciso I e § 1º, inciso II, alínea “a”, a base de cálculo é, na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do seu artigo 12, o valor da operação, assim como compõe a base de cálculo do imposto o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição (BRASIL, 1996). Consequentemente, em uma primeira análise, a base de cálculo do ICMS simboliza a exatidão econômica da operação tributável, não devendo ser contabilizados na base de cálculo valores não relacionados com essa operação.

Observando o que fora dito acima, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio do voto condutor do ministro Humberto Martins no julgamento do Recurso Especial nº 1.111.156/SP (Idem, 2009), firmou posicionamento, em sede de recurso repetitivo, no sentido de que, na operação de venda de mercadorias com bonificação, as mercadorias bonificadas não integram a base de cálculo do ICMS. Nesse ínterim, o STJ, em abril de 2011, por meio do voto condutor do ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 981/RS (Idem, 2011), tomou para si o posicionamento de que o sujeito passivo da relação tributária não pode limitar-se a juntar tão somente os documentos auxiliares de notas fiscais sem, contudo, demonstrar nos autos a efetiva existência das bonificações. Todavia, mesmo reconhecendo a exclusão das remessas de bonificação da base de cálculo do ICMS, o Tribunal da Cidadania não fixou ou arrolou os parâmetros probatórios mínimos para fins de comprovação (ou não) de que determinada remessa fora a título de bonificação, gerando, por conseguinte, divergência jurisprudencial nacional acerca do aspecto operacional daquela decisão.

Em face dessas informações iniciais, no decorrer deste trabalho,

responder-se-á a determinadas questões, tais como quais documentos aceitos pelos tribunais não geram uma certeza probatória acerca da existência de possível operação de bonificação, se haveria segurança jurídica em aceitar como prova somente os documentos auxiliares de notas fiscais e os contratos privados, e quais seriam, realmente, os documentos que poderiam fundamentar o juízo de convicção dos magistrados ao lidar com esse tipo de questão.

A justificativa para este trabalho está em ser esse um tema que atinge economicamente milhares de contribuintes, ou seja, possui relevância econômica e jurídica e, por conseguinte, política. Tem-se como objetivo geral analisar a relação da prova no processo tributário, a aplicação dos limites do poder de tributar, bem como elucidar questões importantes sobre o tema.

Acerca dos aspectos metodológicos, sob uma égide qualitativa, quanto à finalidade e aos resultados, realizou-se pesquisa básica estratégica, haja vista que este estudo foi desenvolvido com o fim primeiro de aprofundar as reflexões e o conhecimento acerca da temática. Quanto aos fins e objetivos, esta pesquisa categorizou-se como exploratória, tendo em vista que busca, primordialmente, melhorar concepções teórico-práticas já adotadas, e descritiva, pois que descreve o fenômeno estudado.

2 O ÂMBITO DE INCIDÊNCIA E A BASE DE CÁLCULO DO ICMS

Primordialmente, cumpre ressaltar que a lei tributária, ao criar determinado tributo, fixa a sua hipótese de incidência, ou seja, a previsão abstrata que possibilita o surgimento da obrigação tributária. Nesse ínterim, pode-se diferenciar essa previsão abstrata da sua materialização na esfera fática. Assim, o fato gerador é o acontecimento que, concretizado, atrai a incidência da norma jurídica (PAULSEN, 2017).

Nessas razões, pode-se visualizar a incidência como o fenômeno jurídico de subsunção da situação fática verificada à previsão normativa

abstrata, esta que gera, conseqüentemente, a obrigação tributária. Também é importante mencionar que não é técnico denominar a situação que não está abarcada pela lei de hipótese de não incidência, tendo em vista que somente existirá hipótese se houver previsão na norma jurídica.

Todavia, é necessário mencionar que existem situações em que o poder soberano, por meio do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966a), disciplina o fenômeno da incidência por fato gerador, como se pode constatar na regra 19 daquele Código e no artigo 1º do Decreto-Lei nº 37/1966 (Idem, 1966b). Ora, inexistente inconveniência nisso, desde que esteja presente a distinção entre o aspecto normativo e a dimensão fática (PAULSEN, 2017). Nessa toada é o magistério de Kiyoshi Harada (2010, p. 478):

Costuma-se definir o fato gerador como uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento da obrigação tributária. Logo, essa expressão fato gerador pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou do fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descritos. Essa expressão fato gerador, empregada pelo CTN, tem merecido violentas críticas por certos setores da doutrina, sob a alegação de que nada gera, a não ser confusão na mente dos juristas. Por isso, preferem a expressão hipótese de incidência ou hipótese tributária para designar a descrição legislativa de um fato, e a expressão fato impositivo ou fato jurídico-tributário ou ainda hipótese de incidência realizada para designar aquele fato concreto, localizado no tempo e no espaço.

Dessa forma, quanto ao âmbito de incidência do ICMS, faz-se necessário destacar que tal tributo alberga pelo menos cinco impostos diferentes, tendo em vista a individualidade das hipóteses de incidência e da base de cálculo, quais sejam: o imposto sobre operações mercantis; o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; o imposto sobre serviços de comunicação; o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis

líquidos e gasosos e de energia elétrica; e o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais (CARRAZZA, 2011).

Nesse ensejo, ainda acerca do campo de incidência do ICMS, é importante perceber que essa exação ocorre sobre o ato de operar mercadorias, e não meramente sobre a circulação física de tais bens, haja vista que o fato gerador desse imposto é a operação que origina a circulação; conseqüentemente, é a operação de circulação jurídica de mercadorias que possibilita a obrigação tributária (ATALIBA, 1966).

Também é importante mencionar que a base de cálculo é o aspecto dimensional do conteúdo material da hipótese de incidência que a legislação tributária expõe, sob a égide da reserva legal, com o fito de aplicar critério para a valoração do quanto se deve ao ente público tributante (Idem, 2011).

Cumprido asseverar que, acerca da base de cálculo do ICMS, dispõe a Lei Complementar Nacional nº 87/1996, em seu artigo 13, inciso I e § 1º, inciso II, alínea “a”, que a base de cálculo do imposto é, na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do seu artigo 12, o valor da operação, bem como integra a base de cálculo do imposto o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, assim como descontos concedidos sob condição (BRASIL, 1996).

Nessa toada, percebe-se que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação mercantil. Conseqüentemente, o imposto não incide sobre serviços gratuitos, exigindo sempre a onerosidade, reveladora da capacidade contributiva. Por exemplo, no fornecimento de alimentação e bebidas, a base de cálculo será o valor da operação, compreendendo a mercadoria e o serviço, enquanto no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços a base será o valor da operação ou o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada (PAULSEN; MELO, 2012).

Dessa forma, a base de cálculo do ICMS simboliza a exatidão econômica da operação tributável, não devendo ser contabilizados na base de cálculo valores não relacionados com essa operação.

3 A BASE DE CÁLCULO DO ICMS E AS MERCADORIAS A TÍTULO DE BONIFICAÇÃO

Cumpra perceber que, ao menos em um primeiro momento, só devem integrar a base de cálculo do ICMS os valores inerentes às mercadorias, serviços de transporte ou de comunicação, bem como os reajustes e acréscimos intrinsecamente vinculados a tais valores. Conseqüentemente, não deveriam ser incluídos elementos estranhos ao valor da operação ou do preço, porquanto correspondem a verbas que têm natureza diversa das operações mercantis e das prestações de serviços, não havendo fundamento para o ICMS ser calculado sobre meras entradas financeiras (Idem, 2012).

Nessa toada, Hugo de Brito Machado (2012, p. 396) esclarece que:

Na base de cálculo incluem-se as despesas recebidas do adquirente, ou a este debitadas, bem como os descontos condicionais a este concedido, mas não se incluem os descontos incondicionais, porque evidentemente não integram estes o valor da operação. Condicional é um desconto cuja efetivação fica a depender de evento futuro e incerto, como, por exemplo, o pagamento em certo prazo. Incondicional é o desconto que se efetiva no momento da operação. Assim, o desconto para pagamento à vista é um desconto incondicional, cujo valor integra a base de cálculo do imposto.

Diante das premissas acima, podemos conceber a compreensão de que é indiferente que o desconto concedido pelo vendedor tenha sido de 15%, ou por meio de bonificação em mercadorias, como “compre 10 e leve 3 grátis” (MACHADO SEGUNDO, 2017). Nessas razões, acerca da bonificação, Roque Antonio Carrazza (2011, p. 136) ensina:

É que a bonificação, em última análise, é um mero estímulo à compra. Nesta medida, corresponde, em tudo e por tudo, a um desconto incondicional, que, por evidente, não integra a base de cálculo do ICMS, conforme, aliás, expressamente reconhecido

pela legislação de regência (interpretação a *contrario sensu* do art. 13, § 1º, II, “a”, da Lei Complementar 87/1996).

Sob essa mesma égide, em outubro de 2009, o STJ, por meio do voto condutor do ministro Humberto Martins no julgamento do Recurso Especial nº 1.111.156/SP (BRASIL, 2009), firmou posicionamento, em sede de recurso repetitivo, no sentido de que, na operação de venda de mercadorias com bonificação, as mercadorias bonificadas não integram a base de cálculo do ICMS.

Outrossim, em setembro de 2010, sob o enunciado de número 457, o tema restou sumulado pelo STJ no sentido de que “os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS” (Idem, 2010c).

Ocorre que, embora o STJ se posicione no sentido de que as mercadorias dadas em forma de bônus (bonificação) não integram a base de cálculo do ICMS, em agosto de 2010, aplicando a técnica hermenêutica norte-americana do *distinguishing*, o STJ, por meio do voto condutor da ministra Eliana Calmon no julgamento do Recurso Especial nº 1.098.304/MG (Idem, 2010b), firmou posicionamento no sentido de que, no caso do regime de substituição tributária, correta seria a contabilização, na base de cálculo daquele imposto, do valor econômico da mercadoria dada a título de bonificação, já que não se poderia presumir a perpetuação da bonificação na cadeia de circulações, no sentido de beneficiar igualmente o consumidor final.

Nesse sentido, em síntese, de acordo com o entendimento do Tribunal da Cidadania, na operação de venda de mercadorias com bonificação, as remessas bonificadas que não decorram de substituição tributária não integram a base de cálculo do ICMS própria da operação.

Quanto ao tema, o Supremo Tribunal Federal tem se posicionado no sentido de que tal matéria se limita à esfera da infraconstitucionalidade, existindo, no máximo, eventual ofensa indireta à Lei Fundamental vigente

no Brasil, conforme julgamentos do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 749.065/RS (Idem, 2010a), do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 739.580/SP (Idem, 2013a) e do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 366.248/MG (Idem, 2013c).

4 BONIFICAÇÃO, ICMS E UM MÍNIMO PROBATÓRIO: NORMATIVIDADE FISCAL PERTINENTE

Na prática forense é comum se deparar com pretensões que almejam o reconhecimento da inexistência de relação jurídico-tributária entre as operações de circulação de mercadorias supostamente a título de bonificação e o campo de incidência ou base de cálculo do ICMS, bem como que almejem a restituição, o creditamento ou a compensação de valores que porventura foram pagos em face da inclusão das remessas de bonificação na base de cálculo do ICMS próprio.

Nessa toada, é comum que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária não junte, aos autos do processo judicial, o(s) instrumento(s) formal(is) do(s) negócio(s) jurídico(s) realizado(s), bem como não colacione nenhuma outra prova acerca do caráter de tais operações a título de desconto incondicional ou bonificação, limitando-se a parte demandante, costumeiramente, a juntar tão somente os Documentos Auxiliares de Notas Fiscais Eletrônicas (Danfe), sem, contudo, demonstrar concretamente a efetiva existência das bonificações.

Eis que surge a primeira grande problemática da exclusão das bonificações da base de cálculo do ICMS próprio, que é justamente a comprovação, por meio de notas fiscais ou documentos auxiliares, de que aquela ou esta operação seriam, sim, remessas de mercadorias a título de bonificação. Ora, será que se mostra proporcional o entendimento de que a simples declaração de que se trata de bonificação, nos respectivos campos da nota fiscal ou do documento auxiliar, já seria suficiente para comprovar que se trataria de desconto incondicional? Parece-nos que não, sob pena

de se fragilizarem os comandos dos deveres jurídicos cogentes impostos pelos postulados normativos do sistema tributário nacional aos sujeitos passivos tributários.

Nessa linha lógica, quanto às notas fiscais eletrônicas utilizadas pelos sujeitos passivos de obrigação tributária acessória relacionada ao ICMS, é importante deixar claro que a administração tributária estadual realiza somente uma, se assim podemos dizer, pré-validação ou pré-verificação de autorização da nota fiscal eletrônica emitida por particular. Consequentemente, a mera observância e preenchimento dos requisitos estabelecidos na cláusula quarta do Ajuste do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (Sinief) nº 7/2005 (Idem, 2005), celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) e pelo Secretário-Geral da Receita Federal do Brasil, na 119ª reunião ordinária do Confaz, realizada em Manaus (AM), no dia 30 de setembro de 2005, não implica ou gera presunção de validade jurídica dos dados informados pelo sujeito passivo da obrigação tributária acessória nos campos da nota fiscal eletrônica ou constantes no seu documento auxiliar, afinal notas fiscais não são atos administrativos nem se revestem das características e faculdades de tal instituto da seara administrativista.

Tanto é que os próprios § 1º e § 2º da cláusula quarta do Ajuste Sinief nº 7/2005 afirmam que, ainda que formalmente regular, não serão considerados documento fiscal idôneo a nota fiscal eletrônica ou o documento auxiliar que tiverem sido emitidos ou utilizados com dolo, fraude, simulação ou erro, e que possibilitem, mesmo que a terceiro, o não pagamento do ICMS devido ou qualquer outra vantagem indevida (Idem, 2005).

5 BONIFICAÇÃO, ICMS E UM MÍNIMO PROBATÓRIO: DIMENSÃO JURISPRUDENCIAL

Inobstante isso, faz-se necessário ressaltar que o Tribunal da Cidadania possui posicionamento no sentido de que o sujeito passivo da

relação tributária não pode limitar-se a juntar tão somente os documentos auxiliares de notas fiscais sem, contudo, demonstrar nos autos a efetiva existência das bonificações, como exigido pelo STJ em abril de 2011, por meio do voto condutor do ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 981/RS (Idem, 2011), assim como em abril de 2013, por meio do voto condutor do ministro Napoleão Maia Nunes Filho no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 923.012/MG (Idem, 2013b).

Nessas razões, a *jurisprudential construction* dos tribunais pátrios começou a exigir que, além dos documentos fiscais, fossem juntados aos autos dos processos que discutissem bonificações instrumentos particulares e/ou outros meios de provas que porventura tenham dado nascimento às operações de circulação de mercadoria a título de bonificação.

Por exemplo, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, no julgamento do Agravo Interno na Apelação nº 70053075289 (RIO GRANDE DO SUL, 2013), da Apelação Cível nº 70018826800 (Idem, 2007) e da Apelação Cível nº 70045867058 (Idem, 2012), se posicionou na síntese de que a nota fiscal ou o documento auxiliar, por si sós, não são capazes de ser meios de prova de operação de bonificação. No mesmo caminho, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, no julgamento da Apelação nº 5143457-37.2016.8.13.0024 (MINAS GERAIS, 2017), entendeu que as notas fiscais ou documentos auxiliares não seriam capazes, por si sós, de materializar prova pré-constituída que comprovasse a natureza da operação como bonificação.

Já o Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, no julgamento da Apelação nº 0394569-26.2010.8.06.0001 (CEARÁ, 2017), entendeu que a nota fiscal ou o documento auxiliar aliados ao instrumento do negócio jurídico realizado e as notas fiscais ou os documentos auxiliares que digam respeito ao negócio paralelo à operação de bonificação seriam capazes, cumulativamente, de materializar a prova pré-constituída da operação de bonificação.

Entretanto, faz-se indispensável refletir acerca da força probatória de tais contratos privados, bem como construir um senso crítico acerca da validade ou não de tais documentos para fins de constituírem, alterarem ou extinguírem relações jurídicas atreladas ao direito tributário, condicionadas, enfim, ao império das normas cogentes.

Assim sendo, quanto aos contratos particulares – tanto aqueles que dizem respeito às operações de circulação de mercadorias e servem de premissa para o envio de bonificações quanto aqueles que dizem respeito direta e supostamente à bonificação –, é importante perceber que sua natureza é de direito privado, e não de direito público; conseqüentemente, tais contratos não podem nem devem ser equiparados aos contratos públicos, seja em efeitos, aspectos ou mesmo em presunções atribuídas somente ao regime de direito público.

Assim, quanto à interação existente entre o público e o privado, cumpre mencionar que o direito privado passa cada vez mais a ser influenciado pelas regras e princípios de ordem pública, porquanto, por mais que a função social do contrato cause possível reflexo do negócio jurídico privado sobre terceiros, tem o interesse público a prerrogativa de prevenir reflexos danosos e injustos que eventual contrato possa ter na esfera jurídica de quem não participou de sua tratativa e elaboração, como os estados-membros, no tocante à receita pública derivada da arrecadação do ICMS (THEODORO JÚNIOR, 2014).

Pois bem, eis que surge a segunda grande problemática da exclusão das bonificações da base de cálculo do ICMS próprio, que é justamente a comprovação, por meio de contratos ou instrumentos particulares firmados por terceiros que não o Estado, de que aquela ou esta operação seriam, sim, remessas de mercadorias a título de bonificação. Nessa toada, indaga-se novamente se se mostra proporcional a compreensão de que a simples declaração de que mercadorias avaliadas em R\$ 500 mil seriam bonificação, nas respectivas cláusulas de contrato ou instrumento particular, unilateral ou bilateral, já seria suficiente para comprovar que

se enquadrariam naquela modalidade de desconto incondicional. Pareceros, mais uma vez, que não, sob pena de se disponibilizar, na prática, o interesse público e fazer prevalecer, em consequência da não preservação da segurança jurídica, o interesse privado sobre o público – mesmo que, sob a égide da função social dos contratos, tais instrumentos particulares não pudessem servir para embasar uma possível exclusão de circulação de mercadorias da base de cálculo do ICMS próprio.

Ora, o Poder Judiciário não tem como atribuir eficácia a instrumento particular a tal ponto que este último possa desconfigurar presunções e princípios que desenham a seara das normas tributárias, pois os juízes, em suas decisões, não terão como validar as informações e os dados contidos nos contratos privados, muito menos lhes conferir a natureza pública, apta a modificar demais relações públicas, ou presunção que os atos administrativos possuem.

Outro motivo que diminui a força probatória e argumentativa de possíveis contratos relacionados a supostas operações de bonificação é o fato de que as relações tributárias estão atreladas à indisponibilidade do interesse público e à supremacia do interesse público sobre o privado, quando, todavia, os negócios jurídicos privados são pensados e elaborados por mero interesse de terceiros pelo Estado, sem qualquer fiscalização ou confiabilidade dos dados e das informações colocadas no instrumento negocial, inexistindo, assim, presunção *juris et de jure* ou legal.

Dessa forma, mostra-se patente a inviabilidade, no tocante às bonificações, da aceitação de instrumentos particulares como provas efetivas e autossuficientes para fins de restituir, compensar ou creditar valores pagos pelo sujeito passivo da obrigação tributária, haja vista a diferença probatória existente entre as provas documentais originadas no regime de direito privado e as originadas no regime jurídico-administrativo e/ou tributário.

Pois bem, o ônus de demonstrar a real existência das bonificações é do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, e não dos estados-membros ou do Poder Judiciário, não sendo caso, portanto, de aplicação da

regra jurídica contida no § 1º do artigo 373 – distribuição dinâmica do ônus da prova – e/ou do artigo 374, ambos da lei adjetiva civil brasileira (BRASIL, 2015).

Portanto, por necessidade de segurança jurídica no tratamento das obrigações tributárias e no dever legal e constitucional de pagar tributos – no presente caso, de pagar o ICMS, nas lides judiciais que envolvam pretensões relacionadas à contabilização ou não de descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS próprio –, torna-se imprescindível ao Judiciário, na valoração das provas juntadas aos autos, a exigência e, também, averiguação de outras provas ou indícios de que determinada operação de circulação realmente fora realizada a título de bonificação que não só documentos fiscais elaborados unilateralmente por uma das partes ou instrumentos particulares material e formalmente maleáveis por terceiros, restando úteis e eficazes, para tanto, apenas dois meios de prova: a prova documental – artigo 405 e seguintes do Código de Processo Civil (CPC) – e a prova pericial – artigo 464 e seguintes do CPC (Ibidem) –, sob pena de fragilizar-se o sistema tributário e a arrecadação tributária dos estados-membros.

Ora, como já afirmara a filosofia moral, as relações humanas se baseiam em direitos e deveres, de modo que ter direitos sem deveres é loucura, e ter deveres sem direitos é servidão, afinal as virtudes morais conduzem a sociedade apesar dos limites exigidos pelos interesses alheios ou do sacrifício do interesse pessoal que o dever indubitavelmente requer (HART, 2009).

Desse modo, tendo o Poder Judiciário reconhecido o direito do sujeito passivo da relação jurídico-tributária de não contabilizar, na base de cálculo do ICMS próprio, os valores econômicos a título de bonificação, cabe ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, por meios coerentes e válidos a título de firmar a razão do(s) magistrado(s), demonstrar a concretude jurídica da operação de bonificação que pretende excluir da base de cálculo do citado imposto.

É relevante destacar que os já citados precedentes divergentes dos tribunais de Justiça dos estados acerca da aplicação da jurisprudência do STJ aqui analisada, tanto entre turmas ou câmaras de um mesmo tribunal quanto entre tribunais de diferentes estados-membros, tornam clara a insegurança e desconfiança perpetuada por uma cultura decisória que, definitivamente, não garante a percepção e a convicção no ato de reconhecimento de determinada operação como bonificação. Dessa forma, percebe-se que a decisão abre ou fecha possibilidades que não existiriam sem ela, pois a decisão pressupõe o passado como invariável e o futuro como variável, e precisamente por isso ela inverte a relação de determinação (LUHMANN, 2016).

Ora, o fato social de diferentes juízos estarem adotando diferentes critérios de reconhecimento da natureza de operação como bonificação, condenando os estados-membros à devolução ou compensação de valores e os obrigando a não tributar futuras operações que supostamente são, ou serão, bonificações, desonerando, portanto, pessoas jurídicas de direito privado do dever constitucional de pagar tributos, traduz-se em cultura que, muito possivelmente, não resguarda a segurança jurídica e o princípio da confiança e, por conseguinte, a uniformização da prestação jurisdicional, ou seja, ignora a força normativa do comando do artigo 926 da lei adjetiva civil (BRASIL, 2015) e limita a eficiência da Justiça a um patamar aquém daquele em que se poderia estar nas mesmas condições.

Assim sendo, torna-se inequívoca a importância da uniformização da prestação jurisdicional como égide primária da eficiência da Justiça na resolução técnica de lides que envolvam o assunto aqui trabalhado, afinal existem certos modelos de agir que estão em consonância com normas publicamente legitimadas e, por conseguinte, as instituições jurisdicionais devem considerar seus atos como sendo regidos pelo princípio da utilidade (RAWLS, 2016).

Sob essas égides, resta factualmente comprovado o fato de que, em face de o STJ não ter fixado os critérios balizadores de comprovação da bonificação, as cortes estaduais de Justiça não possuem parametrização confiável no sentido de, quanto à demonstração da realização ou não de

operações a título de bonificação, orientar tanto a parte autora na instrução da petição inicial quanto os magistrados nas decisões judiciais e no aspecto do embasamento valorativo das provas documentais juntadas pela parte autora, haja vista que a mera juntada de documento auxiliar da nota fiscal e de contrato particular não é capaz de conduzir o Estado-juiz, por meio da persuasão racional, à verdade formal.

6 BONIFICAÇÃO, ICMS E UM MÍNIMO PROBATÓRIO: DIMENSÃO TEÓRICO-DOGMÁTICA

Além do que já fora explanado, cumpre mencionar a existência do Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), instituído pelo Ajuste Sinief nº 9/2007 (BRASIL, 2007), celebrado pelo Confaz e pelo Secretário-Geral da Receita Federal do Brasil na 112ª reunião extraordinária do Confaz, realizada em Brasília (DF) no dia 25 de outubro de 2007, que é um documento digital, conseqüentemente emitido e armazenado eletronicamente, com a finalidade de documentar, com intuito tributário, uma prestação de serviço de transporte de cargas realizada por qualquer modal, como rodoviário, ferroviário, aéreo, aquaviário ou dutoviário, devendo ser emitido sempre que houver uma prestação de serviço de transporte de cargas realizada entre municípios ou entre estados da Federação.

O Conhecimento de Transporte resta consolidado pela assinatura digital do emitente, bem como pela autorização e validação pela administração tributária. Se a prestação de serviço ocorrer dentro de um mesmo município, dever-se-á emitir a nota fiscal de serviços, e não o Conhecimento de Transporte.

Já o Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico (Dacte) é um documento auxiliar impresso em papel com o objetivo de acompanhar a prestação do serviço de transporte de mercadorias, colher a firma do destinatário ou tomador para comprovação de entrega das mercadorias e/ou prestação de serviços, e auxiliar a escrituração do CT-e para

tomadores de serviços não emissores de documentos fiscais eletrônicos.

Por meio do Dacte, tanto o Poder Judiciário quanto os estados-membros poderão conferir, por exemplo, o remetente das mercadorias, o destinatário, o produto predominante, bem como a nota fiscal relacionada ao transporte. De acordo com o Ajuste Sinief nº 9/2007, é responsabilidade do tomador do serviço de transporte o controle sobre a emissão do CT-e (Idem, 2007).

Sob essa égide, observando as características e os aspectos que gravitam em torno do CT-e, mostra-se patente a utilidade e o proveito do Dacte na averiguação da ocorrência ou não das operações a título de bonificação, sendo, portanto, um critério a ser exigido pelos tribunais nas lides que tenham como objeto a exclusão da bonificação da base de cálculo do ICMS próprio.

Dessa forma, visando garantir um mínimo de segurança jurídica para a supremacia do interesse público do direito constitucional de tributar, mostra-se coerente, para fins de reconhecimento judicial, por meio somente de prova documental, de eventuais créditos decorrentes de pagamento de ICMS próprio em operações de bonificação, exigir a juntada, no processo judicial, do i) Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica referente à operação de bonificação; ii) Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico referente à operação de bonificação; iii) instrumento contratual que formalizou a operação de bonificação; iv) Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica referente à relação contratual coligada à relação contratual da bonificação; v) Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico referente à relação contratual coligada à relação contratual da bonificação; e vi) instrumento contratual que formalizou a relação contratual coligada à relação contratual da bonificação. Nesse caso, o momento da prova será no requerimento, ou seja, no momento da exordial.

Além disso, é possível que um mesmo instrumento contratual possua, além das cláusulas acerca da operação mercantil ordinária, cláusula

específica que disponha sobre as remessas que serão enviadas a título de bonificação, mostrando-se, nesta situação, dispensável a juntada de dois instrumentos particulares, desde que, coesa e coerentemente, é claro, a parte autora, pela narração das *factual issues*, faça-se entender, sobre este ponto, na petição inicial.

Pois bem, outra situação que também merece destaque é a de que tanto as mercadorias ordinárias quanto as bonificações poderão estar atreladas a um mesmo CT-e, motivo pelo qual se fará desnecessária a juntada de um Dacte referente à relação contratual coligada à relação contratual da bonificação e de outro documento auxiliar referente à remessa de bonificação, desde que nesse único documento auxiliar de transporte haja a especificação, em campo próprio, de quais mercadorias são bonificação e haja referência à nota fiscal com natureza de bonificação, bem como é necessário que, coesa e coerentemente, é claro, a parte do polo ativo da relação processual faça-se entender, sobre este ponto, na exordial.

Assim, os documentos mencionados seriam os critérios mínimos a serem valorados pelos magistrados para que esses porventura reconheçam a não ocorrência da incidência do ICMS próprio sobre as remessas de mercadorias dadas, supostamente, a título de bonificação.

Inobstante isso, visando garantir um máximo de segurança jurídica para a supremacia do interesse público do direito constitucional de tributar, mostra-se prudente, para fins de reconhecimento judicial, por meio de prova pericial e documental, de eventuais créditos decorrentes de pagamento de ICMS próprio em operações de bonificação, realizar, além da juntada dos documentos listados anteriormente, no processo judicial, perícia contábil sob o comando de cientista contábil especialista e com experiência em escrituração contábil e fiscal digital, a fim de averiguar os livros e documentos digitais, tanto contábeis quanto fiscais, existentes no Sistema Público de Escrituração Digital da pessoa jurídica que pretende se beneficiar com a exclusão das supostas operações de bonificação da base de cálculo do aludido imposto. Para tanto, a parte autora do processo judi-

cial deveria juntar a sua escrituração contábil e fiscal em sua integralidade.

Nesse sentido, cumpre citar que maior segurança jurídica haveria com a perícia, também, da escrituração dos documentos e livros da pessoa jurídica que porventura recebera mercadorias a título de bonificação, pois, assim, o perito contábil possuiria maiores dados para fins de expressar sua convicção e certeza em seu respectivo laudo pericial, no qual, consequentemente, quanto à pessoa jurídica que envia mercadorias a título de bonificação, haveria uma maior atenção do perito ao analisar o livro fiscal Registro de Saídas, bem como uma maior atenção ao analisar seus códigos fiscais de operações e prestações; já quanto à pessoa jurídica que recebe a bonificação, haveria uma maior atenção do perito ao analisar o livro fiscal Registro de Entradas, bem como uma maior atenção ao analisar os códigos fiscais de operações e prestações relacionadas na sua escrituração.

Para tanto, a parte autora do processo judicial deveria juntar a sua escrituração contábil e fiscal, bem como a da pessoa jurídica que recebera as bonificações, em sua integralidade. Ou, para tanto, poderia ter o auxílio, por meio de alguma das formas de intervenção processual de terceiros, da pessoa jurídica que recebera as bonificações, a fim de que esta junte sua escrituração aos autos do processo.

É importante ressaltar que, quanto a pedido de compensação, crédito e/ou restituição de ICMS, bem como quanto à natureza indireta do ICMS, a questão aqui analisada cientificamente não se confunde com a necessidade ou não de prova de que houve o repasse econômico do ICMS, conforme entendeu o STJ no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 105.387/RS (Idem, 2017), quando esse tribunal dispensou a providência preconizada no artigo 166 do CTN.

Assim dito, faz-se imperativo e necessário que os tribunais brasileiros estabeleçam e fixem mais detidamente critérios, como os anteriormente mencionados, até mesmo para fins de garantir a cultura jurisdicional do *stare decisis* na nova sistemática adotada pela recente codificação processual brasileira, para que não ocorra a incidência do ICMS próprio sobre as

remessas de mercadorias dadas, supostamente, a título bonificação, da(s) prova(s) de que tais mercadorias concretamente correspondem a operações únicas, não podendo, para tanto, o Estado-juiz se contentar somente com a mera juntada de documentos fiscais ou contratuais produzidos unilateralmente por pessoas jurídicas de direito privado.

7 CONCLUSÃO

A base de cálculo do ICMS, que é o aspecto dimensional do aspecto material da hipótese de incidência que a legislação tributária expõe, conforme a Lei Complementar Nacional nº 87/1996, é, na saída de mercadoria, o valor da operação, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, assim como descontos concedidos sob condição (Idem, 1996).

Nesse liame lógico, este trabalho aborda um estudo basilar para uma maior compreensão do direito à exclusão do conteúdo econômico das bonificações da base de cálculo do ICMS próprio e, sob uma visão de instrumentalização processual, do dever do sujeito passivo de comprovar suas alegações perante o Poder Judiciário, conforme as disposições consagradas na Constituição Federal, no CPC e na jurisprudência nacional.

Este estudo conceituou, delimitou e analisou o direito à exclusão do valor das mercadorias a título de bonificação da base de cálculo do ICMS próprio e o dever normativo do sujeito passivo da relação jurídico-tributária de comprovar, nos autos do processo judicial, a concretização das remessas a título de bonificação, bem como fixou critérios para fins de comprovação do que fora alegado no processo judicial, possibilitando, conseqüentemente, que os magistrados possam conferir decisões pautadas na observância do ônus da prova e da lógica do direito adjetivo.

Logo, neste trabalho, demonstrou-se a necessidade de segurança jurídica no tratamento das obrigações tributárias e no dever legal e constitucional de pagar tributos, neste caso, de pagar o ICMS, nas lides judiciais

que envolvam pretensões relacionadas à contabilização ou não de descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS próprio.

Ressaltou-se que é imprescindível ao Judiciário, na valoração das provas juntadas aos autos, a exigência e, também, averiguação de outras provas ou indícios de que determinada operação de circulação realmente fora realizada a título de bonificação que não só documentos fiscais elaborados unilateralmente por uma das partes ou instrumentos particulares material e formalmente maleáveis por terceiros, sob pena de fragilizar-se o sistema tributário e a arrecadação tributária dos estados-membros.

Pontuou-se a importância, para fins de garantir um mínimo de segurança jurídica para a supremacia do interesse público do direito constitucional de tributar, da exigência da juntada, no processo judicial, do: i) Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica referente à operação de bonificação; ii) Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico referente à operação de bonificação; iii) instrumento contratual que formalizou a operação de bonificação; iv) Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica referente à relação contratual coligada à relação contratual da bonificação; v) Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico referente à relação contratual coligada à relação contratual da bonificação; e vi) instrumento contratual que formalizou a relação contratual coligada à relação contratual da bonificação.

Também fora pontuado que, para garantir uma maior segurança jurídica, seria necessário averiguar os livros e documentos digitais, tanto contábeis quanto fiscais, existentes no Sistema Público de Escrituração Digital das pessoas jurídicas envolvidas na operação de bonificação.

Durante essas reflexões, restou patente a necessidade de estabelecimento e fixação de critérios para fins de reconhecimento judicial de que as remessas de mercadorias concretamente correspondem a operações únicas de bonificação. Assim, este trabalho buscou analisar de forma crítica as questões relevantes para uma maior compreensão do tema.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, G. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 12452, 27 out. 1966a. Disponível em: <https://bit.ly/31YbbAM>. Acesso em: 29 jan. 2019.

BRASIL. Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 13403, 21 nov. 1966b. Disponível em: <https://bit.ly/3fcFwj4>. Acesso em: 12 jan. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (Lei Kandir). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, p. 18261, 16 set. 1996. Disponível em: <https://bit.ly/3iK8XuQ>. Acesso em: 29 jan. 2019.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Ajuste Sinief nº 7, de 30 de setembro de 2005. Institui a Nota Fiscal Eletrônica e o Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 26-27, 5 out. 2005. Disponível em: <https://bit.ly/3gypxvQ>. Acesso em: 18 abr. 2019.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Ajuste Sinief nº 9, de 25 de outubro de 2007. Institui o Conhecimento de Transporte Eletrônico e o Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 36-44, 30 out. 2007. Disponível em: <https://bit.ly/3fbCDIr>. Acesso em: 20 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.111.156/SP. Relator: Humberto Martins. **Diário da Justiça**: seção 1, Brasília, DF, n. 465, 22 out. 2009. Disponível em: <https://bit.ly/2CvGdFL>. Acesso em: 2 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.098.304/MG. Relatora: Eliana Calmon. **Diário da Justiça**: seção 1, Brasília, DF, n. 634, 17 ago. 2010b. Disponível em: <https://bit.ly/2Oapr1a>. Acesso em: 5 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 457. Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS. **Diário da Justiça**: seção 1, Brasília, DF, n. 649, 8 set. 2010c. Disponível em: <https://bit.ly/31T8lgC>. Acesso em: 5 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 981/RS. Relator: Mauro Campbell Marques. **Diário da Justiça**: seção 1, Brasília, DF, n. 790, 13 abr. 2011. Disponível em: <https://bit.ly/2Oapr1a>. Acesso em: 25 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial nº. 923.012/MG. Relator: Napoleão Maia Nunes Filho. **Diário da Justiça**: seção 1, Brasília, DF, n. 1272, 24 abr. 2013b. Disponível em: <https://bit.ly/2Oapr1a>. Acesso em: 25 abr. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº. 105.387/RS. Relator: Gurgel de Faria. **Diário da Justiça**: seção 1, Brasília, DF, n. 2268, 25 ago. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/2Oaprla>. Acesso em: 22 maio. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 739.580/SP. Relatora: Rosa Weber. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 25, p. 85, 6 fev. 2013a. Disponível em: <https://bit.ly/3ed4M7i>. Acesso em: 9 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 749.065/RS. Relator: Eros Grau. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 62, p. 29, 9 abr. 2010a. Disponível em: <https://bit.ly/2O9cRj4>. Acesso em: 9 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº. 366.248/MG. Relator: Dias Toffoli. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 107, p. 46, 7 jun. 2013c. Disponível em: <https://bit.ly/38KMYPV>. Acesso em: 9 abr. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 17 mar. 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2O9ApnI>. Acesso em: 29 jan. 2019.

CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CEARÁ. Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. Apelação nº 0394569-26.2010.8.06.0001. Relator: Francisco de Assis Filgueira Mendes. **Diário da Justiça Eletrônico**: caderno 2, Fortaleza, ano 7, n. 1649, p. 69-70, 7 abr. 2017. Disponível em: <https://bit.ly/38BrIfx>. Acesso em: 5 maio 2019.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HART, H. L. A. **O conceito de direito**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

LUHMANN, N. **O direito da sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO SEGUNDO, H. B. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MINAS GERAIS. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. **Apelação nº 5143457-37.2016.8.13.0024**. Relator: Luís Carlos Gambogi, 9 de outubro de 2017.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

RAWLS, J. **Uma teoria da Justiça**. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível nº 70018826800**. Relator: Carlos Eduardo Zietlow

Duro. **Diário da Justiça Eletrônico**, Porto Alegre, n. 3589, p. 93, 3 maio 2007. Disponível em: <https://bit.ly/2W0wLB1>. Acesso em: 5 maio 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação Cível nº 70045867058. Relatora: Maria Isabel de Azevedo Souza. **Diário da Justiça Eletrônico**, Porto Alegre, n. 4750, p. 416, 16 jan. 2012. Disponível em: <https://bit.ly/2W0wLB1>. Acesso em: 5 maio 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Agravo Interno em Apelação nº 70053075289. Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro. **Diário da Justiça Eletrônico**, Porto Alegre, n. 5032, p. 50, 8 mar. 2013. Disponível em: <https://bit.ly/2W0wLB1>. Acesso em: 5 maio 2019.

THEODORO JÚNIOR, H. **O contrato e a sua função social**: a boa-fé objetiva no ordenamento jurídico e a jurisprudência contemporânea. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.