

**PROCESSO** - A. I. Nº 279127.0005/05-5  
**RECORRENTE** - INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A - ILPISA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO -Acórdão 5ª JJF nº 0173-05/05  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/SUL  
**INTERNET** - 08/08/2007

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0272-12/07

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. ESTORNO DE DÉBITO. BONIFICAÇÕES. Somente não se incluem na base de cálculo do imposto sobre a operação de venda os descontos ou bonificações não condicionados. Provado nos autos que as bonificações concedidas estão sujeitas a eventos futuros e incertos. Mantida Decisão da JJF. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da JJF que julgou Procedente o Auto de Infração através do contribuinte e seus advogados interpõe visando modificar a Decisão que não lhe foi favorável.

O lançamento de ofício exige ICMS no valor de R\$241.558,46 acrescido da multa de 60% pelo estorno indevido de débito do tributo recolhido sob saída de mercadorias a título de bonificação, com infringência ao disposto no art. 54, I, “a”, do RICMS/97.

A descrição do fato que ensejou o cometimento da infração foi assim colocado: “*A empresa, em abril de 2005, impetrou Mandado de Segurança contra a Fazenda Pública Estadual, solicitando que as bonificações em mercadorias, concedidas aos seus clientes, fossem abatidas da base de cálculo do ICMS devido pela comercialização dos produtos. Em 23/05/2005, o juiz concedeu liminar para que a empresa procedesse a exclusão das bonificações em mercadorias da base de cálculo do imposto. A Secretaria da Fazenda recorreu da Decisão, e a liminar anteriormente concedida foi cassada em 13/07/2005.*”

Em seu voto a Sra. relatora afirma que “*toda a base do argumento de defesa é de que o Regulamento do ICMS deste Estado ao incluir na base de cálculo do ICMS as bonificações concedidas, afronta frontalmente a Constituição Federal e as leis infraconstitucionais (Lei Complementar nº 87/96 e Lei estadual nº 7.014/96), uma vez que as bonificações em mercadorias concedidas pela empresa aos seus clientes são descontos não condicionados, não integrando a base da operação para determinação do valor do tributo em lide. Embora não seja de competência deste Colegiado abordar questões de inconstitucionalidade, ou não, da legislação tributária vigente neste Estado, nada obsta que neste momento faça a seguinte colocação.*”

Observa que a “*Constituição Federal não desce ao detalhe quanto à forma de cálculo do ICMS. Reservou este procedimento à legislação infraconstitucional*” e nesta linha destaca o art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 17, § 1º, II, “a”, da Lei nº 7.014/96 e o art. 52 do RICMS/97

Salienta que “*diante de toda a legislação transcrita, em qualquer momento o RICMS/97 viola a Constituição Federal, nem tampouco, as leis infraconstitucionais. E a questão se restringe ao entendimento da defesa de que as bonificações em mercadorias concedidas aos seus clientes não estão sob qualquer condição, o que entendo argumento equivocado.*”

Ressaltou que “*em primeiro lugar, como bem colocou o impugnante, que a base de cálculo do ICMS, inserida na norma tributária é “o valor da operação de circulação de mercadorias”, porém, isto não quer dizer que nela não estejam incluídos todos os elementos determinados na*

norma legal que compõem a base de cálculo do imposto. Em segundo lugar, nesta circulação existe a transferência de propriedade, seja a título gratuito ou oneroso.

E continua: *“Em sendo assim, nas vendas efetuadas pela empresa autuada com a concessão de bonificações em mercadorias, ela está praticando uma operação de circulação de mercadorias através de dois atos ou negócios jurídicos, quais sejam: compra e venda e doação (bonificações), com transferência de propriedade, havendo, nesta circunstância o interesse comercial do vendedor (autuado) como do comprador e prejuízo ao Erário, pois sobre este “plus” de mercadorias, se entendido ao contrário, haverá a apropriação de crédito fiscal (seja de matéria prima ou não) pelo autuado e nas suas operações de saídas, bem como nas operações subseqüentes realizadas pelos seus clientes, não haverá qualquer pagamento do tributo. Ou seja, o Estado é duplamente penalizado. Portanto, não comungo com o defendente de que as bonificações em mercadorias não foram concedidas sob condições. Elas são, sim, assim concedidas, pois sujeitas a eventos futuros e incertos, cuja incidência do ICMS sobre ela recai, conforme disposições legais.”*

Conclui seu voto *“relembrando as disposições contidas no art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96 - A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua,”* vota pela Procedência do Auto de Infração.

O contribuinte inconformado, como afirmamos acima, interpõe o presente Recurso Voluntário onde inicialmente faz uma síntese da autuação e da Decisão.

Em seguida repete o argumento que já houvera posto anteriormente reafirmando que Decisão a exemplo do Auto de Infração convalidou um atitude do fisco que contraria o art. 155, II da Constituição Federal, bem como, o art. 13, § 1º, II, "a" da Lei Complementar nº 87/96, ao exigirem que o recorrente inclua na base de cálculo do ICMS os descontos não condicionados; concedidos na forma de bonificação.

Afirma que há um descompasso entre as razões da Decisão e o enunciado do resultado do julgamento e que a conclusão da ilustre Relatora de 1ª Instância não encontra embasamento no seu voto. Reproduz de forma itenizada os fundamentos da Decisão ora recorrida, comenta a respeito da base de cálculo dos tributos em geral e em especial sobre aquela relativa ao ICMS. Transcreve trecho doutrinário a respeito do tema grifando comentários a respeito da não integração à base de cálculo do ICMS dos denominados descontos incondicionais. Em seguida comenta a respeito da base de cálculo do ICMS na bonificação e que o recorrente concede aos seus cliente descontos incondicionais na forma de bonificação de mercadorias. Assim, as mercadorias fornecidas em bonificação caracterizam descontos não condicionados e, como tais, implicam na diminuição do valor real das mercadorias postas em circulação, não podendo ser incluídas na base de cálculo do ICMS, conforme preconiza o art. 13, § 1º, II, "a" da Lei Complementar nº 87/96. Em seguida comenta a respeito da relação ente bonificação e doação. Reproduz os seus significados do ponto de vista terminológico concluindo que *“bonificação não se confunde com a doação, pois “na doação há a transferência de propriedade a título gratuito pura e simplesmente, já na bonificação a transmissão de propriedade é também gratuita, mas se dá por um justo motivo que é o de premiar o comprador, entregando-lhe uma quantidade superior de mercadorias”.* Reproduz comentário doutrinário a respeito do tema onde o Prof. Roque Carrazza conclui *“parece-nos solarmente claro que venda com bonificação ocorre uma única operação mercantil, embora envolvendo uma “venda” e uma “doação”. Assim sua base de cálculo, para fins de ICMS, é o valor da operação mercantil, como um todo considerada, ou seja, o preço nominal das unidades “efetivamente comercializadas”. Diz que o mesmo raciocínio aplica-se ao brinde e conclui com o mesmo doutrinador paulista que afirma “ora, tanto faz o brinde ser em mercadoria diversa ou na mesma mercadoria ou sob a forma de desconto incondicional. O ICMS sempre incidirá sobre o preço efetivamente pago”.* Argumenta que não há diferente do que afirmou a Sra. Relatora, prejuízo para o fisco. Menciona trecho de uma Consulta Tributária feita à Sefaz de São Paulo e citada por Roque Carrazza sobre o tema. Expõe sobre o significado de evento futuro e incerto e questiona qual seria ele, no presente PAF.

Pede a reforma da Decisão e conseqüente Provimento do Recurso Voluntário.

Por solicitação inicial da PGE/PROFIS solicitou uma diligência, aprovada em seguida por esta Câmara, questionando sobre as bonificações concedidas pelo contribuinte se eram condicionadas ou não. A resposta inicial não satisfaz a Sra. procuradora, e com apoio do próprio contribuinte através de petição à parte, solicitou nova diligência, desta vez à ASTEC do CONSEF. Em nova diligência a Sra. Auditora diligente conclui que *“as bonificações foram concedidas sempre no ato da venda, entendemos que foram incondicionadas pois não dependeu de nenhum acontecimento futuro”*.

Em novo Parecer o Sr. procurador manifesta-se no sentido de que conhece a matéria pois foi autor da peça “Intervenção em Mandado de Segurança” que resultou na cassação da liminar favorável concedida o autuado e possibilitou a lavratura do presente Auto de Infração. Anexa a referida peça ao presente PAF devido a sua importância para o entendimento da questão em lide. Entende que a Decisão da JJF é irretocável.

Inicialmente diz que não há que se confundem as operações de concessão de descontos com a de concessão de bonificações. Só os descontos concedidos no valor da operação que seguem a distinção entre condicionais e incondicionais. Quanto às bonificações, são sempre tributadas, ainda que a doutrina vacile quando a bonificação é concedida e registrada na mesma nota fiscal. Porém este não foi o caso. Acrescenta que a diligência feita pela ASTEC a princípio não teria muito a acrescentar a discussão do caso concreto. Isto porque, afirma o Sr. procurador é irrelevante perquirir se as bonificações são condicionais ou não. Entende ele que elas serão sempre adicionadas à base de cálculo do ICMS. Diz que na hipótese vale aquele raciocínio da equiparação de concessão de bonificações à realização de vendas com doação. É o entendimento jurisprudencial dominante acerca da questão. Observa que o Parecer deixou claro que as bonificações não foram concedidas na mesma nota fiscal das vendas integrando a operação e que as outras notas que se referiam às bonificações, eram emitidas no mesmo dia das notas fiscais de venda. E conclui seu Parecer afirmando que, com efeito, essas denominadas operações de bonificações sofrem tributação até mesmo se analisada sob a ótica da doutrina mais liberatória acerca da matéria. Opina pela manutenção da Decisão.

## VOTO

Como vimos, o Auto de Infração em epígrafe exige ICMS pelo *“estorno indevido de débito do tributo recolhido sob saída de mercadorias a título de bonificação”* sendo consideradas como infringidas as disposições do art. 54, I, “a”, do RICMS/97.

A questão que se apresenta nesta PAF diz respeito basicamente à qualificação tributária do ato do contribuinte em conceder bonificações aos seus clientes.

Observa-se inicialmente a necessidade de interpretarmos se estas bonificações poderiam ser entendidas como “descontos incondicionais” ou se poderiam ser qualificadas como outra espécie de vantagem oferecida àqueles clientes que preenchessem certas condições. Teoricamente a questão parece estar contornada de elementos que nos conduziriam a pensar que não basta discutirmos os elementos da obrigação tributária como sugere o ilustre advogado do recorrente.

Em seu Recurso Voluntário não vemos, *data vênia*, estar demonstrada a existência de um certo descompasso entre as razões da Decisão e o enunciado do resultado do julgamento. Não temos dúvida de que em se tratando de descontos incondicionais não deve ocorrer a sua integração à base de cálculo do ICMS. O que questionamos é se as mercadorias fornecidas em bonificação podem caracterizar este tipo de descontos ou seria uma forma indevida de diminuição do valor real das mercadorias. Não vemos ofensa ao art. 13, § 1º, II, “a” da Lei Complementar nº 87/96. Entendemos também que do ponto de vista terminológico bonificação não se confunde com a doação, porém como bem lembrou o recorrente citando inclusive o Prof. Roque Carraza parecemos muito claro que nesta espécie de venda denominada “venda com bonificação” ocorre uma

única operação mercantil, embora envolva uma “venda” e uma “doação”. E assim, por sinal como bem colocou a empresa, sua base de cálculo, para fins de ICMS, é o valor da operação mercantil, como um todo considerado, ou seja, o preço nominal das unidades “efetivamente comercializadas”. A afirmação de que se assemelha ao “brinde” esta relacionada com a não cobrança do valor a ele correspondente por parte da empresa vendedora. O possível prejuízo para o fisco não pode ser analisado unicamente pela não tributação deste ou daquele ato. Tratando-se de um imposto multifásico em cada uma destas etapas o suposto prejuízo pode ser diferentemente analisado.

Como vimos, restou provada em que as bonificações concedidas pelo contribuinte não eram condicionadas e, em consequência, não dependiam de nenhum acontecimento futuro.

O Sr. procurador manifesta-se no sentido de que é importante para o entendimento da questão em lide a verificação de texto sobre a matéria contida na “intervenção ao Mandado de Segurança” por ele elaborado quando da sua atuação na lide travada com o contribuinte em juízo. Naquela peça menciona decisões do STF e do STJ em que se observa a tributação das chamadas “bonificações”. Cremos que o opinativo da PROFAZ caminha na direção correta ao afirmar que não há que confundir-se as operações de concessão de descontos com a de concessão de bonificações. A distinção entre condicionais e incondicionais só é aplicada no caso dos descontos e não em relação às bonificações, pois estas pela sua própria natureza têm um importante nexo de causalidade ao representar em uma só operação uma “venda” e uma “doação”. Ora como disse o Sr. procurador as bonificações, são sempre tributadas. Admitimos até que poderiam ser discutidas aquelas concedidas e registradas na mesma nota fiscal. Apesar do esforço do patrono do autuado em demonstrar que há concomitância entre a emissão das notas fiscais da operação de venda e da bonificação isto não é suficiente para demonstrar inequivocamente que a vantagem concedida não foi uma forma de evitar o pagamento do ICMS. Diga-se de passagem a empresa considerou inicialmente como tributável tal comportamento. O que restou provado foi que as bonificações não foram concedidas na mesma nota fiscal das vendas.

Entendo, acompanhando as decisões da JJF e o Parecer opinativo da PGE/PROFIS que as operações tidas pelo contribuinte como “bonificações” devem ser tributadas. Voto no sentido de que seja NEGADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279127.0005/05-5**, lavrado contra **INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A - ILPISA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$241.558,46**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Helcônio de Souza Almeida, Álvaro Barreto Vieira e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: Fauze Midlej, Nelson Antonio Daiha Filho e Márcio Medeiros Bastos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de julho de 2007.

TOLSTOI SEARA NOASCO – PRESIDENTE

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

ANGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA – REPR. PGE/PROFIS