

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.222/09/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000159832-41  
Impugnação: 40.010124253-71  
Impugnante: Martins Comércio e Serviços de Distribuição S/A  
IE: 702513460.00-75  
Proc. S. Passivo: Márlen Pereira Oliveira/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

### **EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO – NOTA FISCAL – DESTAQUE A MENOR DO ICMS – BONIFICAÇÃO.** Não inclusão na base de cálculo do ICMS do valor relativo a mercadorias dadas em bonificação, contrariando o disposto no art. 50, I, “b”, do RICMS/02. Excluído o valor da penalidade prevista no art. 54, VI, da Lei nº. 6763/75, relativo ao período de janeiro a outubro de 2003, por inaplicável à espécie. Exigências parcialmente mantidas.

**BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA.** Redução indevida da base de cálculo do ICMS prevista no item “1”, do Anexo IV, do RICMS/02, face à inobservância da condição estabelecida no subitem “1.1”, uma vez não abatido do preço da mercadoria comercializada o valor do imposto dispensado na operação. Excluído o valor da penalidade prevista no art. 54, VI, da Lei 6763/75, relativo ao período de janeiro a outubro de 2003, por inaplicável à espécie. Exigências parcialmente mantidas. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, mediante conferência de livros e documentos fiscais, que a Autuada, no período de 01/01/2003 a 31/12/2003, debitou-se a menor de ICMS, em decorrência de:

- 1) falta de inclusão na base de cálculo do ICMS do valor de mercadorias entregues em bonificação;
- 2) redução indevida da base de cálculo do imposto em operações interestaduais, por deixar de abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação.

A exigência fiscal se restringe à Multa Isolada capitulada no art. 54, VI, da Lei 6763/75, c/c art. 215, VI, “f”, do RICMS/02, uma vez que a recomposição da conta gráfica da empresa autuada não gerou saldos devedores no período autuado, mas somente redução do saldo credor acumulado.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls.155/177, junta os documentos de fls.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

178/399 e argui, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração (AI), em face do cerceamento de seu direito de defesa e da inobservância do disposto nos artigos 83 e 84 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários e Administrativos, de 2008, (RPTA), já que a Fiscalização desconsiderou o negócio jurídico realizado.

Quanto ao mérito, alega, em síntese, que:

- ocorreu a decadência do direito de lançar, relativo ao período de 1º de janeiro a 20 de dezembro de 2003, tendo em vista a norma ínsita no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN);

- é improcedente o lançamento fiscal, uma vez que verifica-se das notas fiscais relacionadas na Planilha 1, anexa ao Auto de Infração (AI), que foram concedidos descontos promocionais sobre o valor das vendas efetuadas sem a imposição de qualquer condição subordinada a evento futuro e, assim, o ICMS incidente nas operações foi regularmente destacado;

- a redução da base de cálculo se deu em observância ao que dispõe o item 1 do Anexo IV do RICMS/2002, uma vez que no campo “dados adicionais” da nota fiscal estão anotadas as informações relativas à base de cálculo reduzida e ao valor do imposto destacado, já com o desconto do ICMS dispensado na operação.

Pede, ao final, o acolhimento das prefaciais arguidas para reconhecer a nulidade do lançamento; se ultrapassada a preliminar, seja acolhida a decadência do período de 1º de janeiro a 20 de dezembro de 2003; que seja julgada procedente a Impugnação; havendo dúvidas quanto à natureza e circunstâncias materiais dos fatos apontados no AI, seja o lançamento cancelado, com base no artigo 112 do CTN; *ad cautelam*, a aplicação do permissivo legal, previsto no artigo 53, § 3º. da Lei nº. 6763/1975.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às fls. 401/407, onde refuta as alegações da defesa, sob os seguintes argumentos, em síntese:

- não há que se falar em nulidade do lançamento, que observou as normas legais e regulamentares de regência;

- não ocorreu a decadência arguida, uma vez que a regra aplicável ao presente processo é a do artigo 173, inciso I, do CTN;

- a comprovação das infringências imputadas à Autuada está materializada pelas cópias dos documentos e livros fiscais juntados às fls. 54/150 dos autos, não se tratando de lançamento feito com base em presunção;

- a Impugnante nada juntou aos autos para comprovar a insubsistência do lançamento.

Esclarece o procedimento adotado pela Autuada e propugna pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria Fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, de onde se transcreve:

## **“ 1. Das Preliminares**

### **1.1. Arguição Nulidade do AI - Cerceamento de Defesa**

Segundo a Impugnante, “*na autuação em tela não há a citação de dispositivos*” que teriam sido por ela desatendidos ou que justificassem “*o suposto descumprimento de obrigação acessória, assim como sequer houve a descrição clara e precisa dos fatos considerados infrações, falecendo à exigência fiscal o indispensável fundamento legal da validade, eis que flagrante o descumprimento ao caput do art. 57, incisos IV e V, do Decreto n.º 23.780/84*” (CLTA/MG).

No seu entender, “*os artigos citados no campo ‘Infringência/Penalidade’ do AI não são suficientes para lhe garantir o exercício da ampla defesa, pois não demonstram claramente a motivação do lançamento fiscal*”.

Argumenta, ainda, que a amostragem documental não atenderia “*aos requisitos do inciso I do art. 137 do RPTA, sendo insuficiente como meio de prova*”.

Conclui que lhe faltam “*elementos suficientes para propiciá-la o devido conhecimento da infração que lhe é imputada e, sobretudo, impugnar o quantum pretendido*”, o que caracterizaria ofensa ao princípio do contraditório pleno e da ampla defesa, bem como às normas estabelecidas pelo Código de Defesa do Contribuinte.

Ao contrário do alegado pela Impugnante, o **relatório** do Auto de Infração **é claro** ao afirmar que a autuação refere-se a débitos a menor do ICMS em função de “*falta de destaque do imposto devido relativo a operações interestaduais de bonificação, a pretexto de desconto integral incondicional concedido, conforme documentos fiscais relacionados na planilha 1*” e por “*redução indevida da base de cálculo do imposto em operações interestaduais, conforme planilha 3, por deixar de abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, segundo previsão expressa no RICMS/02, Anexo IV, item 1.1*”.

No campo destinado à citação dos dispositivos legais tidos como infringidos, o Fisco fez contar, dentre outros, o art. 6º, VI, da Lei 6763/75, bem como o item “1.1”, do Anexo IV, do RICMS/02, que já havia sido citado no próprio relatório do AI.

**Art. 6º** - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

**Anexo IV - RICMS/02 - Item “1.1”**

“A redução da base de cálculo prevista neste item somente será aplicável se o remetente deduzir do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

campo "Informações Complementares" da respectiva nota fiscal."

Não há nenhuma dúvida, portanto, que o feito fiscal refere-se à não tributação de mercadorias entregues em bonificação e sobre redução indevida da base de cálculo do imposto, uma vez não atendidas as condições estipuladas na legislação própria.

As planilhas acostadas às fls. 55/56 e 117, respectivamente, e os documentos a elas anexados (*notas fiscais e livro Registro de Saídas*) complementam o relatório do Auto de Infração e dão maior clareza às infrações imputadas à Impugnante.

Ademais, a própria Impugnação apresentada, especialmente quando analisados os seus tópicos "*Dos descontos incondicionais – Razões para sua exclusão da base de cálculo do ICMS*" (fls. 160/168) e "*Da Redução da Base de Cálculo Prevista pelo Item 1 do Anexo IV do RICMS/02*" (fls. 168/170), permite a conclusão de que a Autuada compreendeu perfeitamente a acusação fiscal, exercendo plenamente o seu sagrado direito de defesa.

Noutro enfoque, deve-se destacar que o Fisco anexou à fl. 12 "*Compact Disc*" (CD), no qual se encontram gravadas as informações relativas a **todos os documentos fiscais objeto da presente autuação**, satisfazendo a exigência contida no art. 137, II, do RPTA/MG.

"Art. 137. Em se tratando de prova documental com elevado número de documentos, o Fisco poderá fazer a prova mediante:

I - amostragem, observado o seguinte:

a) a amostra deverá ser significativa em relação ao universo;

b) os documentos, inclusive arquivos eletrônicos, e outras provas não juntados integralmente serão mantidos na repartição fazendária pelo prazo prescricional;

II - anexação de arquivos eletrônicos com certificado de integridade das informações."

A amostragem documental acostada aos autos pelo Fisco (fls. 54/150) objetivou tão somente a demonstração, em meio material, das irregularidades citadas. Daí, improceder a alegação da defesa de que a amostra utilizada pelo Fisco fere o disposto no inciso I, do dispositivo legal acima transcrito.

Não há também qualquer ofensa ao Código de Defesa do Contribuinte (*Lei 13.515/00*), pois o feito fiscal encontra respaldo na legislação vigente e não se pauta em mera presunção, como quer fazer crer a Impugnante, mas em provas concretas dos ilícitos fiscais praticados pela empresa, o que será demonstrado na análise de mérito da presente lide.

Além disso, o Auto de Infração em apreço foi lavrado com todos os requisitos formais previstos no art. 85, c/c art. 89, do RPTA/MG, inexistindo, pois, qualquer vício que possa maculá-lo. Ainda que assim não fosse, diante de todo o

exposto, seria inteiramente aplicável ao caso em exame o disposto no art. 92, do mesmo diploma legal.

“Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida.”

## **1.2. Arguição de Nulidade do AI – Artigos 83 e 84, do RPTA – Inobservância**

Argumenta a Impugnante que o feito fiscal teria desconsiderado “*o negócio jurídico como realizado – desconto incondicional*” e que, assim sendo, “*o Agente Fiscal deveria ter observado o procedimento descrito nos art. 83 e 84 do RPTA*”, mas não o fez, o que acarretaria, na sua visão, a nulidade do Auto de Infração.

No entanto, o lançamento em exame se refere a uma questão rotineira, já julgada centenas de vezes por este E. Conselho: verificação da submissão dos fatos à hipótese de incidência do ICMS.

Caso essa D. Câmara de Julgamento entenda que houve saídas de mercadorias bonificadas, sem tributação do ICMS, em desacordo com a norma contida no art. 6º, VI, da Lei nº. 6763/75, correto estará Fisco.

Em sentido contrário, ou seja, se for entendido que o caso analisado se trata de “*Descontos Incondicionais*” concedidos, com razão estará a Impugnante, nos termos do art. 13, § 2º, “1”, “b”, da Lei 6763/75, que estabelece a não inclusão na base de cálculo do ICMS do “*desconto ou o abatimento que independa de condição, assim entendido o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto*”.

Como se vê, não se discute no presente Auto de Infração qualquer negócio sob o ponto de vista do direito privado, mas apenas quanto à ótica da tributação.

Se o caso for tratado sob a ótica da simulação (*desconto x bonificação*), a conclusão será a mesma, uma vez que os negócios jurídicos contaminados por ilícitos típicos, caracterizadores de evasão fiscal, como a fraude comum e a **simulação**, não precisam ser desconsiderados (*negócio aparente*), bastando ao Fisco comprovar a fraude ou a simulação e a ocorrência do fato gerador do tributo relativo ao negócio dissimulado (*negócio efetivamente praticado – negócio real*).

Nesse sentido, destacar que o Código Civil, em seu art. 167, estabelece que “**é nulo o negócio jurídico simulado**, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”.

Assim, considerando-se o princípio da unicidade do direito, não faria sentido um procedimento tributário especial visando desconsiderar um negócio jurídico nulo de pleno direito.

Portanto, não há que se falar em inobservância dos artigos 83 e 84, do RPTA/MG, uma vez que o caso dos autos não se trata de desconsideração do negócio jurídico, mas de mera submissão dos fatos à hipótese de incidência do ICMS.

## **2. Do Mérito**

### **2.1. Arguição de Decadência – Exercício de 2003**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário relativo ao período de 1º de janeiro a 20 de dezembro de 2003, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

A decadência é regida pelo art. 173, I, do CTN, donde o prazo de 5 anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2004, findando-se em 31/12/2008. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2008 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 22/12/2008 (fl. 04), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito de promover o lançamento.

São várias as decisões deste E. Conselho nesse sentido, podendo ser citado, a título de exemplo, o Acórdão nº. 2.498/01/CE, a seguir parcialmente reproduzido:

“O Professor Sacha Calmon, articulando sobre a ‘DECADÊNCIA DO CRÉDITO. PRESCRIÇÃO DA AÇÃO DE EXECUÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA’, aponta que: ‘A regra geral – ligada à anualidade do exercício fiscal – é a do art. 173, I: o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O fato gerador ocorre em março de 1997. Começa-se a contar o prazo decadencial em 1º de janeiro de 1998. Cinco anos depois ocorrerá a decadência.’

Falando sobre ‘Lançamento por Homologação’, o il. tributarista faz questão de dizer que os tipos de lançamentos configurados no CTN ‘estão destituídos de fundamentação científica’, pois ‘em verdade, são narrativas dos eventos preparatórios ao ato de lançamento’, uma vez que, por definição, o lançamento é ofício privativo da Administração. Assim, ‘todo lançamento é de ofício. Não há escapatória.’

Neste caso, **relativamente ao exercício de 1991, a contagem do prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01.01.1992, findando-se em 31.12.1996.**

(...)

Desta forma, **a pretendida decadência para o exercício de 1991 não se afigura nos autos**, devendo as exigências fiscais serem mantidas integralmente.”  
(G.N.)

O Superior Tribunal de Justiça posiciona-se de maneira idêntica, conforme demonstra a decisão relativa ao Resp 198631/SP, cujo relator foi o Ministro Franciulli Netto, onde consta:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 150, § 4º E 173, INCISO I, DO CÓDIGO

TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. CONTAGEM DO PRAZO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. PRECEDENTES.

1. O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA TEM ENTENDIMENTO FIRMADO QUE O PRAZO DECADENCIAL PARA A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO TEM INÍCIO COM A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, MAS, SIM, DEPOIS DE CINCO ANOS CONTADOS DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE FOI EXTINTO O DIREITO POTESTATIVO DA ADMINISTRAÇÃO DE REVER E HOMOLOGAR O LANÇAMENTO.

2. NÃO CONFIGURADA A DECADÊNCIA NO CASO EM EXAME - COBRANÇA DE DIFERENÇA DE ICMS EM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO -, PORQUANTO O FATO GERADOR OCORREU EM JUNHO DE 1990, E A INSCRIÇÃO DA DÍVIDA FOI REALIZADA EM 15 DE AGOSTO DE 1995, PORTANTO, ANTES DO PRAZO DECADENCIAL, QUE SÓ SE VERIFICARÁ EM 1º DE JANEIRO DE 2001 (6/90 - FATO GERADOR/ + 5 ANOS = 6/95 - EXTINÇÃO DO DIREITO POTESTATIVO DA ADMINISTRAÇÃO/ 1º/01/96 - PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À EXTINÇÃO DO DIREITO POTESTATIVO DA ADMINISTRAÇÃO/ + 5 ANOS = PRAZO DE DECADÊNCIA DA DÍVIDA/ 15/08/95 - DATA EM QUE OCORREU A INSCRIÇÃO DA DÍVIDA/ 1º/01/2001 - LIMITE DO PRAZO DECADENCIAL)..."

Como é demonstrado nos apontamentos colados, não havendo pagamento, não pode haver homologação tácita. No caso em questão, não houve pagamento do ICMS em função da não inclusão do valor da bonificação na base de cálculo do ICMS.

Portanto, o lançamento de ofício ora apreciado (*art. 149, do CTN*), que exige valores não pagos pelo Contribuinte na época apropriada, se submete, em termos de decadência, ao artigo 173, do CTN, *in verbis*:

"Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado."

Assim, não há que se falar em decadência em relação ao crédito tributário relativo ao exercício de 2003.

## **2.2. Das Irregularidades**

### **2.2.1. Bonificação – Falta de Inclusão na Base de Cálculo do ICMS**

A irregularidade refere-se à falta de inclusão na base de cálculo do ICMS do valor de mercadorias entregues em bonificação, valor este tratado pela Impugnante como se desconto incondicional fosse, equivalente ao valor total de 1 (*um*) ou mais itens de cada documento fiscal, ou seja, o desconto corresponderia a 100% (*cem por cento*) do valor de determinados produtos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Analisando-se, a título de exemplo, a Nota Fiscal nº. 015.479, acostada à fl. 57, verifica-se que o valor total dos produtos, ou seja, o valor total dos seis itens relacionados no documento fiscal citado equivale a R\$ 1.819,35.

No entanto, o valor global referente aos dois primeiros itens do documento fiscal foi totalmente excluído, a título de desconto incondicional concedido, pois o valor total dos produtos consignado na nota fiscal corresponde a R\$ 1.760,92, não contemplando, portanto, o valor daqueles, depois de o valor dos mesmos ter sido abatido ou diminuído.

A diferença de R\$ 58,43 corresponde ao valor total dos dois primeiros itens, valor que não está incluído na base de cálculo do imposto, pois a mesma, adicionada do valor de R\$ 2,94, referente a outras despesas acessórias, é de R\$ 1.763,86.

Na Nota Fiscal nº. 097.800 (fl. 59) o mesmo fato acontece. O valor total dos produtos, ou seja, o valor total dos seis itens relacionados no documento fiscal é de R\$ 2.158,53.

No campo “Valor Total dos Produtos” da nota fiscal em questão consta o valor de R\$ 2.147,34, que equivale ao valor global dos itens “2”, “3”, “4”, “5” e “6” do documento fiscal, ou seja, o valor relativo ao item “1” da nota fiscal não foi incluído na base de cálculo do ICMS.

O quadro abaixo, cujos dados foram extraídos do CD acostado aos autos pelo Fisco (fl. 12), traz duas operações relativas a cada mês objeto da autuação, permitindo uma melhor visualização do acima exposto:

NF nº	Emissão	UF Destino	CFOP	CST	Item da NF	Código do Produto	Valor Total do Produto	Valor do Desconto	% de Desconto	Alíquota	ICMS Exigido
100175	21/1/2003	SP	6102	000	001	000405560	6,61	6,61	100%	12%	0,79
169046	30/1/2003	RJ	6102	000	001	000200660	2,82	2,82	100%	12%	0,34
383833	26/2/2003	SP	6102	000	001	000200150	2,97	2,97	100%	12%	0,36
409785	28/2/2003	MT	6102	000	001	000200150	24,20	24,20	100%	7%	1,69
422647	1/3/2003	SP	6102	000	002	000200150	49,44	49,44	100%	12%	5,93
643369	29/3/2003	SP	6102	000	002	000200150	45,12	45,12	100%	12%	5,41
761245	15/4/2003	SP	6102	000	001	000215640	24,48	24,48	100%	12%	2,94
854846	26/4/2003	SP	6102	000	001	000215640	3,40	3,40	100%	12%	0,41
033673	21/5/2003	SP	6102	000	001	000205610	13,00	13,00	100%	12%	1,56
130031	31/5/2003	SP	6102	000	001	000205610	11,20	11,20	100%	12%	1,34
141205	4/6/2003	SP	6102	000	001	000205610	1,76	1,76	100%	12%	0,21
302573	26/6/2003	SP	6102	000	001	000205610	2,22	2,22	100%	12%	0,27
338512	1/7/2003	SP	6102	000	001	000205610	39,36	39,36	100%	12%	4,72
559676	26/7/2003	SP	6102	000	001	000205610	3,96	3,96	100%	12%	0,48
625792	6/8/2003	SP	6102	000	001	001662170	14,78	14,78	100%	12%	1,77
752216	23/8/2003	PA	6102	000	001	001662170	7,63	7,63	100%	7%	0,53
844479	5/9/2003	PA	6102	000	002	000206250	68,16	68,16	100%	7%	4,77
027664	30/9/2003	SP	6102	000	001	000206240	8,00	8,00	100%	12%	0,96
037341	1/10/2003	SP	6102	000	001	000206240	6,48	6,48	100%	12%	0,78
158153	18/10/2003	MT	6102	000	001	000206240	3,24	3,24	100%	7%	0,23
371944	15/11/2003	SP	6102	000	002	000206240	6,24	6,24	100%	12%	0,75
488653	29/11/2003	SP	6102	000	002	000211210	3,66	3,66	100%	12%	0,44
498872	2/12/2003	AP	6102	000	001	000206240	6,54	6,54	100%	7%	0,46
701412	27/12/2003	SP	6102	000	002	000206250	36,00	36,00	100%	12%	4,32

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que o Fisco, como não poderia deixar de ser, somente exigiu o ICMS relativo a mercadorias tributadas, ou seja, aquelas lançadas na nota fiscal como não tributadas não foram objeto de qualquer exigência.

Exemplificando, na Nota Fiscal nº. 725.624 (*fl. 71*), embora o valor da bonificação tenha sido de R\$ 21,34, o Fisco tributou apenas o valor de R\$ 6,78, pois o produto referente ao item “2” da nota fiscal, no valor de R\$ 14,56, foi lançado como não tributado (*ver fls. 55 e 71*).

Verifica-se que a Impugnante simula a concessão de desconto incondicional, quando na verdade entrega mercadorias bonificadas. Desconto, em regra, incide sobre o valor da operação, não se confundindo com um abatimento total (*cem por cento*) do preço de um ou mais produtos.

Assim sendo, o caso tratado nos autos se refere a bonificação de mercadorias, sujeita à tributação normal do ICMS, nos termos do art. 50, I, “b”, do RICMS/02, face à ocorrência da circulação física e jurídica dos produtos bonificados.

“Art. 50 - Integram a base de cálculo do imposto:

I - nas operações:

(...)

b - a vantagem recebida, a qualquer título, pelo adquirente, salvo o desconto ou o abatimento que independam de condição, assim entendido o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto.”

O “*desconto incondicional*” propriamente dito não integra a base de cálculo do ICMS porque à mercadoria vendida não se soma nenhuma outra. A que circula, saindo da vendedora, é só a vendida. De sorte que, à ausência da mercadoria, não se pode falar em ICMS, ao passo que, no caso dos autos, destaca-se nitidamente a que foi objeto de venda e a que foi objeto de bonificação.

Além de corroborar a conclusão acima, a Consulta nº. 030/2008, da SEF/SC, abaixo reproduzida, esclarece plenamente a matéria em análise e suas conclusões são integralmente ratificadas por esta Assessoria, conclusões estas que serão utilizadas para refutar os argumentos da Impugnante sobre o assunto.

CONSULTA: 030/2008:

“EMENTA: ICMS. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. HÁ INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE AS BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS, POIS OCORRE CIRCULAÇÃO, TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE E GRAVAME PARA O CONSUMIDOR.

1 - DA CONSULTA

Presta-se a consulente à fabricação e comercialização (importação e exportação, inclusive) de produtos sanitários e afins, acabamentos metálicos e produtos hidráulicos de forma geral.

No exercício de suas atividades, a empresa, não raramente, concede aos seus clientes “como prática comercial demandada em suas relações negociais, descontos incondicionais em mercadorias”.

A consulta é formulada visando a obter “esclarecimento e confirmação quanto ao entendimento (...) de passar a não tributar pelo ICMS as remessas de mercadorias entregues em bonificações por revestirem-se na forma de descontos incondicionais”.

À sua crítica, tanto o desconto quanto a bonificação são tipos de abatimento; esta, sob a forma de unidades físicas do produto; aquela, em abatimento de valor.

E, como os descontos incondicionais não constituem fato gerador do ICMS, conclui que igual tratamento deve ser dispensado às bonificações. Até porque, ambos representariam vantagens apenas para o destinatário, e não para o vendedor.

Questiona a licitude da prática fiscal descrita, escorando sua argumentação em decisões administrativas sobre a matéria proferidas pela Superintendência Regional da Receita Federal da 6ª Região, pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Salvador e pelo Conselho de Contribuintes do Distrito Federal.

#### FUNDAMENTAÇÃO E RESPOSTA

Nas suas operações de venda, a empresa concede aos seus clientes abatimentos sob a forma de unidades físicas do produto, constituindo as chamadas bonificações em mercadorias.

O argumento central em que se baseia a tese da consulente é o de que as bonificações concedidas em mercadorias vinculadas às operações de vendas - e que representam parcela redutora do valor da transação - revestem-se na forma de desconto incondicional, por ela chamado de descontos incondicionais em mercadorias.

Primeiramente, façamos um acordo semântico quanto aos significados dos termos desconto e bonificação. Começemos pelo último.

Bonificação é a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior do que a estipulada. (Novo Dicionário Aurélio, 1ª Edição, Editora Nova Fronteira, pg. 218)

Da definição apresentada, podemos discernir dois tipos de bonificação: a bonificação por diminuição do preço (desconto porcentual, por exemplo) e a bonificação pela entrega a maior de mercadorias (dúzia de treze, por exemplo).

Se decorrente de fato incondicional, existe abordagem legal, por exclusão, quanto à bonificação por diminuição do preço (RICMS/SC, art. 22, II, “a”), no sentido de que não integra a base de cálculo do imposto, por uma razão muito simples: é que a

bonificação por diminuição do preço nada mais é do que o “desconto” a que faz alusão o referido dispositivo. Vejamos a linha de raciocínio seguida por De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico) para quem desconto é Derivado do verbo descontar (dês + contar, ou seja, não contar ou não computar, do latim computare), bem indica o vocabulário, por sua formação, o sentido que tem: é a redução a que se submete a soma de certa importância ou quantia, pela diminuição ou não contagem de certa parcela. Representa, pois, o abatimento que é feito no total de qualquer soma em dinheiro, ou no valor de qualquer obrigação, para ser cumprida, assim, pelo líquido, verificado pela subtração do desconto da importância da qual ele se abate.

Já que desconto é a redução a que se submete certa importância ou valor de uma obrigação, deduz-se que bonificação não é desconto. Sim, porque bonificação não é a redução da quantia a ser paga, mas uma espécie de compensação ou prêmio dirigido ao cliente em face da estratégia comercial adotada pelo vendedor.

Na prática, o preço médio dos produtos adquiridos - que restará menor em função das unidades dadas em bonificação - é um efeito indireto, já que o preço das mercadorias efetivamente negociadas continua idêntico.

Ainda que negligenciássemos a inevitável conclusão quanto ao fato de a bonificação em mercadoria não constituir, a rigor, espécie de desconto, outros aspectos jurídico-tributários, per se, impediriam o entendimento proposto pela consultante.

O primeiro aspecto a ser analisado é se um produto dado em bonificação é mercadoria ou não. Roque Antonio Carrazza (ICMS, 10<sup>a</sup> ed, pg. 41) define mercadoria da seguinte maneira:

É o caso de rememorarmos que mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial.

E continua,

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão-só aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

Um bem não é mercadoria por sua própria natureza. Sua natureza mercantil não decorre das propriedades que lhe são intrínsecas, mas de sua destinação

específica. Sendo assim, uma máquina de fabricar pregos, por exemplo, só será mercadoria para quem a produz ou a revende; para a fábrica de pregos - onde será "imobilizada" - perderá o status de mercadoria por faltar-lhe a destinação comercial.

Poder-se-ia tentar argumentar que os bens objeto das bonificações efetuadas não são mercadorias por não serem vendidas ao cliente. Mas não seria sensato fazê-lo por dois motivos.

Primeiro, porque as mercadorias dadas em bonificação não são simplesmente doadas pela consulente (como que para uma instituição de caridade). Elas são fruto, isto sim, de uma negociação cujo objetivo é o lucro, e na qual uma quantidade das mesmas mercadorias são negociadas, constituindo um prêmio pelo acordo comercial selado.

Caso não tivesse ocorrido a venda, igualmente não haveria qualquer bonificação, o que faz desta um componente daquela, e sem a qual não existiria (lógica que sobreviverá, inclusive, à emissão de dois documentos fiscais: um para as mercadorias vendidas; e, outro, para as dadas em bonificação).

Em segundo lugar, porque ocorre uma transferência de titularidade que leva a mercadoria da produção em direção ao consumo e com fins lucrativos, considerados não só o fato de que a consulente obtém lucro na operação a qual é atrelada a bonificação, mas, também, a destinação que lhe será atribuída pelo cliente: o comércio.

Em suma, as mercadorias dadas em bonificação pela consulente, como o próprio nome sugere, não perdem o status de mercadoria (não, até alcançarem o consumidor final), pois são recebidas pelo destinatário com o propósito último - e inequívoco - de serem comercializadas.

Outro aspecto a ser analisado é se a bonificação em mercadoria constitui operação de circulação, para que possa ser objeto da incidência do imposto.

O vínculo obrigacional equivalente ao conceito de tributo nasce da ocorrência do fato imponible, sendo este o evento acontecido efetivamente no tempo e no espaço e, por corresponder rigorosamente a uma hipótese legal previamente formulada, faz surgir a obrigação tributária.

O fato imponible é um fato juridicamente relevante a que a lei atribui a conseqüência de determinar o surgimento do vínculo obrigacional tributário. Esse fato relevante, no caso em análise, é a circulação de mercadorias.

Segundo a Constituição, o ICMS incide sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e

sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (art. 155, II).

Pela ampla abrangência dada ao imposto pela Magna Carta, podemos concluir que tantas quantas forem as situações por intermédio das quais se promova a circulação de mercadorias, ressalvadas, obviamente, as exceções legais, teremos incidência de ICMS.

O caminho que se impõe à mercadoria, numa seqüência de transmissões sucessivas entre uma pessoa e outra, impulsionando-a em direção ao seu consumo, é que chamamos de circulação.

Isso equivale afirmar que qualquer negócio correspondente a uma etapa do circuito que ela percorre da produção até o consumo constituirá situação potencial de incidência do imposto. É o caso em análise.

Nesse sentido, é o magistério de Hugo de Brito Machado para quem “circulação quer dizer, aqui, movimentação econômica. A marcha que as coisas realizam desde a fonte de produção até o consumo” (Aspectos Fundamentais do ICMS, 2. ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 27).

Não fossem suficientes as argumentações apresentadas, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal (RE 89.692, julgado em 6 de março de 1979, DJ 4/5/79, pg. 3522) já decidiu que:

INCIDE O ICM SOBRE AS BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS NAS VENDAS DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, POIS, NA ESPÉCIE, OCORRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS COM TRANSFERÊNCIA DE SUA PROPRIEDADE E GRAVAME PARA O CONSUMIDOR.” (G.N.)

Disponível em:

[http://200.19.215.13/legtrib\\_internet/html/consultas/2008/Con\\_08\\_030.htm](http://200.19.215.13/legtrib_internet/html/consultas/2008/Con_08_030.htm)

Depreende-se do texto acima que “*desconto*” é a redução a que se submete certa importância ou valor de uma obrigação. Por outro lado, “*bonificação*” não é sinônimo de redução da quantia a ser paga, mas uma espécie de compensação ou prêmio dirigido ao cliente em face da estratégia comercial adotada pelo vendedor.

Conforme já salientado, a bonificação constitui fato gerador do imposto, conforme preceitua a Lei 6763/75, em seu art. 6º, VI, integrando o valor da operação nos termos do art. 13, IV, da mesma Lei, *in verbis*:

“Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.”

.....  
“Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

(...)

IV - na saída de mercadoria, prevista no inciso VI do artigo 6º, o valor da operação.”

O valor da operação, em casos da espécie, há de se representar pelo preço da mercadoria, inclusive em relação a que foi dada em bonificação, conforme abaixo exemplificado:

- Venda de 100 caixas do produto "X" por R\$ 5,00 cada, com bonificação de 5 caixas de produto idêntico. Calculando, são encontrados os seguintes valores:
- 100 caixas x R\$ 5,00 = R\$ 500,00
- 5 caixas = bonificação (valor R\$ 25,00)
- Total de caixas entregues = 105 caixas
- Valor total da venda = R\$ 500,00
- Base de cálculo do ICMS = R\$ 525,00

Se o produto concedido em bonificação for diferente daquele adquirido e, nesse caso, não existir o preço de referência para efeito de cálculo do imposto, devem ser utilizadas as regras constantes no art. 43, IV, do RICMS/02.

Portanto, embora não tenham sido gerados saldos devedores no período autuado, mas somente redução do saldo credor acumulado, corretamente agiu o Fisco em recompor a conta gráfica da empresa autuada, somando aos débitos declarados pela Impugnante os valores relativos à bonificação indevidamente não tributados.

### **2.2.2. Base de Cálculo – Redução Indevida**

A irregularidade refere-se à redução indevida da base de cálculo do ICMS, uma vez que a Impugnante não abateu do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, contrariando a condição estipulada no item “1.1”, do Anexo IV, do RICMS/02.

Item	Hipótese/Condições	Redução de:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)		
			18%	12%	7%
1	Saída, em operação interestadual, de inseticida, fungicida, formicida, herbicida, parasiticida, germicida, acaricida, nematocida, raticida, desfolhante, desseccante, espalhantes adesivos, estimulador ou inibidor de crescimento (regulador), vacina, soro ou medicamento, produzidos para uso na agricultura ou na pecuária, apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura e sericicultura.	60%	0,072	0,048	0,028
1.1	A redução da base de cálculo prevista neste item somente será aplicável se o remetente deduzir do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto dispensado na operação, com indicação expressa no campo "Informações Complementares" da respectiva nota fiscal.				

A redução da base de cálculo do imposto, estabelecida pelo item “1”, do Anexo IV, do RICMS/MG, trata-se de benefício concedido ao Contribuinte, originário

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do Convênio ICMS nº. 100/97, o qual está condicionado ao repasse ao adquirente do valor do imposto dispensado na operação.

Dispõe o inciso II da cláusula quinta do Convênio ICMS nº. 100/97:

“Cláusula quinta - Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a:

...

II - para efeito de fruição dos benefícios previstos neste convênio, **exigir que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução.**” (G.N.)

Nos termos do art. 111, II, do CTN, a interpretação dos dispositivos legais acima citados deve ser literal, por ser a redução da base de cálculo uma das modalidades de isenção (*isenção parcial*).

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção.”

Assim, a empresa autuada somente teria direito à redução da base de cálculo se tivesse deduzido do preço das mercadorias comercializadas o valor correspondente ao imposto dispensado em cada operação, condição não observada pela Impugnante, conforme demonstram os exemplos a seguir:

NF nº	Fl. Autos	Produtos			Valor Total NF (4)	Alíquota (5)	ICMS Dispensado (6) = (1) x (5) - (1) x 0,4 x (5)	Valor Líquido Produtos (7) = (4) - (6)	Valor Exigido Nota Fiscal (8)	ICMS não Deduzido (9) = (8) - (7)
		C/Redução (1)	S/Redução (2)	Não Tributado (3)						
645.963	119	29,00	258,49	0,00	287,49	12%	2,09	285,40	267,49	2,09
645.965	121	26,93	47,07	4,71	78,71	12%	1,94	76,77	78,71	1,94
132.547	129	294,00	0,00	0,00	294,00	7%	12,35	281,65	294	12,35
337.882	131	145,54	45,12	0,00	190,66	12%	10,48	180,18	190,66	10,48
337.933	133	1.545,44	0,00	0,00	1.545,44	12%	111,27	1.434,17	1545,44	111,27
588.984	135	2.574,00	0,00	0,00	2.574,00	12%	185,33	2.388,67	2574	185,33
818.880	139	15,39	0,00	0,00	15,39	12%	1,11	14,28	15,39	1,11
31.413	143	17,52	122,53	0,00	140,05	7%	0,74	139,31	140,05	0,74
31.434	145	95,08	1.414,26	0,00	1.509,34	7%	3,99	1.505,35	1509,34	3,99
492.110	149	53,56	391,63	0,00	445,19	12%	3,86	441,33	445,19	3,86

As duas primeiras notas fiscais listadas no quadro acima se referem aos exemplos citados pela Impugnante em sua defesa (*fl. 169*), mas ao contrário de sua afirmação, não foi deduzido do preço do(s) produto(s) o valor do ICMS dispensado em cada operação, conforme a seguir uma vez mais demonstrado, com utilização de técnica similar à utilizada pela Autuada:

- Nota Fiscal nº. 645.963 (*fl. 119*):
- Valor dos Produtos (*sem a redução*): R\$ 287,49
- Raticida: Base de Cálculo Normal: R\$ 29,00
- Raticida: Base de Cálculo Reduzida: R\$ 11,60
- ICMS Dispensado: R\$ 2,09 ( $R\$ 2,09 = [R\$ 29,00 - R\$ 11,60] \times 12\%$ )

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Valor a ser Cobrado do Adquirente: R\$ 285,40 ( $R\$ 285,40 = R\$ 287,49 - R\$ 2,09$ )
- Valor Cobrado na Nota Fiscal: R\$ 287,49 (*valor dos produtos*)
- ICMS não Deduzido: R\$ 2,09 ( $R\$ 2,09 = R\$ 287,49 - R\$ 285,40$ )

Restando plenamente caracterizada a infração, face à inobservância da condição estabelecida no item "1.1", do Anexo IV, do RICMS/02, afigura-se legítima a recomposição da base de cálculo integral, com exigência da diferença do imposto destacado a menor, não se aplicando ao presente caso, portanto, o disposto no art. 112, do CTN, como afirmado pela Impugnante.

### **2.2.3. Da Penalidade Exigida**

Em relação às infrações acima, a Multa Isolada exigida pelo Fisco foi capitulada no art. 54, VI, da Lei 6763/75, sendo calculada de acordo com as especificações contidas no art. 215, VI, "f" e "g", do RICMS/02, respectivamente.

**Art. 54** - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;

#### **Efeitos de 31/12/1997 a 31/10/2003**

"VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento - por documento: de 1 (uma) a 100 (cem) UFIRs;"

**Art. 215** - As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

#### **Efeitos de 15/12/2002 a 31/10/2003**

"VI - por emitir documento fiscal com falta das seguintes indicações, exigidas neste Regulamento, ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas - por documento:"

(...)

f - natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

### Efeitos de 15/12/2002 a 31/10/2003

"f - natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 4,90 (quatro inteiros e noventa centésimos) UFEMG;"

g - demais indicações não especificadas nas alíneas anteriores: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

### Efeitos de 15/12/2002 a 31/10/2003

"g - demais indicações não especificadas nas alíneas anteriores: 2,45 (dois inteiros e quarenta e cinco centésimos) UFEMG;"

Perceba-se que o art. 54, VI, da Lei 6763/75, com vigência até 31/10/2003, previa a penalidade apenas para os casos em que ocorresse emissão de documento com **falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento**.

Somente a partir de 01/11/2003, é que foi incluída a possibilidade da aplicação da referida penalidade para os casos em que o documento fiscal fosse **emitido com indicações insuficientes ou incorretas**.

Assim sendo, as penalidades previstas no art. 215, VI, "f" e "g", do RICMS/02, que regulamentou o art. 54, VI, da Lei 6763/75, são inaplicáveis ao caso dos autos no tocante às notas fiscais emitidas até 31/10/2003.

Para as notas fiscais emitidas a partir de 01/11/2003, a penalidade aplicada afigura-se correta, uma vez que houve indicação incorreta do ICMS devido (*1ª e 2ª irregularidades*), bem como indicação insuficiente e incorreta do valor do ICMS dispensado nas operações, objeto da autuação, que deveria ter sido abatido do preço dos produtos comercializados, com informação expressa nos documentos fiscais.

Desta forma, o crédito tributário demonstrado à fl. 07, passará a ser o abaixo indicado:

Mês/Ano	UFEMG - R\$ (1)	Irregularidade "1"			Irregularidade "2"			Total (8) = (4) + (7)
		Qtd. UFEMG (2)	NF Emitidas (3)	Penalidade - R\$ (4)=(1)x(2)x(3)	Qtd. UFEMG (5)	NF Emitidas (6)	Penalidade - R\$ (7)=(1)x(5)x(6)	
nov/03	1,249	42	7.331	384.569,60	42	9.607	503.964,01	888.533,60
dez/03	1,249	42	8.657	454.128,91	42	9.830	515.662,14	969.791,05
<b>Totais:</b>			<b>15.988</b>	<b>838.698,50</b>		<b>19.437</b>	<b>1.019.626,15</b>	<b>1.858.324,65</b>

Finalizando, resta acrescentar que as questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este Órgão Julgador, nos termos do art. 110, I, do RPTA/MG, "a *declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo*,

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

*inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.*

Ressalte-se, no entanto, que a penalidade aplicada atende ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente prevista na Lei 6763/75.”

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação proposta pela Assessoria do CC/MG as fls. 430. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Luiz Renato Gonçalves Cruz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edélcio José Cançado Ferreira (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 14 de julho de 2009.**

**Mauro Heleno Galvão**  
**Presidente**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Relatora**