

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.771/21/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 16.001556599-91  
Impugnação: 40.010151242-66  
Impugnante: Trop Frutas do Brasil Ltda  
CNPJ: 07.757005/0006-17  
Proc. S. Passivo: Marcos Engel Vieira Barbosa/Outro(s)  
Origem: DF/Uberaba

### **EMENTA**

**RESTITUIÇÃO – ICMS. Pedido de restituição de ICMS referente a saídas de mercadorias a título de bonificação sob o fundamento de que a bonificação é equiparada a desconto incondicional e, por essa razão, não deve compor a base de cálculo do ICMS. Entretanto, nos termos da legislação tributária vigente o fato gerador do imposto ocorre com a saída de mercadorias, a qualquer título, e independentemente da natureza jurídica da operação, mesmo se decorrente de bonificação, consistindo, a base de cálculo do imposto, no valor total da operação, não havendo dessa forma recolhimento indevido. Não reconhecido o direito à restituição pleiteada.**

**Impugnação improcedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A Requerente pleiteia da Fazenda Pública Estadual, conforme documento de fls.02, a restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, ao argumento de que a bonificação é equiparada a desconto incondicional e, por essa razão, não deve compor a base de cálculo do ICMS.

A Fiscalização propõe o indeferimento do pedido conforme Parecer de fls. 97/101.

A Repartição Fazendária, em Despacho de fls. 102, indeferiu o pedido.

Inconformada, a Requerente apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 110/120.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 239/247.

Em sessão realizada em 15/07/21, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 28/07/21 (fls. 255).

### **DECISÃO**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se de requerimento de restituição dos valores pagos relativamente ao ICMS, ao argumento de que a bonificação é equiparada a desconto incondicional e, por essa razão, não deve compor a base de cálculo do ICMS.

Em razão do indeferimento do pedido por parte da Fiscalização, a Impugnante manifestou seu inconformismo, nos seguintes termos:

- esclarece que a entrega de mercadorias em bonificação é procedimento equiparado a um desconto incondicional, pela qual o comerciante oferece uma quantidade maior pelo mesmo preço, reduzindo, dessa forma, o valor unitário das mercadorias;

- entende que o art. 6º, inciso VI da Lei nº 6.763/75 extrapolou seu papel regulamentar e não pode legitimar a cobrança do ICMS sobre fatos jurídicos que não estão no campo de incidência do imposto, como é o caso da entrega de mercadorias em bonificação;

- aponta que o entendimento adotado na decisão recorrida, segundo sua ótica, é improcedente e foi superado pela jurisprudência superveniente do Superior Tribunal de Justiça -STJ e do Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG, que estabelecem cabalmente que a bonificação em mercadorias é modalidade de desconto incondicional, não estando as mercadorias entregues nessa condição sujeitas ao ICMS;

- registra que eventuais consequências que a restituição acarretaria ao aproveitamento de créditos de ICMS por parte do destinatário não dizem respeito à Impugnante, nem afastam seu direito à restituição do indébito;

- acrescenta que como o cliente não paga pelas mercadorias entregues em bonificação, o contribuinte que promove a saída de mercadorias em bonificação é quem arca com o encargo financeiro dos produtos, não havendo necessidade da autorização do destinatário para a restituição do imposto;

- aduz que não houve o pedido de restituição do ICMS/ST retido sobre as mercadorias entregues em bonificação, mas apenas do ICMS “próprio”, sendo que o fato de que parte das mercadorias contempladas no pedido de restituição estão sujeitas ao regime de substituição tributária não afasta o direito da Impugnante à restituição do ICMS recolhido indevidamente;

- a Impugnante solicita o deferimento de seu pedido de restituição dos valores de ICMS destacados a maior em operação com mercadorias entregues em bonificação, “em espécie” ou sob a forma de crédito.

Em que pese as alegações trazidas pela Impugnante, equivoca-se a mesma em seu entendimento.

A legislação tributária dispõe afirmativamente quanto à incidência do ICMS nas saídas em bonificação, estando o art. 6º, inciso VI da Lei n. 6763/75 apoiado pela legislação vigente:

A Constituição da República de 1988 – CR/88 estabeleceu, no seu art. 155, a competência tributária dos estados e Distrito Federal para instituírem imposto sobre

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação:

CR/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

(...)

b) 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"

**A Lei Complementar nº 87/96 dispõe a respeito do fato gerador, veja-se:**

Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

(...)

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua."

**Ainda na Lei complementar nº 87/96:**

Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

**Nessa linha, o art. 6º, inciso VI, e o art. 13, inciso IV e § 2º ambos da Lei nº 6.763/75, dispõe *in verbis*:**

Lei nº 6.763/75

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;

(grifou-se)

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.

(...)

§ 2º - Integram a base de cálculo do imposto: b - vantagem recebida, a qualquer título, pelo adquirente, salvo o desconto ou o abatimento que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

independa de condição, assim entendido o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto.

Também sobre o tema, tem-se no RICMS/02 aprovado pelo Decreto nº 43.080/02:

RICMS/02

Art. 2º 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; (grifou-se)

Da leitura dos mencionados dispositivos legais, infere-se que o fato gerador do ICMS ocorre com a saída de mercadorias, a qualquer título, e independentemente da natureza jurídica da operação, mesmo se decorrente de bonificação, consistindo a base de cálculo do imposto o valor total da operação, incluindo-se os descontos concedidos, a não ser no caso de serem incondicionais.

Pode-se definir “bonificação” como a concessão gratuita de determinada mercadoria, que constitui o objeto normal de atividade do estabelecimento (e não mero brinde), ao cliente, a título de bônus, ou estímulo, com o objetivo de a empresa vendedora aumentar suas vendas mediante a entrega gratuita de mercadorias, usualmente condicionada a volumes significativos de produtos comercializados.

Bonificação não é desconto, pois não há abatimento no preço das mercadorias.

As bonificações são realizadas tendo por intuito aumentar o volume das vendas, concedidas somente quando o cliente adquire um determinado número de unidades.

Mesmo que se considerasse a bonificação como desconto, não estaria presente o caráter de incondicionalidade, fator necessário para se reconhecer a impossibilidade da incidência dos valores na base de cálculo do ICMS, não sendo a incondicionalidade implícita à bonificação.

Ainda, se a mercadoria dada em bonificação, mesmo na hipótese de ser equiparada a desconto incondicional – o que se admite apenas pela argumentação – será vendida ao consumidor final pelo preço de mercado (e não distribuída de forma gratuita), imperativa será a sua tributação.

Quanto às ementas de tribunais, relatadas pela Requerente, não há a obrigatoriedade de observância por parte do estado de Minas Gerais, visto que os efeitos de tais decisões vinculam somente as partes nas ações.

Pertinente observar, diversas decisões no sentido de as mercadorias entregues em bonificação estarem sujeitas à cobrança do ICMS, conforme infra reproduzido:

AGRAVO DE INSTRUMENTO EM MANDADO DE SEGURANÇA - ABSTENÇÃO DA EXIGÊNCIA DE ICMS - BONIFICAÇÕES - AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO CARÁTER DE INCONDICIONALIDADE DO DESCONTO - MEDIDA LIMINAR - FUMUS BONI IURIS E PERICULUM IN MORA - REQUISITOS NÃO DEMONSTRADOS - DECISÃO REFORMADA. 1. O FATO GERADOR DO ICMS OCORRE COM A SAÍDA DE MERCADORIAS, A QUALQUER TÍTULO, MESMO SE DECORRENTE DE BONIFICAÇÃO, HAVENDO QUE SE DEMONSTRAR O CARÁTER DE INCONDICIONALIDADE DO DESCONTO PARA SE RECONHECER A IMPOSSIBILIDADE DA INCIDÊNCIA DOS VALORES DADOS EM BONIFICAÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, PELO QUE, NÃO SE DESINCUMBINDO A IMPETRANTE DE SEU ÔNUS PROBATÓRIO, DEVE SER REFORMADA A DECISÃO QUE DEFERIU A MEDIDA LIMINAR, AUSENTES SEUS REQUISITOS LEGAIS. (TJMG. 1.0105.14.039583-8/001. RELATOR DES(A) TERESA CRISTINA DA CUNHA PEIXOTO. JULGADO EM 10.07.2015. PUBLICADO EM 20.07.2015).

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ICMS. BONIFICAÇÃO DE MERCADORIA. REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. VEDAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO. PRÉ-QUESTIONAMENTO. REJEIÇÃO. - IMPÕE-SE A REJEIÇÃO DOS EMBARGOS COM O PROPÓSITO DE OBTER A REAPRECIÇÃO DA DEMANDA, ESTENDENDO O DEBATE DA CAUSA, QUANDO INEXISTENTE OMISSÃO, ENFRENTADAS TODAS AS QUESTÕES NO ACÓRDÃO DE FORMA CLARA, COERENTE E MOTIVADA. - MESMO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO COM O FIM DE PRÉ-QUESTIONAMENTO, DEVEM SER OBSERVADOS OS LIMITES TRAÇADOS NO ART. 535 DO CPC. - EMBARGOS NÃO ACOLHIDOS. (...) DESSARTE, CONCLUIU A TURMA QUE NÃO SOCORRE RAZÃO À APELANTE (EMBARGANTE), VEZ QUE NÃO SE PODE AFIRMAR A EXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO COM BONIFICAÇÃO DE FORMA INCONDICIONADA, POIS HÁ QUE SER CABALMENTE DEMONSTRADO QUE A BONIFICAÇÃO CONCEDIDA PELO INDUSTRIAL OU ATACADISTA FOI REPASSADA AO VAREJISTA, QUE, POR SUA VEZ, REPASSOU AO CONSUMIDOR. PERCEBE-SE QUE OS LIMITES DE UTILIZAÇÃO DA PRESENTE VIA FORAM EXCEDIDOS DE FORMA PATENTE, POIS A MERA INSATISFAÇÃO DA PARTE COM O RESULTADO DA DEMANDA OU A SUA DISCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS ADOTADOS NÃO REPRESENTA QUALQUER MÁCULA A SER SANEADA ATRAVÉS DOS EMBARGOS. (TJMG. 1.0079.13.059354-8/004. RELATORA DES(A) HELOÍSA COMBAT. JULGADO EM 28.05.2015. PUBLICADO EM 03.06.2015).

APELAÇÃO CÍVEL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. MERCADORIAS. REMESSA. BONIFICAÇÃO. ICMS. EXAÇÃO. LEGITIMIDADE. BONIFICAÇÃO INCONDICIONADA. PROVA DA OPERAÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE. SENTENÇA REFORMADA. -INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, O QUANTUM DAS BONIFICAÇÕES PROMOVIDAS PELO VENDEDOR,

SALVO QUANDO NÃO SUBORDINADA A NENHUM EVENTO FUTURO OU INCERTO, OU SEJA, QUANDO INCONDICIONADAS. -AUSENTE A PROVA DE TAL INCONDICIONALIDADE, RESTA PREJUDICADA A DECLARAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA, POSTO QUE IMPOSSÍVEL INDIVIDUALIZAR NA OPERAÇÃO MERCANTIL, QUAIS MERCADORIAS CORRESPONDEM A OPERAÇÕES ÚNICAS DE VENDA COM BONIFICAÇÃO - PARA AFASTAR A INCIDÊNCIA DO ICMS-, ÔNUS QUE COMPETE AO AUTOR, A TEOR DO ART. 333, INCISO I, CPC. (TJMG. 1.0024.10.039433-7/001. RELATOR DES. ANTÔNIO SÉRVULO. JULGADO EM 08.10.2013. PUBLICADO EM 18.10.2013).

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS - MERCADORIAS. REMESSA. BONIFICAÇÃO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXAÇÃO. LEGITIMIDADE. INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, O QUANTUM DAS BONIFICAÇÕES PROMOVIDAS PELO VENDEDOR, SALVO QUANDO NÃO SUBORDINADA A NENHUM EVENTO FUTURO OU INCERTO, OU SEJA, QUANDO INCONDICIONADAS. AUSENTE A PROVA DE TAL INCONDICIONALIDADE, RESTA DESCARACTERIZADA A VIOLAÇÃO A DIREITO LÍQUIDO E CERTO DO IMPETRANTE, SENDO IMPOSITIVA A DENEGAÇÃO DA ORDEM SUPPLICADA NA INICIAL. (TJMG. 1.0079.10.054768-0/001. RELATOR MANUEL SARAMAGO. JULGADO EM 12.01.12. PUBLICADO EM 23.01.12).

APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - DIREITO ADMINISTRATIVO - COMPENSAÇÃO DE ICMS - BONIFICAÇÃO - INCONDICIONALIDADE NÃO DEMONSTRADA - LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 - AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO.- O MANDADO DE SEGURANÇA, SEJA ELE NA FORMA REPRESSIVA OU PREVENTIVA, É CABÍVEL PARA A PROTEÇÃO DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO, NÃO PROTEGIDO POR HABEAS CORPUS NEM POR HABEAS DATA, EM SENDO O RESPONSÁVEL PELO ABUSO DE PODER OU ILEGALIDADE AUTORIDADE PÚBLICA, OU AGENTE DE PESSOA JURÍDICA, NO EXERCÍCIO DE ATRIBUIÇÕES DO PODER PÚBLICO, NOS TERMOS DO ART. 5º, LXIX DA CF/88.- A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NÃO INCLUI AS BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS, ENTENDIDAS COMO SENDO DESCONTOS INCONDICIONAIS, OU SEJA, UMA FORMA DE ESTÍMULO CONCEDIDO PELOS FORNECEDORES AOS SEUS CLIENTES, COMPRADORES, REVENDEDORES, DISTRIBUIDORES, ETC, PARA AUMENTAR A VENDA DO PRODUTO.- NÃO RESTANDO DEMONSTRADO QUE AS BONIFICAÇÕES CONCEDIDAS NÃO ESTAVAM ATRELADAS A QUALQUER CONDIÇÃO, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM DIREITO LÍQUIDO E CERTO. (TJMG. 1.0024.10.112908-8/001. RELATOR DÁRCIO LOPARDI MENDES. JULGADO EM 26.05.2011. PUBLICADO EM 08.06.2011).

A Impugnante alega ainda que eventuais consequências que a restituição acarretaria ao aproveitamento de créditos de ICMS por parte do destinatário não dizem respeito a ela, nem afastam seu direito à restituição do indébito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como o cliente não paga pelas mercadorias entregues em bonificação, o contribuinte que promove a saída de mercadorias em bonificação é quem arca com o encargo financeiro dos produtos, não havendo necessidade da autorização do destinatário para a restituição do imposto.

Ocorre, porém, que tais argumentos trazidos são relativos à não repercussão financeira da operação de bonificação. No entanto, o creditamento do ICMS regularmente destacado na nota fiscal é um direito do contribuinte destinatário da operação, sendo a pretendida restituição uma afronta ao princípio da não cumulatividade a que se submetem os impostos de tais natureza, conforme estabelecido no inciso I, § 2º, art. 155 da Constituição da República de 1988, *in verbis*:

CR/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - 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;

(...)

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Nas notas fiscais, objeto do presente pedido, a Impugnante destacou regularmente o ICMS dessas operações, concedendo aos destinatários o direito de apropriarem-se do mesmo.

A restituição de tais valores, em cumprimento ao princípio da não cumulatividade do ICMS, somente seria possível se a Impugnante comprovasse que os destinatários não se apropriaram do imposto destacado nas respectivas notas fiscais.

Sobre a temática do ICMS Substituição Tributária, abordada pela Impugnante ao afirmar que não efetuou o pedido de restituição do ICMS/ST retido sobre as mercadorias entregues em bonificação, mas apenas do ICMS “próprio”, é necessário salientar que a Fiscalização não se manifesta sobre deferimento ou indeferimento de pedido de restituição de ICMS recolhido sobre o título de ICMS/ST, conforme Parecer Fiscal às fls. 91:

“os valores destacados a título de ICMS OP, ora arguidos, foram computados como créditos para efeito de cálculo dos valores retidos/recolhidos a título de ICMS ST, à época dos fatos. Portanto, somente a título de esclarecimento, caso estivesse correto o entendimento da requerente e lhe fosse concedida a

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

restituição pleiteada, haveria de se refazer os cálculos do ICMS ST retido/recolhido, para exigência da diferença do ICMS ST e multas cabíveis, na proporção dos respectivos créditos da operação própria que teriam sido indevidos”.

Destaca-se, ainda, que, caso a Impugnante tivesse o direito à restituição, os valores anteriores a 5 (cinco) anos da data do protocolo do pedido já foram atingidos pela decadência, nos termos do art. 168, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN c/c art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 09/02/05.

Dessa forma correto o indeferimento do pedido de restituição efetuado pela Fiscalização. Não reconhecido o direito à restituição pleiteada.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. André Gavarini Baccarin e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Alexandre Périssé de Abreu.

**Sala das Sessões, 28 de julho de 2021.**

**Gislana da Silva Carlos  
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente**

CS/D