

Acórdão: 14.461/00/3^a
Impugnação: 40.10100142-09 - 40.10058514-24
Impugnante: General Electric do Brasil Ltda
Advogado: Ricardo Malachias Ciconelo/Outros
PTA/AI: 02.000157351-64 - 02.000157319-32
Inscrição Estadual: 048.012003.0384 (Autuada)
Origem: AF/Bom Despacho
Rito: Ordinário

EMENTA

Substituição Tributária - Lâmpadas - Constatado a falta de destaque do ICMS/ST em diversas notas fiscais. Operação de bonificação realizada sem o destaque do imposto com alegação indevida de não incidência. Infração caracterizada. Lançamentos procedentes, mantendo-se as exigências fiscais. Decisão Unânime.

RELATÓRIO

Constatou-se transporte de mercadorias acobertadas por diversas notas fiscais emitidas pela empresa General Electric do Brasil Ltda., RJ, destinado a empresa ARCOM COM.IMP.EXP. LTDA., localizada em Uberlândia, tendo como natureza da operação “Bonificação”, deixando, entretanto, de destacar o ICMS/ST.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada, por intermédio de procurador regularmente constituído, apresenta tempestivamente impugnações aos Autos de Infração, alegando em síntese que:

- *no desenvolvimento de sua atividade, comercializa os produtos de sua fabricação (lâmpadas em geral) para diversos clientes, inclusive neste Estado, e para vários concede um desconto incondicionado chamado costumeiramente de Bonificação, que nada mais é do que um desconto, porém em forma de mercadoria, e não um desconto financeiro, em dinheiro;*
- *o Estado do Rio de Janeiro, através da Lei Estadual 2.657/96, dispõe no art. 5º, II, “a”, que o imposto incidirá somente sobre as parcelas de descontos condicionados, excluindo da incidência do imposto as remessas de bonificação;*
- *em razão de ser o Rio de Janeiro signatário do Protocolo de Regime de Substituição Tributária n.º 17/95, do qual o Estado de Minas Gerais também faz parte, tal sistemática de arrecadação passou a fazer com que*

a impugnante fosse obrigada a recolher como substituto tributário o ICMS incidente sobre as remessas em bonificação;

- *a fim de resguardar o direito de não se sujeitar ao recolhimento do ICMS nas remessas em bonificação, obteve junto ao Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, medida liminar no Agravo de instrumento n.º 12034/99, objetivando afastar quaisquer ato de autoridade administrativa, no sentido de obstar ou autuá-la pelo exercício de seu direito de não recolher ICMS sobre as remessas destinadas a bonificação, alcançando também as remessas onde figura como substituto tributário;*
- *apenas para argumentar, ainda que fosse admitida a regularidade do lançamento, de qualquer modo, as multas exigidas seriam ostensivamente confiscatórias, procedimento vedado pelo art.150, inciso V, da CF/88;*
- *a bonificação é um expediente de incentivo às vendas, similar à concessão de descontos sobre o preço dos produtos, onde a empresa ao invés de abater financeiramente um determinado valor, bonifica o cliente justamente com um número maior de produtos, que não são cobrados, equivalendo-se a um desconto incondicionado;*
- *entender que sempre que existe saída de produto industrializado deve existir a tributação pelo ICMS é uma visão ultrapassada, totalmente superada com o advento da CF/88, que consagrou o “Princípio do Crédito Financeiro” e afastou definitivamente os conceitos de movimentação física como passíveis de caracterizar a ocorrência do fato gerador de tributos;*
- *em face do conceito de “base de cálculo” definido no art. 13, II, “a”, da LC 87/96, resta evidente que somente integrará a base de cálculo do ICMS os descontos condicionados, eximindo dos efeitos da tributação aqueles concedidos incondicionalmente, de que é exemplo a bonificação;*
- *a improcedência da tributação sobre mercadorias bonificadas já foi reconhecido no Estado de São Paulo, seja em resposta a Consultas fiscais, seja em sede de julgamento de processos administrativos;*
- *desta forma, mesmo havendo qualquer dispositivo expresso na legislação estadual de Minas Gerais, que preveja a incidência do ICMS sobre bonificação, tal norma de incidência é absolutamente inconstitucional e ilegal, uma vez que as bonificações não pode ser incluídas na base de cálculo do ICMS, pois este tributo somente incide sobre o valor das operações mercantis decorrente de um ato ou negócio jurídico que resulte saída de mercadoria;*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a decisão obtida em liminar no Agravo de Instrumento, n.º 12034/99, tornou ineficaz o disposto no Protocolo 17/95, relativo à antecipação do ICMS nas mercadorias remetidas em bonificação, no que se refere as operações realizadas, devendo ser entendida e cumprida por todos os Estados signatários, já que não pode existir a obrigação de antecipar o imposto onde ele não incide;
- sob outro aspecto, verifica-se também que não há sequer base de cálculo para a pretensa antecipação do ICMS, ao passo que a circulação que realizam nem sequer tem expressão econômica, restando demonstrado que por todos os lados que se olhe, a autuação é absolutamente indevida, “devendo ser cancelada e liberadas as mercadorias irregularmente apreendidas”;
- o STF manifestou-se através da Súmula 323, no sentido de que é incabível a apreensão de mercadorias como forma de forçar o contribuinte ao recolhimento de tributos;

Conclui requerendo sejam liberadas, imediatamente, as mercadorias e julgada insubsistente a ação fiscal, cancelando-se os Autos de Infração.

Da Manifestação Fiscal

Conforme disposto no art. 100 da CLTA/MG, o fisco refuta as alegações da impugnante, nos seguintes termos, em síntese:

- através da atribuição constitucional, prevista no art.155 II, o Estado de Minas Gerais, definiu na Lei 6763/75 o campo de incidência do ICMS, que realizada em concreto, ensejará a ocorrência do fato gerador e o nascimento da respectiva obrigação tributária;
- surgida a obrigação tributária, nasce para o sujeito passivo a obrigação ao pagamento de tributos ou penalidades pecuniária, podendo ser o sujeito passivo, contribuinte ou responsável, conforme disposto no art. 121 do CTN;
- a lavratura do auto de infração justifica-se pela infringência à legislação, que atribui ao autuado a responsabilidade da obrigação como substituto tributário, na forma do disposto nos artigos 128 do CTN, 6º da LC 87/96, e art. 22, inciso II, da Lei 6.763/75;
- em cumprimento ao disposto no § 3º do art.22 da Lei 6.763/75, foi celebrado o Protocolo n.º 17/95, do qual faz parte o Estado do Rio de Janeiro, relativo a operações com discos, fitas, lâminas e aparelhos de barbear, lâmpadas, ficando o contribuinte carioca obrigado a recolher por substituição o ICMS devido, delimitado no art.273 do Anexo IX, do Dec. 38.104/96;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a base de cálculo e as alíquotas utilizadas no auto de infração, atendem o disposto, respectivamente, nos art. 280, inciso II, “c”c.1, e 32 do Dec.38.104/96;
- não tendo havido a retenção do ICMS/ST devido a este Estado, a fiscalização efetuou a aplicação da penalidade relativa ao imposto não recolhido, prevista nos art.53 III, e 56 II § 2º da Lei 6763/75, não havendo portanto que se falar em confisco como alega a impugnante;
- a vedação ao confisco visa resguardar a capacidade contributiva do sujeito passivo nos tributos classificados como “diretos”, porque nos “indiretos” como é o caso do ICMS quem sofre o encargo é o consumidor, dessa forma, não procede falar em confisco do patrimônio do contribuinte;
- em operações cuja natureza considerou bonificação, a impugnante não destacou o imposto sobre a operação própria e nem o devido por substituição, baseando-se em duas condicionantes: por considerar bonificação como um desconto incondicional, e na obtenção de liminar no Agravo de Instrumento n.º 12034/99, junto ao Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro;
- a Lei 6.404, no art. 187, discrimina a demonstração de resultado do exercício e considera distinto os descontos comerciais e os descontos financeiros, sendo os descontos comerciais aqueles que ocorrem antes da venda, em razão da quantidade de mercadorias a serem adquiridas, e os descontos financeiros aqueles que ocorrem após a venda por antecipação de pagamento e são classificados no grupo de despesas financeiras na demonstração de resultado do exercício;
- equivoca-se a autuada ao considerar a bonificação como um desconto incondicionado. A bonificação é sim considerada um desconto condicionado estando portanto, sujeita à tributação, havendo previsão nesse sentido tanto na legislação do Estado do Rio de Janeiro, em seu art. 5º, Inciso II, “a”, quanto na Lei 6.763/75;
- segundo Rubens Miranda de Carvalho, in ICMS – Comentários à LC 87/96, “da mesma forma que a administração não pode manipular a base de cálculo para provocar o aumento de tributos, também o contribuinte não poderá fazê-lo com a finalidade de reduzir o seu valor”;
- admitindo-se por hipótese que a bonificação fosse um desconto incondicionado, a impugnante estaria fadada ao fechamento, pois conforme se observa nas notas fiscais acostada aos autos (fls.05 a 14), a concessão do desconto se deu sobre a totalidade da carga transportada (197.960 mil lâmpadas);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o pleito constante na inicial da ação judicial, visa afastar qualquer ato que venha a ser praticado pela Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, bem como o direito de se creditar dos valores que entende terem sido recolhidos indevidamente nos últimos dez anos, inferindo-se assim que os efeitos da liminar obtida na ação judicial não alcança as operações em que a impugnante figura como substituto tributário;
- as operações praticadas pela autuada configuram-se em fato gerador previsto no art. 2º, inciso VI, c/c art.4º, inciso I “a”, do RICMS/96, cujo prazo para recolhimento do imposto considera-se esgotado em face do disposto no art.89, inciso IV, do RICMS/96;
- não houve apreensão de mercadorias mas apenas substituição das notas fiscais emitidas pela impugnante por notas fiscais avulsas, logo não faz sentido, a liberação de mercadorias pretendida pela impugnante;

Conclui pugnando pela improcedência das impugnações.

A Auditoria Fiscal apresenta pareceres pormenorizados, opinando pela procedência dos lançamentos para manter integralmente as exigências fiscais.

Em sessão realizada em 05/10/00 os PTAs foram retirados de pauta, face ao adiantado da hora, marcando-se extra-pauta para o dia 06/12/00.

DECISÃO

Os bem elaborados pareceres da Auditoria Fiscal passam a integrar a motivação desta decisão, como segue.

"Versa a presente autuação sobre as exigências de ICMS calculado à alíquota de 18%, e MR (100%), por ter o Fisco constatado o transporte de lâmpadas elétricas em remessa efetuada pela autuada, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro, para contribuinte situado neste Estado, acobertado por notas fiscais **sem destaque do ICMS devido por substituição tributária**, consignando na nota fiscal, como natureza da operação, “bonificação comercial”.

Note-se que em momento algum a Impugnante nega as acusações imputadas no Auto de Infração, todavia, tenta se eximir da obrigação alegando que a bonificação não caracteriza circulação de mercadoria, pois se equívale a um desconto incondicional sobre o qual não enseja tributação. Sustenta seu entendimento em liminar obtida em ação judicial, impetrada contra a Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, cujas cópias encontram-se anexadas aos autos.

O cerne da questão conforme se observa reside em definir se as remessas de mercadoria feita pela Impugnante a título de bonificação se configuram em fato gerador de ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Recorde-se que o nascimento da obrigação tributária independe da manifestação da vontade do sujeito passivo. Vale dizer, não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se, o vínculo obrigacional abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado. Por isso, a obrigação tributária diz-se “*ex lege*”.

Como se sabe, na Legislação Mineira, Lei 6.763/75, a figura do substituto tributário está contemplada no artigo 22, a da seguinte forma:

*“Art. 22 - Ocorre a **substituição tributária**, quando o recolhimento do imposto devido pelo:*

(....)

*II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, **ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;***

(....)

*§ 3º - Caso o responsável esteja situado em outra unidade da Federação, **a substituição dependerá de acordo entre os Estados envolvidos.**” (destacamos)*

A responsabilidade da Autuada na condição de substituto tributário na operação em análise, advém do **Protocolo N.º 17/85** (e não 17/95), celebrado inicialmente entre os Estados do Amazonas, Rio de Janeiro e São Paulo, ao qual o Estado de Minas Gerais aderiu, mediante celebração do **Protocolo N.º 18/98**, cujos efeito vigoraram a partir de 01/07/98.

O **Protocolo N.º 18/98**, por sua vez, foi implementado pelo Decreto Estadual N.º 39.767, de 23/07/98, que através do art. 5º, inseriu a norma no RICMS/96, passando a matéria a ser disciplinada no Capítulo XXXI, Anexo IX, art. 273, *verbis*:

***Art. 273 - Os estabelecimentos industrial, importador ou arrematante de mercadoria importada, objeto de apreensão ou abandono, situados nos Estados do Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, São Paulo, Sergipe e Tocantins, nas operações com lâmpada elétrica, inclusive para lanterna, reator e interruptor automático termoeletrico (starter) para partidas de lâmpadas e tubos de descarga seco, classificados nas posições 8539.2, 8539.3, 8504.10 e 8536.50.02.01 da NBM/SH, destinadas a estabelecimento localizado neste Estado, são responsáveis, na condição de substitutos, pela retenção e recolhimento do imposto devido pelas saídas subseqüentes ou na entrada com destino ao uso ou consumo do destinatário.**(destacamos)*

Assim sendo, resta claro a responsabilidade da Impugnante, na condição de substituto, nas operações objeto da autuação em análise.

Quanto ao aspecto material do fato gerador, é imperativo, num passo primeiro, obter o significado jurídico das palavras bonificação, e desconto, com estrita observância dos aspectos jurídico-comercial. Neste sentido valemo-nos do Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva:

“Bonificação – em sentido mercantil, propriamente dito é entendido como abatimento ou redução, por liberalidade do vendedor ou credor, bonificando com

abatimento o valor da compra ou reduzindo o valor da dívida, no ato de seu pagamento, com ampla quitação (p. 332, Volume I, 3ª Edição, Forense, 1991)."

"Desconto – indica o vocábulo, 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. Desconto, na técnica mercantil, também se diz para o abatimento ou bonificação feita ao devedor pelo pagamento antecipado de sua dívida. (p. 49, Volume II, 3ª Edição, Forense, 1991)."

Após estas conceituações, cumpre-nos verificar a legislação tributária que no art.2º do RICMS/96, disciplina expressamente a questão da bonificação da seguinte forma:

"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"; (destacamos)

Reportando-nos às notas fiscais fls.05 a 14, observa-se que a natureza da operação, objeto das exigências, trata-se de "bonificação comercial", a qual é concedida **sob a forma de mercadorias** e não sobre o valor da compra, não se enquadrando portanto, nas ressalvas contidas nos art.13, § 2º "b", da Lei 6763/75 e o art.56 do RICMS/96, como quer fazer crer a Impugnante.

Conforme afirma a própria Impugnante "a bonificação é um expediente de incentivo às vendas", e na prática consiste no oferecimento pelo vendedor ao comprador, de uma quantidade a mais de mercadorias que é calculada em função do volume das compras, ou seja, quando maior a quantidade comprada, maior é o percentual de bonificação e por conseguinte, maior a quantidade de mercadoria adquirida.

É evidente que todas as mercadorias adquiridas, inclusive aquelas a título de bonificação, deverão ser igualmente contabilizadas no ativo da empresa adquirente, na conta "mercadoria", as quais serão posteriormente comercializadas, completando-se assim a **circulação econômica**.

Vale lembrar que, **operações relativas à circulação de mercadorias** são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor.

As notas fiscais constantes dos autos evidenciam de forma incontestável que a autuada, na condição de responsável, promoveu a remessa de mercadorias destinadas a comercialização por contribuinte mineiro, sem contudo oferecê-las à tributação, na forma prevista na legislação, acarretando sérios prejuízos ao Erário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescente-se ainda que para caracterização do fato gerador é irrelevante a natureza jurídica da operação de que resulte a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, conforme dispõe o art.6º, § 8º da Lei 6763/75.

Logo, constatado a ocorrência do fato gerador e não tendo a impugnante destacado o imposto devido na operação, esgota-se o prazo para recolhimento do imposto, a teor do art.89, inciso III, do RICMS/96.

No tocante ao aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquota), em face do disposto no art.280, inciso II, alínea “c” e “c-1”, reputam-se corretas a base de cálculo adotada pelo fisco, demonstrada às fls.04, bem como a aplicação da alíquota relativa à operações internas, ficando inviabilizado o abatimento do imposto das operações próprias, em razão de não ter sido o mesmo destacado nas notas fiscais.

Como bem salientou o autuante, o pleito constante na inicial da ação judicial, enfocada pela Impugnante, visa obstar qualquer ato que venha a ser praticado pela Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, bem como o direito de se creditar dos valores que entende terem sido recolhidos indevidamente nos últimos dez anos, inferindo-se assim que os efeitos da liminar obtida na referida ação diz respeito ao ICMS devido nas operações próprias, não alcançado as operações em que a Impugnante figura como substituto tributário, posto que o sujeito ativo nestas operações é o Estado de Minas Gerais.

Quanto ao pedido de liberação das mercadorias, a análise do mesmo encontra-se prejudicada, pois conforme esclareceu o autuante as mercadorias não foram objeto de apreensão.

Ante o exposto, considerando que o procedimento da autuada, resultou em falta de recolhimento do imposto devido por substituição tributária, reputa-se correto o lançamento das exigências demonstradas no Auto de Infração, relativas a ICMS e respectiva Multa de Revalidação (em dobro), prevista no art. 56, Inciso II, e § 2º da Lei 6763/75."

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedentes os lançamentos, mantendo-se as exigências fiscais. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia, Edwaldo Pereira de Salles e Glemer Cássia Viana Diniz Lobato.

Sala das Sessões, 06/12/00

**Mauro Heleno Galvão
Presidente/Relator**

L