

As bonificações em mercadorias e o ICMS

Gustavo Vettorato*

O presente ensaio originou-se da resposta à dúvida de um cliente, quanto ao tratamento tributário a ser dado às bonificações em mercadorias. Como é sabido por todos, nos meios mercantis, as bonificações em mercadorias são uma espécie de prêmio ou estímulo dado pelos fornecedores aos seus compradores, revendedores, distribuidores, agentes, como forma de aumentar as vendas através da entrega não onerosa de mercadorias a estes. Contudo, pairou a dúvida: a operação de saída de uma mercadoria bonificada é tributada pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS ou não?

Primeiramente, deve-se atentar para o fato de como devem ser consideradas as bonificações em mercadorias:

1ª) Se elas são, simplesmente, um estímulo dado pelo fornecedor ao seu revendedor ou comprador, cuja efetivação não fique a depender de evento futuro e incerto para obtenção do bônus, as bonificações podem ser consideradas como um desconto incondicional;

2ª) Porém, caso elas sejam condicionada a algum termo, ou evento futuro e incerto, as bonificações são um desconto condicionado.

No primeiro caso, não haveria o nascimento do crédito tributário do ICMS na saída da mercadoria pelo fornecedor, pois a base de cálculo do tributo seria zero, ou no mínimo, reduzida do valor total na proporção da bonificação. Ou seja, a mercadoria bonificada circularia sem que houvesse valor da operação, igualando-se a um desconto incondicionado. Essa conclusão é simples de ser obtida com a leitura do disposto nos arts 2.º, inciso I, e 13, § 1.º, inciso II, alínea a, da Lei Complementar Federal n.º 87/1996:

"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;

(...)

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

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

(...)

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;"

O texto da lei complementar disciplinadora do ICMS, conforme o disposto art. 155, § 2º, inciso XII, i, da Constituição Federal de 1988, não incluiu a expressão bonificações, bem como deixa claro que somente descontos concedidos sob condição podem ser inclusos na base de cálculo e sofrer a incidência completa da regra-matriz tributária do ICMS, excluindo-se, dessa forma, os descontos incondicionados.

No segundo caso, haveria a incidência e a cobrança do ICMS na saída da mercadoria pelo fornecedor, pois tal desconto é considerado incerto e condicionado, logo haveria um valor de troca na operação.

Todavia, as diferenciações feitas aqui não são feitas pelos fiscos estaduais, eles consideram toda bonificação como um desconto condicionado, logo a saída da mercadoria bonificada do estabelecimento do fornecedor seria tributada pelo ICMS. Como exemplo de tal entendimento, basta citar trechos dos Regulamentos do ICMS dos Estados de Mato Grosso e São Paulo (grifos nossos):

- Regulamento do ICMS do Estado de Mato Grosso:

"Art. 32. (...)

§ 1º - Integram a base de cálculo do imposto os valores correspondentes a:

I – seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como bonificações ou descontos concedidos sob condição;"

- Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo:

"Art. 34. (...)

§ 1º - Incluem-se na base de cálculo:

1 - seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, descontos concedidos sob condição, bem como o valor de mercadorias dadas em bonificação;"

Isso já foi exposto claramente pelo Coordenador de Administração Tributária da Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo, que emitiu a Decisão Administrativa n. 4, de 30.11.2000. Nela, o fisco paulista deixou claro o entendimento que não é possível tal diferenciação, que o valor da mercadoria bonificada deverá fazer parte da base de

cálculo do tributo, e que será sempre equivalente a um desconto condicionado. Vide a conclusão de tal decisão:

"Cabe alertar que as operações realizadas de agora em diante, isto é, a partir de 20/07/2.000, a título de bonificação em mercadorias, independentemente de constarem ou não na mesma Nota Fiscal da operação de venda, não mais poderão ser excluídas da base de cálculo do ICMS, em virtude da nova redação dada pela Lei n.º 10.619/2000 ao § 1º do artigo 24 da Lei n.º 6.374/89."

Ao contrário dos fiscos estaduais, o reconhecimento das bonificações em mercadorias como descontos incondicionados, conforme o primeiro caso de interpretação mencionado, tem tomado força no Poder Judiciário, no raciocínio do seguinte exemplo básico: se eu vendi 100 unidades de um produto à R\$ 100,00 e bonifiquei o comprador com mais 10 unidades do mesmo, na verdade, eu vendi 110 unidades a R\$ 100,00, o equivalente a um desconto de 9,09%. O que ocorreu foi a redução do valor da operação de circulação, logo a redução da base de cálculo do ICMS. Inclusive, esses precedentes apóiam-se em posicionamento da Secretaria da Receita Federal em classificar bonificações em mercadorias como descontos incondicionados, e colocam a impossibilidade da legislação tributária alterar o sentido e conteúdo de expressões correntes do costume mercantil, conforme o art. 110, do Código Tributário Nacional. É interessante citar as ementas do Recurso Especial n. 715.255-MG, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, da Solução de Consulta n.º 159/2003, da Superintendência Regional da Receita Federal da 6ª Região, repedida em várias outras decisões do fisco federal, vide in literis:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

1. Inexiste ofensa ao art. 535 do CPC, quando o tribunal de origem pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

2. O art. 146, inciso III, alínea "a", da Carta Maior reserva à lei complementar a definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados na própria Constituição, como é o caso do ICMS (art. 155, II), a definição dos respectivos contribuintes, fatos geradores e bases de cálculo.

3. Infere-se do texto constitucional que este, implicitamente, delimitou a base de cálculo possível do ICMS nas operações mercantis, como sendo o valor da operação mercantil efetivamente realizada ou, como consta do art. 13, inciso I, da LC n.º 87/96, "o valor de que decorrer a saída da mercadoria". Neste sentido, a doutrina especializada:

´Realmente a base de cálculo do ICMS não é o preço anunciado ou constante de tabelas. É o valor da operação, e este se define no momento em que a operação se concretiza. Assim, os valores concernentes aos descontos ditos promocionais, assim

como os descontos para pagamento à vista, ou de quaisquer outros descontos cuja efetivação não fique a depender de evento futuro e incerto, não integram a base de cálculo do ICMS, porque não fazem parte da do valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria. (...)” (MACHADO, Hugo de Brito. "Direito Tributário - II", São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1994, p.237)

4. Consectariamente, tendo em vista que a Lei Complementar n.º 87/96 indica, por delegação constitucional, a base de cálculo possível do ICMS, fica o legislador ordinário incumbido de explicitar-lhe o conteúdo, devendo, todavia, adstringir-se à definição fornecida pela Lei Complementar.

5. Desta sorte, afigura-se incontestemente que o ICMS descaracteriza-se acaso integrarem sua base de cálculo elementos estranhos à operação mercantil realizada, como, por exemplo, o valor intrínseco dos bens entregues por fabricante à empresa atacadista, a título de bonificação, ou seja, sem a efetiva cobrança de um preço sobre os mesmos.

6. Deveras, revela *contraditio in terminis* ostentar a Lei Complementar que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria e a um só tempo fazer integrar ao preço os descontos incondicionais ou bonificações (Precedentes: REsp n.º 721.243/PR, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 07/11/2005; REsp n.º 725.983/PR, Rel. Min. José Delgado, DJ de 23/05/2005; REsp n.º 477.525/GO, deste Relator, DJ de 23/06/2003; e REsp n.º 63.838/BA, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJ de 05/06/2000)" (Recurso Especial n. 715.255-MG, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, Rel. Min. Luiz Fux, DJU 10.04.2006)

"EMENTA: (...)BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS - As bonificações concedidas em mercadorias, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, significam parcelas redutoras da receita de venda (descontos incondicionais)." (Solução de Consulta n.º 159/2003, da Superintendência Regional da Receita Federal da 6ª Região, DOU 29.09.2003)

Porém, esse pensamento somente encontra guarita na esfera judicial e, provavelmente, não será adotado de forma geral e expressa pelos fiscos estaduais.

Isso posto, chega-se à conclusão de que, para fins do nascimento do crédito tributário do ICMS, as bonificações em mercadorias devem sempre ser abordadas sob dois prismas: o primeiro como desconto incondicionado e o segundo como desconto condicionado, a depender dos reais termos contratuais. Sobre a primeira situação, não haveria o nascimento do crédito tributário, e, sobre a segunda, haveria. Desta forma, é dever dos fiscos estaduais a melhor regulamentação do assunto, e dos contribuintes o protesto administrativo ou judicial por essa diferenciação conceitual.

Referências Bibliográficas Principais

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 8 ed., São Paulo : Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13 ed., São Paulo : Saraiva, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de Melo. ICMS Teoria e Prática. 6 ed., São Paulo : Dialética, 2003.

*advogado militante em Porto Alegre e Cuiabá, pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e em Economia Agroindustrial pela Universidade Federal do Mato Grosso

VETTORATO, Gustavo. **As bonificações em mercadorias e o ICMS** . Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1135, 10 ago. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8748>>. Acesso em: 10 ago. 2006.