

A INCIDÊNCIA DO ICMS NA REMESSA EM BONIFICAÇÃO

FERNANDEZ, Gabriel Audácio Ramos¹

RESUMO

Trata-se de estudo sobre a incidência do ICMS e ICMS – ST na remessa em bonificação, quando o contribuinte se utiliza deste expediente como desconto incondicional das mercadorias vendidas.

Palavras-Chave: ICMS. ICMS-ST. Remessa em bonificação. Desconto incondicional.

ABSTRACT

This a study on the incidence of ICMS and ICMS-ST in the bonus remittance when the taxpayer uses this expedient as an unconditional discount on the merchandise sold.

Keywords: ICMS. ICMS-ST. Bonus remittance. Unconditional discount.

¹ Advogado associado à Advocacia Ramos Fernandez. E-mail: gabriel@ramosfernandez.com.br

INTRODUÇÃO

A remessa em bonificação é modalidade de desconto incondicional que o fornecedor de mercadorias tem as mãos para estimular a comercialização de seus produtos.

Esta hipótese ocorre quando o fornecedor das mercadorias entrega quantidade maior do que aquela originalmente adquirida pelo consumidor, reduzindo assim o preço unitário de cada mercadoria. Com a redução do preço unitário ocorre o que se convencionou denominar de desconto incondicional, vez que desvinculado de qualquer contraprestação do consumidor.

Típico exemplo é o chamado “compre 2 e leve 3”.

A discussão ganha relevância a partir do momento em que os fiscos estaduais passam a exigir o ICMS e ICMS-ST sobre estas mercadorias dadas em bonificação.

As discussões judiciais sobre o tema giram em torno da pergunta: no caso da remessa em bonificação, nas condições acima, estariam preenchidas as características da operação mercantil (fato gerador do ICMS)?

É este o questionamento que se busca responder neste breve estudo, à luz dos dispositivos legais pertinentes e jurisprudência atual dos Tribunais.

1 - REMESSA EM BONIFICAÇÃO. DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

A remessa em bonificação é modalidade de desconto incondicional que o fornecedor de mercadorias emprega nas suas transações comuns.

A espécie mais corriqueira de desconto é a redução do valor da mercadoria, geralmente estabelecida em percentual da operação.

No caso da remessa em bonificação é diferente. Ao invés de se reduzir o valor da operação em si, o vendedor das mercadorias entrega mais produtos ao adquirente com o objetivo de bonifica-lo. Através desta política, o vendedor consegue reduzir o valor de cada item, singularmente considerado, sem, contudo, alterar o valor original da transação.

O motivo mais comum para que se faça a remessa em bonificação é o interesse na modificação do mercado de consumo. Veja-se que através desta prática, o vendedor consegue

colocar mais dos seus produtos à disposição dos interessados, estimulando a aquisição destes itens, sua apresentação ao mercado e etc.

O fabricante do produto consegue atingir mais possíveis consumidores.

Por estas vantagens não é raro encontrar fabricantes, distribuidores, atacadistas que se utilizam da remessa em bonificação.

2 – DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NA REMESSA EM BONIFICAÇÃO.

O ICMS é modalidade tributária que pertence ao espécie imposto e de acordo com o art. 155, II², da Constituição Federal, é de competência dos Entes federativos estaduais e do Distrito Federal.

A leitura do dispositivo constitucional deixa claro que o fato gerador do ICMS é a operação que põe em circulação mercadorias ou serviços.

Todavia, como bem assinala Ives Gandra da Silva Martins a operação deve ser considerada segundo o critério da circulação econômica e não apenas a circulação física das mercadorias. Note-se dos ensinamentos do eminente doutrinador:

O ICMS é um imposto relativo às operações de circulação de mercadorias. É, pois, um imposto sobre a circulação. Pela nova Constituição é mais. É um imposto de comercialização, pois assim determina o artigo 155 § 2º inciso XI. Vale dizer, não mais a circulação física, mas apenas aquela de conteúdo econômico foi hospedada pela Carta Suprema.³

A referência do professor ao parágrafo segundo inciso XI⁴ do art. 155 da CRFB, não foi despropositada. É que o texto constitucional menciona expressamente a “comercialização” como operação que constitua fato gerador do ICMS.

² 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;

³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos tributários da nova Constituição. São Paulo: Resenha Tributária, 1990. p. 11-61.

⁴ § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

Assentada esta primeira premissa, o questionamento é inevitável. Que comercialização estaria fazendo o fornecedor de mercadorias quando bonifica seu consumidor com a remessa de mais produtos do que aqueles originalmente adquiridos?

Esta parcela dada em bonificação é forma de desconto incondicional, ou seja, esvaziada do conceito constitucional do fato gerador do ICMS, vez que sobre estes itens não teria havido comercialização e, portanto, estariam ausentes os caracteres econômicos da operação.

A Lei Complementar nº 87/96 que dispõe sobre o ICMS e dá outras providências complementa o raciocínio desenvolvido nos parágrafos acima.

Ao elencar o rol de contribuintes do imposto, o art. 4º da LC 87/96 não deixa dúvidas quanto ao intuito comercial – econômico – da operação que dá margem à incidência do ICMS. Note-se da redação legal:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Grifos nossos.⁵

Por este caminho, se entende que a remessa em bonificação não constitui fato gerador do ICMS, porque ausente a operação econômica no caso. A parcela destinada como desconto incondicional não foi alvo de comercialização. Pelo contrário, é modalidade de *plus* em que o vendedor das mercadorias entrega ao seu consumidor mais do que aquilo que foi adquirido, reduzindo-se o valor unitário de cada item.

Importante destacar que, para que não configure fato gerador do ICMS, o desconto, ou, no caso, a remessa em bonificação, deve ser concedida de forma incondicional, isto é, independentemente de qualquer contraprestação do consumidor.

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 13 de Setembro de 1996. Brasília. 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 01.abr. 2018.

Isso porque o art. 13, §1º, II, “a” da LC 87/96 assim dispõe:

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:

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;⁶

Raciocínio inverso ao do dispositivo legal significa concluir que descontos concedidos incondicionalmente não devam ser incluídos na base de cálculo do ICMS. A interpretação é simples e em sentido contrário ao desenvolvido pelo legislador.

A doutrina do direito tributário também estudou o tema, tendo pontuado Hugo de Brito Machado:

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 do valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria.⁷

Em que pese a clareza do dispositivo acima analisado, os fiscos estaduais têm editado regulamentos de ICMS que trazem interpretação diversa desta aqui realizada.

Cite-se, como exemplo, o Decreto nº 45.490/2000 do Estado de São Paulo. O art. 37, §1º, 1, determina que deve ser incluído na base de cálculo do ICMS o valor das mercadorias dadas em bonificação.

Note-se do teor do dispositivo:

Artigo 37 - Ressalvados os casos expressamente previstos, a base de cálculo do imposto nas hipóteses do artigo 2.º é (Lei 6.374/89, art. 24, na redação da Lei 10.619/00, art. 1.º, XIII):

§ 1.º - Incluem-se na base de cálculo:

⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 13 de Setembro de 1996. Brasília. 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 01.abr. 2018.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Direito Tributário - II, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1994, pág. 237.

1 - seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, descontos concedidos sob condição, bem como o valor de mercadorias dadas em bonificação;⁸

O trato da matéria no âmbito das legislações estaduais e federais é completamente distinto. Enquanto a LC 87/96, em sentido inverso, determina que os descontos incondicionais não se incluem na base de cálculo do ICMS, os regulamentos estaduais têm dito o contrário, à evidência do decreto bandeirante.

A divergência dos dispositivos não passou despercebida ao Poder Judiciário. O Superior Tribunal de Justiça enfrentou o tema repetidas vezes e sedimentou o entendimento de que os descontos incondicionais, dentre os quais a remessa em bonificação, não se incluem na base de cálculo do ICMS.

Esta é a redação da súmula nº 457 daquela Corte Superior, *in verbis*:

Súmula nº 457. Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS.

Especificamente no caso da remessa em bonificação o Superior Tribunal de Justiça analisou a matéria no REsp n 1.111.156/SP, afetado ao regime dos recursos especiais repetitivos. Veja-se da ementa abaixo colacionada:

TRIBUTÁRIO - ICMS - MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO - ESPÉCIE DE DESCONTO INCONDICIONAL - INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL - ART. 13 DA LC 87/96 - NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. 1. A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais; não envolve incidência de IPI ou operação realizada pela sistemática da substituição tributária. 2. A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio. 3. A literalidade do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os "descontos concedidos incondicionais". 4. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que o valor das mercadorias

⁸ SÃO PAULO. Decreto nº 45.490 de 30 de novembro de 2000. São Paulo, 2000. Disponível em <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>> acessado em 01.abr.2018.

dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS. 5. Precedentes: AgRg no REsp 1.073.076/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25.11.2008, DJe 17.12.2008; AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008; REsp 975.373/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.5.2008, DJe 16.6.2008; EDcl no REsp 1.085.542/SP, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 24.3.2009, DJe 29.4.2009. Recurso especial provido para reconhecer a não-incidência do ICMS sobre as vendas realizadas em bonificação. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça. (REsp 1111156/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2009, DJe 22/10/2009). Grifos nossos.⁹

O caso em apreço envolvia justamente o Estado de São Paulo. Em análise à situação do contribuinte que não concordava com a inclusão das mercadorias dadas em bonificação na base de cálculo do ICMS, sufragou-se o entendimento de que realmente, a insurgência prosperava, de modo a se declarar expressamente o direito de excluir da base de cálculo do ICMS o valor das mercadorias bonificadoras.

Apenas a título de registro, deixa-se consignado que após o precedente acima citado, o Superior Tribunal de Justiça ratificou sua posição no REsp nº 923.012, também julgado na forma de recurso representativo de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73).

Após o precedente do E. Superior Tribunal de Justiça, a Corte Estadual também enfrentou o tema e ratificou o entendimento de que o valor das mercadorias dadas em bonificação, enquanto desconto incondicional, não se insere na base de cálculo do ICMS. Veja-se:

APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO – Ação Declaratória – ICMS - Pleito que visa seja declarada a inexistência de relação jurídico-tributária quando da remessa de mercadorias dadas em bonificação - Sentença de procedência – O valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS – Precedentes do STJ – Creditamento de valores pagos a maior – Impossibilidade – Incidência do art. 166 do CPC – Sucumbência recíproca - Sentença parcialmente reformada. Recursos oficial e voluntário da FESP parcialmente providos. (TJ-SP - APL: 00008091620138260428 SP 0000809-16.2013.8.26.0428,

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1111156/SP, Primeira Seção, Relator: Ministro Humberto Martins, Data de Publicação: 22/10/2009.

Relator: Eduardo Gouvêa, Data de Julgamento: 29/02/2016, 7ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 01/03/2016).¹⁰

A conclusão deste estudo é que dúvida não há quanto a não inclusão do valor das mercadorias dadas em bonificação na base de cálculo do ICMS.

3 - O ICMS-ST NA REMESSA EM BONIFICAÇÃO.

Esclarecido o primeiro ponto, acerca da não incidência do ICMS nas remessas de mercadorias dadas em bonificação, enquanto conservarem a natureza de desconto incondicional, um segundo questionamento se faz pertinente. Seria o mesmo entendimento aplicável no caso em que a tributação se dá no regime da substituição tributária?

Para responder a esta pergunta, é necessário um aprofundamento no estudo desta sistemática de tributação.

A substituição tributária está prevista na CRFB no art. 150, §7º, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.¹¹

Como se observa do texto constitucional, a substituição tributária visa concentrar a atividade arrecadatória em uma única operação, antecipando os fatos geradores subsequentes.

Na chamada substituição tributária para frente, por exemplo, o fisco elege uma operação no início da cadeia como sendo aquela que será tributada pelas demais subsequentes.

¹⁰ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça Estadual. Apelação nº 0000809-16.2013.8.26.0428, 7ª Câmara de Direito Público. Relator: Desembargador Eduardo Gouvêa, Data de Julgamento: 29/02/2016. Data de Publicação: 01/03/2016.

¹¹ BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil. Brasília. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01.abr. 2018.

Trocando em miúdos, tomemos a hipótese da indústria alimentícia que vende o seu produto ao distribuidor, este, por sua vez, vende ao atacadista, que vende ao varejista, que vende ao consumidor final.

Neste exemplo, a substituição tributária para frente teria lugar na operação da indústria para o distribuidor, antecipando-se todas as demais. A indústria seria a substituta dos demais membros da cadeia, que teriam a posição de substituídos, e seria responsável pelo pagamento do tributo.

Para que o sistema funcione bem, o fisco elege um valor que por presunção representa as operações subsequentes e que é usado como base de cálculo do ICMS.

Há, como visto, uma antecipação do recolhimento do tributo.

Ao que importa para os fins do presente artigo, a matéria ainda não se encontra pacífica nos Tribunais. Existem precedentes em sentido favorável e em sentido contrário aos contribuintes.

O fundamento das decisões proferidas em favor dos contribuintes repousa na afirmação de que o regime da substituição tributária nada mais é do que uma facilidade legal para a arrecadação do tributo. Esta corrente afirma que a substituição tributária nada mais faria do que antecipar os fatos geradores ainda não realizados e concentrá-los em uma operação única.

Deste modo, o regime de ST (substituição tributária) não poderia alterar elementos essenciais do tributo. Como visto no item precedente, o valor das mercadorias dadas em bonificação não se inclui na base de cálculo do ICMS uma vez que esta operação específica não é operação mercantil que atraia a incidência do imposto estadual.

Noutros dizeres, o fato de ter havido uma remessa em bonificação não gera o ICMS, tanto no caso do imposto simples quanto na modalidade de substituição tributária.

Sob estas premissas, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, em unanimidade, deu provimento ao Recurso Especial nº 975.373, em que era recorrente General Eletric do

Brasil LTDA e recorrido o Estado de Minas Gerais, para declarar a não incidência do ICMS-ST na remessa em bonificação. Veja-se da ementa do julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 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. RECURSO ESPECIAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 1. O valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integram a base de cálculo do ICMS (REsp 715.255/MG, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 28.03.2006, DJ de 10.04.06). 2. O artigo 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 (artigo 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 artigo 13, inciso I, da Lei Complementar 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 do valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria. (...)" (Hugo de Brito Machado, in "Direito Tributário - II", São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1994, pág. 237). 4. Conseqüentemente, 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 incontestado 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, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 23.06.2003; e REsp n.º 63.838/BA, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJ de 05.06./2000). 7. As assertivas ora expostas infirmam a pretensão do fisco de recolhimento do ICMS, incidente sobre as mercadorias dadas em bonificação, em regime de substituição tributária. Isto porque, a despeito dos propósitos de facilitação arrecadatária que fundam a substituição tributária, é evidente que a mesma não pode ensejar a alteração dos elementos estruturais do ICMS, especialmente no que atine a

composição de sua base de cálculo. Esta é justamente a lição de Roque Antônio Carraza: "De qualquer forma, mesmo sem perdermos de vista os propósitos arrecadatórios da substituição tributária, é óbvio que ela não pode servir de instrumento para alterar os elementos estruturais do ICMS, sobretudo os que dizem respeito à composição de sua base de cálculo. Vai daí que, se - como estamos plenamente convencidos - as vendas bonificadas têm como única base de cálculo o preço efetivamente praticado, esta realidade, imposta pela própria Constituição (que, conforme vimos, traça todos os elementos da regra-matriz do ICMS), em nada é afetada pela circunstância de a operação mercantil desencadear o mecanismo da substituição tributária. Não temos dúvidas, pois, em afirmar que nos casos em que o contribuinte emite nota fiscal (seja de venda, seja de outras saídas) destinada a Estados onde se adota o mecanismo da substituição tributária de ICMS o valor a ser deduzido como forma de crédito há de ser o efetivamente praticado na operação de venda com bonificação, vale dizer, zero. Nossa convicção lastreia-se na circunstância de que a bonificação é realidade acessória da operação de compra e venda mercantil, estando, destarte, submetida à regra *accessorium sequitur suum principale*. Esta realidade acessória em nada é abalada pelo mecanismo da substituição tributária, que não tem, de per si, o condão de desnaturar os efeitos tributários da operação mercantil, tal como expostos neste estudo." (in "ICMS", 10.^a ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2005, págs. 117/118). 8. Outrossim, o fato gerador do imposto (a circulação) decorre da saída da mercadoria do estabelecimento do vendedor, pouco importando a legislação local do adquirente, aplicável aos produtos dessa origem. É que nessa Unidade, nas operações posteriores, observar-se-á a transferência eventual das mercadorias fruto de bonificação à luz da não cumulatividade. 9. 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. 10. Recurso especial provido, invertendo-se os ônus sucumbenciais. (REsp 975.373/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/05/2008, DJe 16/06/2008).¹²

Todavia, é necessário se fazer uma advertência, qual seja, a de que este entendimento não é uníssono na jurisprudência, inclusive dentro do âmbito do próprio Superior Tribunal de Justiça.

Em sentido contrário, a 2^a Turma daquele sodalício, pontou no recurso especial nº 1.001.713/MG, de relatoria do Min. Castro Meira. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BONIFICAÇÕES. 1. Inexistindo a garantia de que a bonificação concedida pelo substituto tributário ao substituído não vai ser transferida ao consumidor final, o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente. Precedente da Segunda Turma. 2.

¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 974.373/MG, Primeira Turma, Relator: Ministro Luiz Fux, Data de Publicação: 16/06/2008.

Recurso especial não provido. (REsp 1001713/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/05/2008, DJe 21/05/2008).¹³

Como o regime da substituição tributária para frente nada mais é do que a antecipação do pagamento por um dos contribuintes, em relação ao tributo que incidiria nas operações subsequentes, o entendimento daquela Turma, que é bem sintetizado na sua ementa, é o de que não haveria garantias de que as mercadorias dadas em bonificação conservariam esta natureza até chegarem às mãos do consumidor final.

4 – DA LEGITIMIDADE PARA REQUERER A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ART. 166 DO CTN.

Respondidas estas questões acerca da não inclusão do valor das mercadorias dadas em bonificação na base de cálculo do ICMS, surge um segundo questionamento.

Seria possível a restituição deste imposto pago à mais? Se sim, em quais termos e condições?

O ICMS integra o rol dos chamados tributos indiretos, isto é, aqueles que permitem a transferência do ônus fiscal à terceiros.

O já mencionado art. 4º da LC 87/96 dispõe que contribuinte do ICMS é aquela pessoa, física ou jurídica, que põe em circulação, com o intuito comercial, bens ou serviços em caráter habitual.

Noutros dizeres, o contribuinte do ICMS é o vendedor das mercadorias ou serviços.

Ocorre que na prática, a situação não é tão simples. Embora, pela disposição legal o tributo deva ser pago pelo vendedor, no dia a dia comercial o que acontece é a inclusão do valor do ICMS no preço do produto ou serviço.

¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 100713/MG, Segunda Turma, Relator: Ministro Castro Meira, Data de Publicação: 21/05/2008.

Ou seja, o vendedor de mercadorias, ou prestador de serviços, cobra do seu cliente o valor natural da operação e nele adiciona o valor do ICMS. Quem efetivamente paga o tributo estadual é o adquirente destes bens ou serviços.

Veja-se nas notas fiscais que representam as operações mercantis feitas entre os vendedores e os adquirentes, o valor do ICMS vem destacado e incluso no valor total da nota.

Através deste mecanismo, é possível ao contribuinte legal (vendedor) transferir o ônus fiscal (pagamento do tributo) ao comprador das mercadorias ou serviços.

Cria-se, assim, a dicotomia entre contribuinte de direito e contribuinte de fato. O primeiro é aquele eleito pela legislação como o responsável pelo pagamento do tributo. O segundo, por sua vez, é aquele que na prática realmente o paga.

Feito este primeiro esclarecimento, destaca-se o regulamento legal da matéria relativa restituição deste tributo pago à maior, através do instituto denominado repetição do indébito tributário.

No caso da repetição do indébito tributário fundada em tributo indireto, dispõe o art. 166 do CTN:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.¹⁴

A análise do dispositivo traz implícito o princípio geral de direito da proibição do enriquecimento sem causa, previsto expressamente do CCB (arts. 864 a 866).

É que, se o contribuinte transferiu o encargo tributário a terceiro, como nos exemplos citados acima, evidentemente que ele não pagou o tributo tido como indevido.

¹⁴ BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Brasília. 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 01.abr. 2018.

Desta forma, ao legitimar seu pedido de repetição de indébito tributário, estaria ocorrendo um enriquecimento sem causa. A Administração tributária estaria devolvendo o tributo recolhido indevidamente a quem não o pagou.

É por este motivo que, no caso dos tributos indiretos, se exige prova do pagamento. Diga-se, requer-se que o contribuinte prove que realmente suportou o ônus fiscal, que pagou o tributo, para que haja legitimidade no requerimento da repetição de indébito.

A segunda alternativa reside no caso em que, não tendo o contribuinte legal suportado o ônus fiscal, tenha ele autorização expressa daquele que o fez. Noutros dizeres, há também legitimidade para se requerer a repetição do indébito tributário daquele que, embora não tenha pago o tributo, esteja autorizado a receber a restituição, em lugar daquele que havia originalmente suportado o encargo.

Por este motivo é que fartamente se encontra na jurisprudência decisões que negam provimento ao pedido de repetição de indébito tributário do contribuinte legal, que nestas condições, não pagou o tributo, tendo transferido o encargo a terceiro.

Logo, sob pena de indeferimento do pedido, aquele que deseja requerer a repetição do indébito tributário no caso da indevida inclusão do valor das mercadorias dadas em bonificação na base de cálculo do ICMS, deverá provar o pagamento, ou demonstrar possuir autorização expressa daquele que o tenha feito.

CONCLUSÃO

A toda evidência, restou muitíssimo claro que o ICMS não deve incidir nas remessas em bonificação.

Diga-se, o valor das mercadorias dadas em bonificação não integra a base de cálculo do ICMS, uma vez que não está caracterizada a operação mercantil que atrai a incidência do tributo.

Não se cogita de comercialização propriamente dita, como prevê a legislação como fato gerador do ICMS.

Na verdade, a remessa em bonificação é espécie de desconto incondicional, que de acordo com o disposto na LC 87/96 não se inclui na base de cálculo do ICMS.

A afirmação é ratificada pela jurisprudência dos Tribunais, inclusive no âmbito do STJ.

Contudo, não se pode concluir a questão com a mesma segurança quando se fala no caso do ICMS em regime de substituição tributária, tendo em vista que a matéria recebe trato diferente nas Cortes nacionais.

O fundamento para manutenção da inclusão do valor das mercadorias na base de cálculo do ICMS ST é relevante e não pode ser ignorada. Afinal de contas, de fato, não há garantias de que nas operações seguintes a mercadoria originalmente dada em bonificação conservará esta natureza de desconto incondicional.

REFERÊNCIAS

MACHADO, Hugo de Brito. **Direito Tributário - II**, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1994, pág. 237.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Aspectos tributários da nova Constituição**. São Paulo: Resenha Tributária, 1990. p. 11-61.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87 de 13 de Setembro de 1996**. Brasília. 1996. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 01.abr. 2018.

BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil. Brasília**. 1988. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01.abr. 2018.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Brasília. 1966. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 01.abr. 2018.

SÃO PAULO. **Decreto nº 45.490 de 30 de novembro de 2000**. São Paulo. 2000. Disponível em < <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html>> acessado em 01.abr.2018.