

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – ICMS

EFEITOS JURÍDICOS SOBRE BONIFICAÇÕES E DESCONTOS

I – INTROITO: DO ICMS SOBRE “CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA”. 1.1. DAS CARACTERÍSTICAS DO ICMS. 1.2. DAS MATERIALIDADES DO ICMS. II – DOS DESCONTOS OFERECIDOS AO CLIENTE/CONSUMIDOR. 2.1. DO DESCONTO OFERECIDO PELO SUBSTITUTO NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”. III – DAS MERCADORIAS OFERECIDAS COMO BONIFICAÇÃO.

I – INTROITO: DO ICMS SOBRE “CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA”

1.1. DAS CARACTERÍSTICAS DO ICMS

Inicialmente, cumpre esclarecer características básicas acerca do imposto sobre operações de Circulação de Mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação – ICMS, posto que lhe discorrer é o ponto nevrálgico de análise sobre seus efeitos jurídicos.

O ICMS é um imposto de competência estadual, isto é, compete privativamente aos Estados e ao Distrito Federal a sua instituição (CF/88, artigo

155, II), salvo exceções constitucionais¹. Tem função extrafiscal, no que tange sua utilização com vistas a intervir ou fomentar determinado setor econômico, por exemplo: o benefício fiscal do Pró Emprego concedido pelo nosso estado catarinense é uma prova legal da utilização do ICMS como forma de atrair empresas e, assim, estimular determinado segmento comercial, no caso citado o da importação.

Imposto tido como indireto, ou seja, significa que seu ônus econômico é repassado na cadeia mercantil, relação esta que, para fins de relevância jurídica, exige-se previsão legal de sua transferência. No caso do ICMS, há determinação legal que o valor do imposto inclui-se em sua base de cálculo (LC 87/96, art. 13, § 1º, I), classificando-o como indireto.

Igualmente, classifica-se como sendo proporcional (alíquotas aplicáveis independente da importância tributável, estabelecidos em percentagem constante de modo que o valor do imposto final devido cresce em proporção exata), real (imposto fixado conforme a matéria tributável, desconsiderando as condições pessoais de quem o paga) e pode ser seletivo (aplicando sua alíquota segundo a essencialidade do produto circulado – CF/88, art. 155, § 2º, III).

Por fim, obedece a sistemática da não-cumulatividade (fracionado), deduzindo o valor cobrado do imposto em face do devido na etapa subsequente (CF/88, art. 155, § 2º, I).

¹ Cabe excepcionalmente à União instituir o ICMS sobre Territórios Federais (CF/88, art. 147).

Estabelecida as características intrínsecas a este imposto estadual, cabe tecermos suas materialidades previstas na Constituição Federal de 1988.

1.2. DAS MATERIALIDADES DO ICMS

A materialidade do ICMS esta delineado na Constituição Federal (art. 155, II), do qual se extraí os seguintes signos presuntivos de riquezas aptos a ensejar exigência deste imposto pela receita estadual, a saber:

- Operações relativas à circulação de mercadorias;
- Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- Prestações de serviços de comunicação.

Para os fins propostos neste parecer, nos adstringiremos a explicar o ICMS sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”, definindo o alcance semântico de cada signo jurídico que o compõe, o que levará a compreensão de quais situações ocorridas no meio comercial revelam fato tributável por este tributo.

O termo “operação”, no contexto citado, tem significado de realização de negócio jurídico comercial, exigindo assim relação contratual entre sujeitos-de-direito que visam operar juridicamente no comércio (compra-e-venda, consignação, permuta, etc). Cumpre lembrar que “a caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua” (LC, art. 2º, § 2º).

O termo “circulação” incube necessariamente, em seu alcance lógico-semântico jurídico, a transferência da propriedade do bem objeto de negócio jurídico (operação jurídica). Ou seja, para que o ICMS seja devido, antes deve circular, ou seja, deve o bem ter sua propriedade transferida entre os sujeitos-de-direito.

Por fim, o termo “mercadoria” tem relação direta com bem objeto de mercancia, isto é, bem destinado ao comércio, o que faz exigir habitualidade nessas operações, signo revelador de ato comercial entre sujeitos-de-direito. E por essa razão, que não há incidência do ICMS sobre a transferência de mercadorias entre matriz e filiais, conforme se posiciona o Supremo Tribunal Federal (Precedente: RE 158.834).

II – DOS DESCONTOS OFERECIDOS AO CLIENTE/CONSUMIDOR

Os descontos são figuras jurídicas utilizadas no meio econômico, que se traduzem como incentivos nas operações comerciais, de sorte a contribuir para as vendas de um determinado produto ou prestação de um específico serviço. Dito isto, importante destacar duas modalidades que se dão esse desconto: os descontos condicionais e os descontos incondicionais.

Seguimos com os conceitos jurídicos de ambos:

- DESCONTOS CONDICIONAIS: destaca-se por estar subordinado ao cumprimento de uma condição futura e incerta, para concluir o

negócio jurídico. Ou seja, no momento de efetivação do negócio, as partes contratantes (sujeitos-de-direito) não definem se a condição para o desconto será ou não cumprida, razão pela qual o desconto é considerado subordinado a um evento futuro e incerto. Exemplo: Caso o pagamento seja antecipado a data estipulada contratualmente, é concedido um desconto de 10% (dez por cento).

Sobre os descontos concedidos condicionalmente pela empresa vendedora, importante destacar que são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro – CSLL (art. 299 do RIR/1999).

- DESCONTOS INCONDICIONAIS: oferecido independentemente de qualquer condição futura, sendo o acerto do desconto concretizado mediante a conclusão do negócio. Logo, o desconto é considerado quando da emissão do documento fiscal, não compondo a base de cálculo de incidência do ICMS. Exemplo: Na compra de uma quantidade X de mercadorias, é ofertado um desconto de 10% (dez por cento).

Importante destacar que o desconto concedido incondicionalmente deve figurar no título executivo ou em documento em contábil hábil, segundo sua modalidade de emissão ou natureza jurídica. Exemplo: sendo nota promissória, o desconto deverá ser mencionado no verso do título, com expressão alusiva à circunstância motivadora da concessão, e sendo nota fiscal, o desconto deve ser

mencionado no corpo do documento.

No registro contábil os descontos concedidos incondicionalmente são mencionados como dedução da receita bruta, logo no início da DRE (resultado do exercício), bem como são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro - **CSLL** (art. 299 do RIR/1999).

O fundamento legal encontra-se enunciado prescritivamente na Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) e no Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina (RICMS²), em seu anexo 01, conforme segue abaixo:

LEI COMPLEMENTAR 87/96

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;

REGULAMENTO DO RICMS/SC (ANEXO 01)

Art. 22. Integra a base de cálculo do imposto: (...)

II - o valor correspondente a:

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

² Aprovado pelo Decreto n 2.870, de 27 de agosto de 2001.

Sendo assim, os descontos incondicionais serão deduzidos da base de cálculo do ICMS, exigindo-se tributação sobre o valor líquido da pessoa jurídica. Já os descontos condicionais não poderão ser deduzidos, aplicando-se a tributação sobre o valor bruto.

A Súmula do Superior Tribunal de Justiça nº 457 reforça a diretriz legal pela não-incidência do ICMS sobre os descontos incondicionais, através do seguinte enunciado:

“Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS.” (Súmula nº 457 do STJ).

Verifica-se que o teor da súmula é genérico, comportando diversas interpretações sobre “operações mercantis”, pois esta como gênero comporta inúmeras espécies de operações, desde as normais até as operações que envolvam substituição tributária do ICMS.

2.1. DO DESCONTO OFERECIDO PELO SUBSTITUTO NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”

Tratando das operações mercantis que envolvam substituição tributária “para frente”, ou seja, quando a lei elege o responsável pelo recolhimento tributário advindo de toda cadeia subsequente a ele, o STJ, em recente acórdão (2011), que incide ICMS nos descontos incondicionados concedidos pelo substituto tributário da cadeia, posto não ser possível verificar a ocorrência de desconto pelo substituído em sua etapa.

Segue abaixo a referida decisão:

Processual. Tributário. Ofensa ao art. 535 do CPC não comprovada. ICMS. Substituição tributária “para frente”. Desconto incondicional. Base de cálculo. Art. 8º da LC 87/1996. Precedentes.

1. É pacífico no STJ que a decisão que soluciona a lide com fundamentos suficientes, ainda que não enfrente todos os argumentos das partes, não viola o art. 535 do CPC.

2. A Segunda Turma fixou o entendimento de que o desconto ou a bonificação concedidos pelo substituto ao substituído tributário não são necessariamente repassados ao cliente deste último, de modo que inexistente direito ao abatimento da base de cálculo do ICMS na sistemática da substituição tributária “para frente”.

3. É inquestionável que, se não houvesse substituição tributária, o desconto incondicional não integraria a base de cálculo do ICMS na primeira operação (saída do fabricante para a distribuidora), aplicando-se o disposto no art. 13, § 1º, II, “a”, da LC 87/1996.

4. Em se tratando de substituição tributária, no entanto, a base de cálculo refere-se ao preço cobrado na segunda operação (saída da mercadoria da distribuidora para o seu cliente), nos termos do art. 8º da LC 87/1996. Inviável supor, sem previsão legal, que o desconto dado pela fábrica, na primeira operação, seja repassado ao preço final (segunda operação).

5. Entendimento pacificado pela Primeira Seção, no julgamento dos EREsp 715.255/MG, e reafirmado pela Segunda Turma, ao apreciar o REsp 1.041.331/RJ.

6. Agravo Regimental não provido” (AgRg no REsp nº 953219/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 04-02-2011).

Esta claro que o STJ optou por uma interpretação econômica do texto legal, dessa forma incluindo os valores dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS, quando na sistemática de substituição tributária “para frente”.

Tal interpretação, uma vez que não se suporta em diretrizes legais, mas sim econômicas, pode ser discutida perante o Poder Judiciário, de forma a regulá-la, impedindo exigência do ICMS, pela receita estadual, quando o substituto tributário concede descontos incondicionais em suas operações mercantis.

III – DAS MERCADORIAS OFERECIDAS COMO BONIFICAÇÃO

O conceito de bonificação é enunciado prescritivamente no RICMS/SC, anexo 01, art. 23, III, parágrafo único, conforme segue abaixo:

REGULAMENTO DO RICMS-SC (ANEXO 01)

Art. 23. Não integra a base de cálculo do imposto: (...)

III – as bonificações em mercadorias.

Parágrafo único. Considera-se bonificação a unidade entregue a mais, pelo vendedor, da mesma mercadoria consignada no documento fiscal e que não represente acréscimo ao valor da operação.

Ou seja, a bonificação é uma espécie de desconto incondicional, cujo se traduz num preço dado aos clientes para tornar o produto mais atrativo e competitivo, estimulando essa forma sua compra.

Este desconto, conforme se depreende do RICMS/SC, não integra a base de cálculo do ICMS, dessa a base de cálculo não é o preço anunciado, mas efetivamente o valor da operação, definido no instante em que esta se concretiza. Sendo assim, os valores de bonificação não integram a base de cálculo do ICMS porque não fazem parte do valor da operação da qual decorre à saída da

mercadoria da empresa.

Por fim, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação mercantil realizada, sendo assim, no que tange aos valores concernentes aos descontos promocionais, da mesma forma os descontos para pagamento à vista, ou ainda quaisquer descontos cuja conclusão não dependa de evento futuro e incerto – características essa dos descontos condicionados – não se agregam a base de cálculo do citado imposto estadual, posto não revelarem signo presuntivo de riqueza apto a ser tributado.

Florianópolis, 09 de março de 2014.

Equipe de Direito Tributário da Lobo & Vaz Advogados Associados.

Acesse o site: <http://www.lzadv.com.br>

É permitida a reprodução do artigo, desde que seja dado o crédito ao site/blog da Lobo Vaz Advogados Associados e que não seja para fins comerciais.