

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

186

(MARÇO - 2011)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões

Vicente Vê

é o autor da fotografia reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.

MACHADO
ADVOCACIA EMPRESARIAL
(Biblioteca)



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Edilson Pereira Nobre Júnior - Considerações sobre o cabimento da responsabilidade civil da Administração Tributária e o emprego dos meios coativos indiretos

1. A exposição do problema. 2. Duas questões prévias. 3. A Administração Tributária e os atributos do ato administrativo. 4. A exigibilidade e o novo perfil da relação jurídico-tributária. 5. Uma amostra casuística da responsabilidade civil da Administração Tributária. 6. Alguns remates.

7

Eurico Marcos Diniz de Santi - ISS versus ICMS na prestação de serviços

1. Demarcação da situação objeto de análise. 2. Da falsa dúvida entre operações relativas à circulação de mercadorias e de prestação de serviços: vender lentes é circulação de mercadorias, montagem de armação é prestação de serviços. 3. Os vários níveis da legislação tributária vigente e a inconstitucionalidade da tese que pretende associar prestação de serviços à competência do ICMS.

23

Guilherme Cezaroti - A compensação do crédito tributário decorrente de preclusão em medida judicial

1. O momento da ocorrência do trânsito em julgado. 2. A questão da "ativação" e compensação dos créditos.

30

Hugo de Brito Machado - A bonificação e a base de cálculo do ICMS na substituição tributária

1. Introdução. 2. Valor da operação como base de cálculo do ICMS. 3. A questão referente à substituição tributária. 4. Conclusões.

37

Júlio César Rossi - Os tratados internacionais e a sua superioridade: a interpretação do artigo 98 do Código Tributário Nacional à luz da Convenção de Viena sobre o Direito dos tratados

1. Introdução. 2. Processualística constitucional de celebração de tratados em nosso País. 3. Monismo ou dualismo? 4. A visão a respeito do *status* legal dos tratados internacionais: aspectos gerais. 5. Tratados internacionais que tratam de matéria tributária: a sempre atual leitura do artigo 98 do Código Tributário Nacional e a necessidade de romper com os precedentes. 6. Considerações finais.

43

Marcus Abraham - Limitação temporal dos efeitos da coisa julgada sobre a Cofins das sociedades civis

- I - Introdução. II - Da revogação da isenção até o julgamento pelo STF. III - Contornos da coisa julgada, seus limites e efeitos. IV - A cláusula *rebus sic stantibus* e as relações continuativas. V - A mudança superveniente da legislação da Cofins. VI - O acolhimento da tese na jurisprudência: TRF da 2ª Região e STJ. VII - Efeitos imediatos da legislação superveniente na limitação temporal da coisa julgada. VIII - Conclusão.

55

Renato Lopes Becho - Responsabilidade tributária solidária, por contribuição social, na construção civil

- I - Colocação do problema. II - O custeio da seguridade social. III - A solidariedade do artigo 30, VI, da Lei nº 8.212/1991. IV - A responsabilidade no CTN. V - Os fatos que têm motivado a aplicação da responsabilidade tributária. VI - A responsabilidade tributária na construção civil por débitos previdenciários. VII - A normatização administrativa da responsabilidade: o Decreto nº 3.048/1999 e a Instrução Normativa nº 3/2005. VIII - Considerações finais.

73

A Bonificação e a Base de Cálculo do ICMS na Substituição Tributária

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça no sentido de que “embora as mercadorias dadas em forma de bônus não integrem a base de cálculo do tributo, considera-se devido o ICMS no regime de substituição tributária, já que não se pode presumir a perpetuação da bonificação na cadeia de circulação no sentido de beneficiar igualmente o consumidor final”. E disse ainda que esse mesmo entendimento aplica-se ao desconto incondicional.¹

Espera-se que se mantenha, e se consolide, esse entendimento, porque se trata de manifestação do Superior Tribunal de Justiça que merece o aplauso de quantos trabalham com questões atinentes à relação tributária. Não se trata de ser a favor da Fazenda, mas de ser a favor do Direito, ser de grande relevância na elaboração da doutrina do Direito Tributário, para cuja construção o Poder Judiciário é de fundamental importância.

Temos afirmado que o valor das mercadorias dadas em bonificação não integra a base de cálculo do ICMS. Aliás, já em livro publicado em 1971 sustentamos que o imposto não incide sobre as bonificações em mercadorias porque na verdade o comprador cobra pelas unidades vendidas, e pelas bonificadas, o preço nominal das primeiras.² E temos sustentado também que o desconto incondicional não integra a base de cálculo do ICMS,³ nem integra a base de cálculo do IPI.⁴

Na verdade, tanto no que diz respeito à bonificação, como no que diz respeito ao desconto incondicional, o que importa é saber se integram o *valor da operação*, pois a lei, ao definir a base de cálculo, refere-se ao valor da operação, tanto quando trata da base de cálculo do IPI como quando trata da base de cálculo do ICMS.



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Recurso Especial nº 1.167.564-MG, relatora Ministra Eliana Calmon, julgado em 5/8/2010.

² Hugo de Brito Machado. *Imposto de Circulação de Mercadorias*. Sugestões Literárias, São Paulo, 1971, p. 101.

³ Hugo de Brito Machado. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. I, 2ª edição. Atlas, São Paulo, 2007, p. 569.

⁴ Hugo de Brito Machado. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. I, 2ª edição. Atlas, São Paulo, 2007, pp. 507 a 510.

Neste pequeno estudo, vamos demonstrar que o entendimento manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que é devido o ICMS, no regime de substituição tributária, tanto sobre o valor da bonificação como sobre o valor do desconto incondicional. E que esse entendimento não está em conflito com a jurisprudência firmada naquele Tribunal, no sentido de que os valores, tanto das mercadorias dadas em bonificação, como do desconto incondicional, não integram a base de cálculo do referido imposto.

Começaremos por examinar em que consiste o valor da operação como base de cálculo do ICMS, para demonstrarmos porque os valores, tanto o da bonificação como o do desconto incondicional, não integram essa base de cálculo. Depois examinaremos a questão referente à substituição tributária para demonstrarmos que nas operações praticadas pelo substituído a situação é diferente.

2. Valor da Operação como Base de Cálculo do ICMS

2.1. Definição legal da base de cálculo do ICMS

A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em seu artigo 12, define como hipótese de incidência do ICMS, entre outras, a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte (inciso I), a transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado (inciso III), e a transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente (inciso IV). E em seu artigo 13, inciso I, diz que nessas hipóteses é o valor da operação.

As hipóteses de incidência do ICMS mais comuns na atividade empresarial são exatamente as mencionadas nos incisos I, III e IV do artigo 12 da Lei Complementar nº 87/96. Podemos, portanto, afirmar que a legislação desse imposto define como sua base de cálculo *o valor da operação* realizada com a mercadoria.

A questão que se coloca, então, consiste em saber se o valor das mercadorias que são ofertadas como bônus, em uma operação, integram o valor da operação ou devem ser a este somado para a determinação da base de cálculo do imposto.

2.2. Valor da operação e bonificação em mercadorias

Não temos dúvida de que o valor da bonificação integra o valor da operação na qual se encarta essa bonificação. Há entre a bonificação e a operação de venda da mercadoria um vínculo inegável. Uma decorre da realização da outra. Há inegável unidade, de sorte que o valor da operação inclui o valor das mercadorias bonificadas.

Sobre o tema já escrevemos:

“Na venda de determinada quantidade de mercadoria, pode o vendedor, em vez de conceder ao comprador um desconto, dar a este, em bonificação, mais tantas unidades da mesma mercadoria. Na venda de cem unidades, dá em bonificação dez unidades, em vez de conceder um desconto de dez por cento.

O fisco tem sustentado que o imposto incide também sobre as mercadorias dadas em bonificação, ao argumento de que o ato ou negócio jurídico pelo qual operou-se a circulação é irrelevante. No caso teria havido uma doação, e sobre as doações incide o ICMS.

A prática de bonificações em mercadorias era muito comum por parte dos laboratórios e distribuidores de produtos farmacêuticos, e a tese do fisco terminou aceita pelo Supremo Tribunal Federal.^[5]

Laborou em equívoco a Corte Maior.

Cuida-se de tese sustentada pelo fisco em flagrante incongruência, porque fundada na doutrina que empresta prevalência à forma jurídica, relativamente à realidade econômica. Doutrina que se presta para justificar o *planejamento tributário*, e por isto mesmo tem sido fortemente combatida pelos defensores das Fazendas Públicas, e contra a qual na Alemanha, na França, na Itália, alguns juristas desenvolveram a denominada *interpretação segundo a realidade econômica*, doutrina que no Brasil, com algumas restrições e peculiaridades foi defendida no Brasil por Amílcar de Araújo Falcão.^[6]

Aliás, para demonstrar o equívoco da tese segundo a qual o imposto incide também sobre o valor das bonificações, nem é preciso recorrer à doutrina da interpretação segundo a realidade, porque o legislador, sob a influência da mesma, já abandonou as formas jurídicas na definição do fato gerador do ICMS, na medida em que considerou hipótese de incidência desse imposto a operação de circulação de mercadorias, sem qualquer alusão ao negócio jurídico no qual se materializa. O imposto não incide sobre a venda, nem sobre a consignação, ou a permuta de mercadorias, mas sobre uma operação de circulação. Basta, para demonstrar o equívoco, ver-se que a base de cálculo é o valor da operação.

Quando o vendedor de cem unidades de medicamento dá em bonificação dez unidades, na verdade ele está vendendo cento e dez unidades pelo preço das cem. Não importa que as cem unidades tenham sido vendidas, e as dez tenham sido doadas. Há, nestes casos, evidente relação de dependência entre a doação e a venda, de sorte que sem esta aquela não existiria. Houve na realidade apenas uma operação, cuja forma é mista, de venda e de doação. O valor da operação, como um todo, é o que importa. Esse valor é a base de cálculo do imposto.

Já em livro publicado em 1971 sustentamos que o imposto não incide sobre as bonificações em mercadorias porque na verdade o comprador cobra pelas unidades vendidas, e pelas bonificadas, o preço nominal das primeiras.^[7]

Com a decisão do Supremo Tribunal Federal, a praxe de conceder bonificações em mercadorias parece ter caído em desuso. O vendedor certamente a substituiu pela concessão de desconto incondicional, e assim termina pagando menos imposto. Na venda das cem unidades de medicamento, em vez de dar em bonificação mais dez unidades, e pagar o imposto sobre o valor das cem unidades, concede um desconto ao comprador. Vende apenas cem, concede o desconto, e paga imposto sobre o valor líquido da operação. Menos, portanto, do que pagaria se vendesse as cento e dez unidades.^[8]

2.3. Valor da operação e desconto incondicional

Os descontos que o vendedor concede ao comprador de mercadorias podem ser classificados em duas espécies, a saber, o incondicional e o condicional. Embora se possa dizer que o desconto classificado como *incondicional* depende, a rigor, de uma condição do negócio, como acontece, por exemplo, com a venda para pagamento a

⁵ STF - 2ª Turma, RE nº 89.692, rel. Ministro Cordeiro Guerra, RTJ nº 89, p. 663.

⁶ Cf. Alfredo Augusto Becker. *Teoria Geral do Direito Tributário*. Saraiva, São Paulo, 1963, pp. 114/117.

⁷ Hugo de Brito Machado. *Imposto de Circulação de Mercadorias*. Sugestões Literárias, São Paulo, 1971, p. 101.

⁸ Hugo de Brito Machado. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. 2ª edição. Dialética, São Paulo, 1999, pp. 79/80.

vista, certo é que no contexto da definição da base de cálculo do ICMS só é considerado como desconto *condicional* aquele desconto que fica a depender de condição futura.

O desconto que no momento em que é fechado o negócio não fica a depender de evento futuro e, por isto mesmo, incerto, é definido como desconto incondicional e este não integra o valor da operação. Assim, não integra a base de cálculo do imposto.

Sobre o assunto já escrevemos:

“A rigor, o desconto incondicional não poderia mesmo integrar a base de cálculo, porque não faz parte do valor da operação, que não é o preço proposto, mas o preço efetivo, ou preço contratado.

Quando a mercadoria é posta à venda geralmente é fixado um preço, que é o preço proposto, ou preço da oferta. O desconto incondicional é aquele concedido no momento em que se faz a venda. No momento em que se efetiva o contrato. O desconto incondicional é concedido ao comprador, para que se efetive a venda. É a diferença entre o preço da oferta e o preço do contrato. É inteiramente estranho, portanto, ao valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria, posto que tal operação somente se efetivou depois de concedido o desconto.”⁹

Não há dúvida, portanto, de que o desconto incondicional não integra a base de cálculo do ICMS. Tese, aliás, hoje pacificamente aceita na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Resta-nos explicar por que a afirmação de que as bonificações e os descontos incondicionais não integram a base de cálculo do ICMS não é incompatível com a orientação jurisprudencial adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual em se tratando de substituição tributária as bonificações e os descontos incondicionais integram, sim, a base de cálculo do imposto.

3. A Questão Referente à Substituição Tributária

3.1. A substituição tributária para frente no ICMS

A Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, entre outras alterações do texto constitucional introduziu o parágrafo 7º no artigo 150, que estabelece:

“§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo da 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.”

É a denominada substituição tributária para frente, que mais exatamente se poderia chamar de cobrança antecipada do imposto, quer dizer, cobrança do imposto antes que o mesmo se faça devido.

Realmente, se o imposto diz respeito a um “fato gerador que deva ocorrer posteriormente”, esse imposto ainda não é devido, porque é precisamente a ocorrência do fato gerador do imposto que o torna devido. Mas esta é uma outra questão, cujo desenvolvimento aqui não seria oportuno. Basta, aqui, deixarmos claro que, nesse tipo de substituição tributária, ao substituto é atribuída a responsabilidade pelo pagamento de tributo que ainda não existe no plano concreto. É coisa do futuro.

⁹ Hugo de Brito Machado. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. 2ª edição. Dialética, São Paulo, 1999, p. 78.

3.2. Bonificação e desconto incondicional na operação consumada

Quando uma empresa vende mercadorias a outra que as vai revender, se concede bonificação, ou desconto, o valor da bonificação, ou do desconto, não deve ser somado ao preço da venda porque este constitui o valor da operação, valor que se define considerando tanto a bonificação como o desconto.

Em outras palavras, a bonificação oferecida ou o desconto incondicional concedido participam da definição do preço efetivamente praticado, vale dizer, do valor da operação que é a base de cálculo do ICMS. Essa bonificação, ou esse desconto incondicional, todavia, dizem respeito apenas à operação realizada entre o contribuinte substituto e o contribuinte substituído, ficando o primeiro com a obrigação de recolher o ICMS relativo a essa operação, na condição de contribuinte mesmo.

— A empresa que deu a bonificação, ou o desconto incondicional, é também obrigada a recolher, na condição de substituto tributário, o ICMS relativo a operações futuras, que ainda devem ocorrer, mas ela não é parte nessas operações e as bonificações ou descontos que concedeu não se projetam necessariamente a elas.

3.3. Manifestações do STJ

No Superior Tribunal de Justiça firmou-se, acertadamente, o entendimento segundo o qual o valor das bonificações e dos descontos incondicionais não integra a base de cálculo do ICMS. E esse entendimento tem sido invocado pelos que pretendem ver adotado o mesmo critério no que diz respeito à base de cálculo do ICMS referente às operações futuras, vale dizer, às operações realizadas pelos substituídos.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que inexistindo a garantia de que a bonificação concedida pelo substituto tributário ao substituído vai ser transferida ao consumidor final, o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente.¹⁰

Em seu voto proferido no Recurso Especial nº 993.409-MG, o Ministro Castro Meira afirma, com inteira propriedade, que:

“O recolhimento do imposto comporta o exame de duas operações estanques: a que se apeará entre o produtor e o revendedor, e a subsequente, quando o produto se transmitirá ao consumidor final.

A base de cálculo da segunda operação é o valor que presumidamente aquele produto alcançará ao chegar no mercado, realizando o objetivo de que o ICMS incida durante toda a cadeia de consumo.”

E depois de transcrever trechos do artigo 8º da LC nº 87/96, esclareceu:

“Como bem decidiu a Corte origem, não há como se entender que eventual bonificação concedida seria transmitida ao consumidor final, já que o preço de venda, em verdade, refletirá as vicissitudes do mercado.

Desse modo, não há como se pautar o Fisco pelo valor da operação entre substituto e substituído quanto à bonificação em produtos concedida, sob pena de ferir o objetivo precípua do mecanismo da substituição tributária.”

¹⁰ Invocando diversos precedentes, assim decidiu o Superior Tribunal de Justiça, por sua 2ª Turma, no Recurso Especial nº 993.409, de Minas Gerais, relator o Ministro Castro Meira, julgado em 13 de maio de 2008. Na ementa desse julgado parece haver apenas um equívoco, que é a palavra *não* depois da palavra substituído.

Esse mesmo entendimento foi manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça ao julgar o Recurso Especial nº 1.167.564-MG, do qual foi relatora a Ministra Eliana Calmon, julgado em 5 de agosto de 2010, no qual ficou esclarecido que a tese é aplicável tanto às bonificações em mercadorias como aos descontos incondicionais.

4. Conclusões

Em face das considerações expendidas podemos firmar as seguintes conclusões:

1ª) As bonificações e os descontos incondicionais não integram a *base de cálculo* dos tributos em relação aos quais a lei defina como tal o *valor da operação*. Esse entendimento é pacífico na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

2ª) No regime de substituição tributária para frente, instituído pela legislação do ICMS, a operação consumada entre o contribuinte substituto e o contribuinte substituído não se confunde com a operação futura, que deve ocorrer entre o contribuinte substituído e aquele que venha a adquirir deste as mercadorias.

3ª) As bonificações ou os descontos incondicionais ocorridos nas operações entre o substituto e o substituído dizem respeito apenas a essas operações, e não às operações futuras a serem realizadas pelo substituído com aqueles que do mesmo vão adquirir as mercadorias.

4ª) Assim, é incensurável o entendimento do Superior Tribunal de Justiça que, mantendo a jurisprudência já firmada naquela Corte (conclusão 1ª), nega a sua aplicação aos casos nos quais se questiona a base de cálculo do ICMS cobrado no regime de substituição tributária para frente.