

**AÇÃO ANULATÓRIA - DÉBITO TRIBUTÁRIO - ICMS - MERCADORIA -
BONIFICAÇÃO - AUSÊNCIA DE PROVA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA -
MULTA DE REVALIDAÇÃO - REDUÇÃO - LEI 12.729/97**

Ementa: Tributário. Ação anulatória de débito fiscal. ICMS. Mercadorias dadas em bonificação. Meras alegações. Ausência de provas. Substituição tributária. Multa de revalidação. Aplicação excessiva. Percentual fixado em lei. Redução que se impõe. Recurso provido em parte.

- O fabricante ou distribuidor que realiza saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, é responsável pelo recolhimento do ICMS, na condição de substituto tributário. Tem-se que apenas as bonificações incondicionais estão livres de integrar a base de cálculo do ICMS, cabendo ao contribuinte o ônus dessa prova que, ausente, não há como desconstituir os autos de infração, documentos públicos que gozam de presunção *juris tantum* de veracidade.

- A multa de revalidação, cobrada em conformidade com o Código Tributário Mineiro, não tem caráter de confisco, sim mera penalidade com o objetivo de combater a sonegação e coibir a inadimplência. Tal multa, contudo, deve incidir à base de 50% - e não de 100% - sobre o valor do tributo, como preceitua a Lei Estadual 12.729/97 (art. 1º), que alterou a Lei Estadual 6.763/75.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.04.411805-7/003 - Comarca de Belo Horizonte - Apelante: General Electric do Brasil Ltda. - Apelada: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais - Relator: Des. NEPOMUCENO SILVA

Acórdão

Vistos etc., acorda, em Turma, a 5ª Câmara Cível - UG do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, incorporando neste o relatório de fls., na conformidade da ata dos julgamentos e das notas taquigráficas, à unanimidade de votos, EM DAR PROVIMENTO PARCIAL.

Belo Horizonte, 6 de outubro de 2005. - *Nepomuceno Silva* - Relator.

Notas taquigráficas

Proferiu sustentação oral, pela apelada, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta.

O Sr. Des. *Nepomuceno Silva* - Registro que recebi memorial da General Electric do qual tomei a devida nota e fiz a leitura de praxe.

Tenho voto escrito, passando à sua leitura.

Trata-se de recurso de apelação, interposto pela General Electric do Brasil Ltda., contra sentença (f. 159/164) proferida pela MM. Juíza de Direito da 3ª Vara de Feitos Tributários do Estado, Comarca da Capital, nos autos da ação anulatória de débito fiscal ajuizada, ali, em face da Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais (apelada), a qual julgou improcedentes os pedidos e condenou a autora, aqui apelante, no pagamento das custas processuais e honorários advocatícios, estes arbitrados em 20% sobre o valor dado à causa, corrigido monetariamente na forma da lei.

Insurge-se a apelante nas razões recursais (f. 168/174), sustentando, no que se refere ao fato gerador, que o ICMS não deve incidir sobre a mera circulação física de mercadorias, como é o caso das remessas em bonificação, uma vez que agregados à outra relação jurídica. Esta, sim, devidamente tributada.

Aduz que, havendo entendimento, tanto do Órgão Administrativo Federal, como dos Tribunais Superiores, de que a bonificação em mercadorias representa, eminentemente, um desconto incondicional, a sentença hostilizada, da forma como foi proferida, não merece prosperar.

Buscando se enquadrar no estrito conceito de “valor da operação”, previsto na Constituição Federal de 1988, destaca a apelante que o art. 13, § 1º, II, a, da Lei Complementar 87/96 estabelece que integra a base de cálculo do ICMS o montante correspondente aos seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concebidos sob condição. Logo, percebe-se que a inclusão das bonificações na base de cálculo não encontra embasamento legal, o que contraria o conceito constitucional de operação.

Por não ser devido o imposto sobre mercadorias concebidas a título de bonificação, também não merece prevalecer a cobrança da multa descrita nos autos de infração. Em outras palavras, sustenta a apelante que a penalidade que lhe foi imposta é excessiva e deve ser revista, a despeito, inclusive, da própria desconstituição da autuação em todo o seu conjunto.

Requer, ao final, o provimento do recurso e, via de consequência, a reforma da sentença, para declarar nulos os débitos fiscais exigidos nos PTAs descritos na inicial, por ser de manifesta inconstitucionalidade a cobrança do ICMS incidente sobre as remessas de mercadorias concedidas a título de bonificação, cancelando-se as respectivas autuações, invertendo-se, outrossim, os ônus da sucumbência.

Contra-razões (f. 177/188), em infirmação óbvia.

Sem interesse ministerial.

É o relatório, no essencial.

Presentes os pressupostos de sua admissibilidade, conheço do recurso.

Versam os autos sobre uma ação anulatória de débito fiscal ajuizada pela General Electric do Brasil Ltda. (apelante), em face da Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais (apelada), sob a alegação, síntese, de que é inconstitucional a cobrança do ICMS sobre as remessas de mercadorias concedidas a título de bonificação.

Sustentou que o fato gerador do ICMS é a circulação jurídica de mercadorias e a bonificação tem a mesma natureza jurídica do desconto incondicionado.

Argumentou que obteve decisão, favorável, do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro determinando a não-incidência do aludido imposto, tornando, assim, ineficaz o disposto no Protocolo do Regime de Substituição Tributária nº 17/85, do qual é signatário o Estado de Minas Gerais, pelo que deverá cumpri-la.

Aduz que a multa aplicada tem natureza confiscatória.

Requeru, ao final, a nulidade dos débitos descritos nos Processos Tributários Administrativos sob os nºs 01.000142080.06, 02.000205427.60, 01.000143607.97, 01.00014-3734-14, 01.000143715-01, 02.000206709.62 e 02.000206726.04, possibilitando, assim, a obtenção de “Certidão Positiva com efeitos de Negativa de Tributos Estaduais”.

Indeferida a tutela antecipada pleiteada (f. 86/87), apresentou a Fazenda Pública sua contestação (f. 101/113), com documentos (f. 115/135), advindo decisão da MM. Juíza monocrática pela improcedência dos pedidos, como expendido.

Incensurável, *data venia*, o *decisum*.

Registra-se, de início, que não assiste razão à apelante ao alegar que obteve, a seu favor, decisão judicial no Estado do Rio de Janeiro afastando a incidência do imposto estadual sobre as operações de remessa de mercadorias a título de bonificação, pretendendo, assim, o seu cumprimento pelo Estado de Minas Gerais. A uma, porque inexistente identidade de partes e a decisão é ineficaz contra terceiros. A duas, porque o objeto das ações não é o mesmo, já que naquela se discutiu a incidência do ICMS sobre as operações realizadas entre a apelante e seus clientes diretos, os quais posteriormente revendem as mercadorias recebidas, segundo alega, gratuitamente.

A questão de fundo da lide diz respeito à necessidade, ou não, de se recolher o ICMS, via substituição tributária, sobre as operações futuras das mercadorias dadas em bonificação por empresa situada em outro Estado da Federação.

Cediço que, via substituição tributária, o fabricante ou o distribuidor deve efetuar não somente o pagamento do imposto incidente sobre a operação por ele própria realizada, mas também daquele incidente sobre as operações futuras.

Infere-se dos autos, com efeito, que a apelante promoveu circulação de mercadorias destinadas à comercialização por contribuinte do Estado de Minas Gerais, caracterizando o fato gerador do ICMS, sem, contudo, promover o destaque do imposto devido, ensejando as autuações, ora impugnadas.

Verifico, porém, que referidas autuações foram efetuadas de forma regular, razão pela qual a pretensão da apelante não merece prosperar. Isso porque a General Electric (apelante), ao efetuar vendas para empresa atacadista mineira, deveria:

a) destacar e recolher ao Estado do Rio de Janeiro o ICMS sobre o valor da nota fiscal de vendas do produto à atacadista mineira (operação própria/interestadual);

b) destacar e recolher, via substituição tributária, com base em tabela de preço, o ICMS referente às operações que ocorrerem entre o atacadista e o varejista e entre este e o consumidor final (operações futuras no território mineiro).

A substituição tributária, como se sabe, é um regime de recolhimento do tributo no qual a lei estabelece que determinado ente da cadeia produtiva torna-se o responsável pelo recolhimento total ou parcial do tributo devido em razão da realização de fato gerador por outro ator ou atores da referida cadeia.

No caso dos autos, a apelante, fabricante de lâmpadas, deveria recolher, além do imposto

próprio, relativo à operação própria da fabricante/fornecedora com o atacadista (devido ao Estado de Rio de Janeiro), o imposto devido ao Estado de destino das mercadorias, neste caso ao Estado de Minas Gerais, a título de substituição tributária, relativa às várias operações de circulação futuras até o consumidor final (todas as operações: atacadista para varejista e deste para o consumidor final).

Por isso, a incidência de ICMS sobre a operação própria, realizada a título de bonificação, pela empresa General Electric ao seu cliente direto, o atacadista mineiro, é questão que não se discute nos autos, uma vez que a competência tributária sobre tal operação é do Estado do Rio de Janeiro.

A questão restringe-se à necessidade, ou não, de recolher o ICMS, via substituição tributária, sobre as operações futuras das mercadorias dadas em bonificação, a serem realizadas em território mineiro, diga-se de passagem, e não a saída das mercadorias a título de bonificação para as empresas mineiras.

Conforme alegação da própria apelante, a bonificação seria uma espécie de desconto oferecido aos seus clientes, desconto este que não se dá em termos financeiros, e sim em mercadorias. Entretanto, quando bonifica com mais produtos o seu cliente direto, não quer dizer que tal bonificação se estenderá por toda a cadeia produtiva, até chegar ao consumidor final, repercutindo nas operações futuras posteriores, até porque este chamado “desconto” se dá em mercadorias que serão vendidas ao consumidor final pelo mesmo preço das mercadorias que não integram o lote de bonificação.

Ainda que se admitisse, como plausível, a não-incidência do ICMS sobre mercadorias dadas em bonificação, isso iria interferir na cobrança do imposto apenas nas operações entre a apelante (fabricante) e distribuidor-atacadista, que, no caso dos autos, é de responsabilidade do Fisco fluminense. Já o recolhimento do ICMS, por substituição tributária, que é o de competência do Estado de Minas Gerais, e, portanto, o que se discute nos autos, não

custa repetir, refere-se às operações que serão realizadas pelas empresas mineiras que adquiriram as mercadorias da apelante em diante, até a chegada das mercadorias ao consumidor final.

Frise-se que, para a bonificação surtir efeito sobre o tributo recolhido via substituição tributária, necessário seria que a apelante demonstrasse que todas as operações ocorridas entre o atacadista e o consumidor final foram abrangidas por isenção ou não-incidência, o que, a toda evidência, não ocorreu, pelo que deveria, então, ter sido recolhido o ICMS.

Não houve produção de prova pericial contábil, por falta de requerimento da parte interessada, o que poderia comprovar suas alegações.

Caberia à apelante o ônus de comprovar que as mercadorias constantes das notas fiscais referidas foram, de fato, enviadas gratuitamente para seus clientes, sendo seu, também, o ônus de demonstrar que tais bonificações teriam sido concedidas de forma incondicional. Sem essa prova não deve ser acolhido o pedido, sob pena, inclusive, de conceder-se à apelante uma isenção que não é concedida a nenhuma outra empresa do ramo.

Não se desincumbiu, portanto, do ônus de provar o fato constitutivo de seu direito, conforme preceitua o art. 333, I, do CPC, limitando-se a negar as conclusões da fiscalização efetuada.

A propósito, das lições de Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro*. 27 ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 154), destaca-se que

Os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração, que, nos Estados de Direito, informa toda a atuação governamental.

Em hipóteses que tais, vêm a lume deste egrégio Sodalício os seguintes julgados, *verbis*:

ICMS. Mercadorias enviadas a título de bonificação. Prova. Multa de revalidação. Valor fixado em lei.

Apenas bonificações incondicionais estão livres de integrar a base de cálculo do ICMS, cabendo ao contribuinte o ônus desta prova. Os descontos ditos promocionais, ou quaisquer espécies de bonificações cuja incondicionalidade não fique efetivamente comprovada, integram a base de cálculo do ICMS, porque fazem parte do valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria.

A dívida ativa da Fazenda Pública, regularmente inscrita, goza da presunção de certeza e liquidez, apenas podendo ser desfeita por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite (art. 3º da LEF).

É legítima a cobrança da multa de revalidação, que possui função punitiva e objetiva, em tese, coibir a inadimplência. Esta multa, contudo, deve incidir no percentual de 50% - e não de 100% - sobre o valor do tributo, como preceitua a Lei 12.729/97 (TJMG, 7ª Câmara Cível, Apelação nº 1.0024.04.349806- 2/003, Rel. Des. Wander Marotta, j. em 10.05.2005, publ. em 23.06.05 - Apelante: General Electric do Brasil Ltda. - Apelada: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais).

Apelação. Ação ordinária. Pretensão de não incluir na base de cálculo do ICMS os valores dados em bonificação. Não comprovado que as bonificações foram incondicionais, devem ser incluídos os respectivos valores na base de cálculo. Impõe-se à sucessora a obrigação de pagar as multas impostas à antecessora. Ação improcedente. Sentença mantida (TJMG, 2ª Câmara Cível, Apelação nº 1.0024.02.826499-2/001, Rel. Des. Jarbas Ladeira, j. em 03.08.2004, publ. em 20.08.04).

Anulatória. Autuação fiscal. Estado de Minas Gerais. Legitimidade. Responsabilidade. Substituto tributário. Bonificação. ICMS. Incidência.

A Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais é parte legítima para figurar no pólo passivo da anulatória de auto de infração por ela lavrado. O fabricante ou distribuidor que realiza saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, é responsável pelo recolhimento do ICMS, na condição de substituto tributário. Nega-se provimento ao recurso, com alteração da parte dispositiva da sentença (TJMG, 3ª Câmara Cível, Apelação nº 1.0024.01.585264- 3/001, Rel. Des. Kildare

Carvalho, j. em 18.03.04, publ. em 02.04.04 - Apelante: General Electric do Brasil Ltda. - Apelada: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais).

Tributário. ICMS. Mercadorias dadas em bonificação. Não-comprovação. Substituição tributária. Multa fiscal.

1. Não há incidência de ICMS sobre as mercadorias concedidas em bonificação, pois é o valor da operação que deve ser levado em conta, melhor dizendo, a base de cálculo é o valor da operação. Entretanto, no caso em voga, não restou evidenciado pela apelante/autora que as mercadorias foram, efetivamente, dadas em bonificação.

2. Não há como admitir a exclusão dos descontos realizados incondicionalmente pelo fabricante na base de cálculo do imposto recolhido por substituição, uma vez que, por não existir desconto por presunção, não há como se entender que, na segunda operação, a ser realizada posteriormente, estaria o atacadista, da mesma forma que o industrial, realizando a mesma redução ao varejista, ultrapassando da questão a discussão acerca da interpretação da expressão "valor da operação" prevista na legislação de regência.

3. No que se refere à multa, tem-se que essa não possui, na verdade, natureza confiscatória, constituindo instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias (TJMG, 8ª Câmara Cível, Apelação nº 1.0000.00.350966-8/000, Rel. Des. Pedro Henriques, j. em 12.02.04, publ. em 30.06.04 - Apelante: General Electric do Brasil Ltda. - Apelada: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais).

No pertinente à multa de revalidação aplicada, tenho que a mesma deve ser reduzida para 50% sobre o valor do tributo, ao contrário da alíquota de 100% aplicada, monocriticamente, ex vi da Lei Estadual 12.729/97 (art. 1º), que alterou o art. 56 da Lei Estadual 6.763/75.

Conforme estipulado em lei, tenho que referido percentual não é excessivo, pois que sua finalidade é de sanção, aplicada pelo descumprimento da obrigação principal, ou seja, o não-recolhimento do imposto.

Se fosse reduzida em percentual inferior a 50%, a incidir sobre o valor do tributo, a multa

perderia seu caráter punitivo e acabaria por traduzir estímulo à inobservância das normas tributárias. Com efeito, as penalidades “são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias” (Sacha Calmon, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 1999, p. 696).

Extrai-se, ainda, das lições de Ricardo Lobo Torres (*Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 6. ed., p. 277-278), *verbis*:

As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado,

cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício.

Com tais expendimentos, rogando vênua, dou provimento, em parte, ao recurso, tão-somente para determinar a redução da multa aplicada, que deverá ser de 50% sobre o valor do tributo.

Custas recursais, 80% pela apelante, ressaindo o restante (20%), à apelada, *ex lege*.

É como voto.

O Sr. Des. Claudio Costa - De acordo.

O Sr. Des. José Francisco Bueno - De acordo.

Súmula - DERAM PROVIMENTO PARCIAL.

-:-:-