

Consultor Tributário: Descontos incondicionais não se sujeitam ao



O STJ sempre reconheceu que os descontos incondicionais — sob a forma de redução

explícita do preço unitário das mercadorias vendidas ou de entrega “gratuita” de unidades extras ao adquirente (a chamada “bonificação”, estratégia comercial que, economicamente, se reconduz à adoção de preço médio inferior ao registrado na nota fiscal) — não integram a base de cálculo do ICMS.

A jurisprudência foi ratificada para ambas as modalidades de desconto no REsp 1.111.156/SP (STJ, 1ª Seção, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 22.10.2009), sujeito à sistemática dos recursos repetitivos, estando ainda cristalizada na Súmula 457 daquela corte^[1].

As Turmas de Direito Público divergiam, porém, quanto à aplicação do precedente ao ICMS/ST. Enquanto a maioria da 2ª Turma entendia que os descontos incondicionais concedidos pelo substituto ao substituído, embora reduzissem a base de cálculo do ICMS próprio do primeiro, seriam irrelevantes para a apuração do imposto devido por substituição — o qual seria calculado, portanto, a partir do preço “cheio” —, a 1ª Turma acolhia por unanimidade a tese dos contribuintes de que também o ICMS/ST deveria partir do preço descontado.

No julgamento dos EREsp 715.255/MG (Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 23.02.2011), a 1ª Seção, na oportunidade contando com apenas um ministro da 1ª Turma, por 4 votos a 2 uniformizou a jurisprudência em favor do fisco, ao fundamento de inexistir garantia de que o desconto incondicional dado ao substituído seria por este repassado ao consumidor final, isto é, de que efetivamente se refletiria no preço da operação futura desde logo tributada por antecipação.

A nosso ver, ambas as posições podem estar corretas, dependendo da forma de apuração da base de cálculo do ICMS/ST que tiver sido adotada, sutileza para a qual a 1ª Seção não chegou a atentar.

Com efeito, a Lei Complementar 87/1996 estabelece dois mecanismos alternativos para a obtenção da base de cálculo do ICMS/ST.

O primeiro, previsto no artigo 8º, inciso II e parágrafo 4º^[2], desdobra-se nas seguintes fases:

1ª etapa: verificação do valor *real* da operação própria realizada pelo substituto tributário (venda substituto → substituído);

2ª etapa: inclusão dos valores de seguro, frete e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes; e

3ª etapa: multiplicação da soma das duas parcelas anteriores pela *margem de valor agregado* (MVA) relativa às operações subsequentes, fixada pelo poder público com base em preços usualmente praticados no mercado.

O segundo, previsto no artigo 8º, parágrafos 2º, 3º e 6º^[3], da mesma lei, revela-se de todo independente do valor da operação realizada pelo substituto, baseado que é em preços finais fixados pelos órgãos estatais competentes, sugeridos pelo fabricante ou apurados no mercado pelo fisco.

Pois bem: se a conclusão firmada pelo STJ no EREsp 715.255/MG revela-se perfeita para esta última forma de cálculo da base do ICMS/ST, em que o preço praticado pelo substituto é destituído de toda relevância — importando somente o preço de venda ao consumidor final tabelado pelo poder público ou pelo fabricante, ou apurado pela administração tributária —, o mesmo não se pode dizer quanto ao método da MVA.

Neste último, é a própria lei complementar de normas gerais que, com arrimo no artigo 146, inciso III, alínea *a*, da Constituição, elege o preço *real* praticado pelo substituto — para cuja obtenção devem ser deduzidos os descontos incondicionais, na esteira da Súmula 457 do STJ — como ponto de partida do cálculo da base de incidência do ICMS/ST (artigo 8º, inciso II, alínea *a*, da Lei Complementar 87/1996).

O que parece ter obnubilado, *data maxima venia*, a visão da maioria é a remissão que o artigo 8º, parágrafo 4º, da Lei Complementar 87/1996 faz aos “preços usualmente praticados no mercado”, para fim de definição da MVA.

É conferir, a propósito, o voto do eminente ministro Mauro Campbell:

Ora, se a base de cálculo na substituição tributária é integrada por pesquisa de preços usualmente praticados no mercado, seja para determinar a margem de valor agregado, seja para determinar o preço a consumidor final, por óbvio que o legislador optou por ignorar o preço efetivamente praticado em determinada operação, sendo irrelevante o valor da operação própria do substituto, de modo que indiferente se ela se deu com a concessão de descontos incondicionados ou não.

O equívoco, com todo o respeito, está em não perceber que os valores usuais de mercado, na sistemática ora em exame, são aferidos para a fixação da MVA, e não diretamente do preço presumido sobre o qual incidirá o ICMS/ST — o que se tem apenas na modalidade substitutiva, disciplinada no parágrafo 6º do mesmo artigo 8º.

E tal margem — quem o diz é a lei — deve ser aplicada sobre o valor *real* da operação do substituto, e não sobre qualquer outro da preferência do fisco estadual.



Baldo de substrato jurídico, o que já seria bastante, o entendimento do STJ tampouco se justifica por razões econômicas, fundado que está na premissa indemonstrada e inverossímil de que o substituído abdicaria da vantagem competitiva decorrente da aquisição de mercadorias a preços mais baixos do que a média.

O raciocínio aqui defendido aplica-se também às vendas bonificadas, cuja equivalência aos descontos incondicionais é ponto pacífico na jurisprudência do STJ.

Imagine-se a venda de cinco unidades de um bem por R\$ 12 cada, com a entrega de uma unidade adicional em bonificação. Admitam-se uma MVA de 50% e uma alíquota de ICMS de 18%. Desconsiderem-se, para fim de simplificação, os custos com seguro, frete e outros.

Numa perspectiva puramente jurídica, ter-se-ão cinco bases presumidas de R\$ 18 ($R\$ 12 + 50\%$) e uma de zero, correspondente à mercadoria bonificada ($R\$ 0 + 50\%$). O ICMS/ST para os primeiros produtos será de R\$ 3,24 ($R\$ 18 \times 18\%$) e, para o último, será 0 ($0 \times 18\%$). O débito total de ICMS/ST será de R\$ 16,20 ($R\$ 3,24 \times 5 + 0$).

Numa visão econômica, calcada na noção de que nenhum comerciante dá as suas mercadorias de graça, o que se tem são seis bens com preço unitário de R\$ 10 ($R\$ 12 \times 5/6$). A base presumida é de R\$ 15 por produto, e o ICMS/ST unitário é de R\$ 2,70 ($R\$ 15 \times 18\%$). O débito total de ICMS/ST será dos mesmos R\$ 16,20 ($R\$ 2,70 \times 6$).

O que não se admite é a exigência de ICMS/ST relativamente aos seis produtos, considerando-se o preço unitário inicial de R\$ 12 (base presumida unitária de R\$ 18), a induzir tributação de valor imaginário.

Com efeito, qualquer que seja o ângulo de análise, a verdade é que o valor total da operação substituto → substituído — ponto de partida para a apuração da base de cálculo do ICMS/ST — foi de R\$ 60, e nunca de R\$ 72. Certeiras, a esse respeito, as palavras do ministro Castro Meira nos EREsp 715.255/MG:

Qualquer que seja a opção, portanto, bonificação ou redução do valor unitário da mercadoria (desconto incondicional), o resultado é o mesmo, devendo sobre esse valor, e não outro, incidir o ICMS-Substituição, após, é claro, a incidência da margem de agregação. A base de cálculo legalmente prevista não toma como referência o número de cervejas ou lâmpadas que forem destinadas ao comprador, o substituído tributário, mas o valor da operação, no caso, a venda.

A substituição tributária para frente assenta na tributação de valores presumidos a partir de estritos critérios legais, mas repele — o que é coisa diversa — a tributação de valores sabidamente inexistentes.

Diante do exposto e na esteira estudos feitos em conjunto com Donovan Lessa e Marcos Maia^[4], somos da opinião de que o precedente do EREsp 715.255/MG é incensurável para os casos em que a base de cálculo do ICMS/ST é obtida a partir dos preços fixados pelo poder público ou pelo fabricante, ou apurados pelo fisco, mas deve ser revisto em relação aos casos submetidos ao regime da MVA, distinção a que ainda pode — e deve — descer a 1ª Seção do STJ.



[1] “Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS.”

[2] “Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II – em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

(...)

§ 4º. A margem a que se refere a alínea c do inciso II do *caput* será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.”

[3] “Art. 8º, § 2º. Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º. Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

(...)

§ 6º. Em substituição ao disposto no inciso II do *caput*, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.”

[4] IGOR MAULER SANTIAGO, DONOVAN MAZZA LESSA e MARCOS CORREIA PIQUEIRA MAIA, *Impacto dos descontos incondicionais na formação da base de cálculo do ICMS/ST, na modalidade "margem de valor agregado". Considerações sobre o EREsp nº 715.255/MG*, In Revista Dialética de Direito Tributário nº 201. São Paulo: Dialética, junho de 2012, p. 100 e ss.

Date Created

06/03/2013