



392

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

APELAÇÃO CÍVEL Nº: 0210026-1

APELANTE: J. Macedo Alimentos S/A – Unidade Recife

APELADO: Estado de Pernambuco

RELATOR: Des. Francisco Bandeira de Mello

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. ICMS. DESCONTOS INCONDICIONADOS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO IMPROVIDO. 1. A solução da controvérsia consiste em definir se o valor de descontos incondicionados deve ou não ser incluído na base de cálculo do ICMS recolhido *sob o regime de substituição tributária*. 2. Quanto ao tema, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o EREsp 715.255 em 23/06/2010, adotou o entendimento firmado pela Segunda Turma de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que *o valor da bonificação deve compor a base de cálculo do ICMS recolhido na sistemática da substituição tributária*. 3. Segundo a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, tal entendimento é justificado pelo fato de que não se pode presumir, sem previsão legal, a perpetuação da bonificação na cadeia de circulação, no sentido de beneficiar igualmente o consumidor final. 4. De fato, no regime de substituição tributária existem duas operações de circulação de mercadorias: (a) a primeira consiste na saída da mercadoria da fábrica para a distribuidora (situação em que é concedida a bonificação); e (b) a segunda consiste na (futura) saída da mercadoria da distribuidora para o consumidor final. 5. Ocorre que, em virtude do intuito de lucro que permeia a atividade mercantil, presume-se que a bonificação não será estendida a toda a cadeia de circulação até atingir o consumidor final. 6. Como cediço, a base de cálculo da segunda operação consiste no valor que presumidamente aquele produto alcançaria ao chegar ao mercado. Desse modo, o Fisco não pode se pautar pelo valor da operação entre substituto e substituído quanto à bonificação concedida, sob pena de obstaculizar a fiscalização e a arrecadação de tributos, e, assim, ferir os objetivos próprios da sistemática de substituição tributária. 7. Sendo assim, verifica-se a legitimidade da autuação vergastada, já que, *na qualidade de contribuinte substituto*, o embargante/apelante não tem direito a excluir da base de cálculo do ICMS os descontos incondicionados concedidos ao substituído tributário. 8. Do mesmo modo, carece de fundamento a alegação do apelante de que os Decretos Estaduais nº. 17.559/94 e nº. 14.876/91 teriam, indevidamente, inovado na ordem jurídica, e, assim, violado o princípio da legalidade estrita. 9. Com efeito, a inclusão das bonificações e descontos na base de cálculo do ICMS e a atribuição de responsabilidade tributária, na qualidade de contribuinte-substituto, foram estabelecidas pelos Decretos Estaduais nº. 17.559/94 e nº. 14.876/91 com base nos arts. 11, §1º, I, e 42, XII, da Lei Estadual nº. 10.259/89. 10. Apelo improvido, à unanimidade.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos da Apelação Cível nº 0210026-1, acima referenciados, acordam os Desembargadores integrantes da 2ª Câmara de Direito Público deste Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso de apelação, nos termos do voto do Relator, que integra o acórdão.

Recife, 22 de maio de 2014 (data do julgamento)

Des. Francisco Bandeira de Mello
Relator



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0210026-1

APELANTE: J. Macêdo Alimentos S/A – Unidade Recife

APELADO: Estado de Pernambuco

RELATOR: Des. Francisco Bandeira de Mello

RELATÓRIO

Trata-se de **apelação cível** interposta por **J. Macedo Alimentos S/A – Unidade Recife** contra sentença proferida pelo Juízo de Direito da 1ª Vara dos Executivos Fiscais Estaduais da Comarca da Capital que, nos autos da Ação de Embargos à Execução Fiscal nº 0022780-83.2000.8.17.0001, julgou improcedentes os pedidos formulados em face do **Estado de Pernambuco**.

Em retrospecto, observa-se dos autos que o embargante/apelante interpôs a referida Ação de Embargos à Execução Fiscal com o objetivo de declarar a inexistência de relação jurídica tributária com o Estado de Pernambuco, bem como, incidentalmente, a inconstitucionalidade do art. 2º do Decreto Estadual nº. 17.559/94, do art. 42, XII, da Lei Estadual nº. 10.259/89 e do art. 58, XII, do Decreto Estadual nº. 14.876/91.

Com efeito, insurge-se o embargante/apelante contra o Auto de Infração nº. 005.02654/96-1 sob o argumento de que, nos termos do Convênio ICMS nº. 66/88 e da Lei Estadual nº. 10.259/89, os descontos incondicionados são excluídos da base de cálculo de ICMS, a qual deve refletir o valor real da operação.

Nesse contexto, o embargante/apelante afirma que *“tanto a fixação da base de cálculo, que determina a inclusão dos descontos incondicionados na base de cálculo do ICMS (art. 2º do Decreto nº 17.559/94), quanto a atribuição da sujeição passiva tributária (art. 58, XII do Decreto nº 14.876/91), decorrem de ato emanado do Poder Executivo”*.

Todavia, entende o embargante/apelante que os Decretos Estaduais nº. 17.559/94 e nº. 14.876/91 teriam, indevidamente, inovado na ordem jurídica, razão pela qual violariam o princípio da legalidade estrita.

Por outro lado, o Estado de Pernambuco sustenta que *“a ação fiscal não reclamou da apelante a inclusão da base de cálculo do ICMS de desconto comercial em operação normal de compra e venda; o que se tem é a cobrança em regime de antecipação tributária, onde o contribuinte substituto retém do contribuinte substituído, o seu cliente, o imposto referente à operação seguinte, futura, de realização incerta, não comportando, por isso, para definição da base de cálculo, a inclusão de desconto de qualquer espécie, condicional ou não”*.

Além disso, o embargado/apelado alega que *“diferentemente do que alegou o apelante, o art. 2º do Decreto Estadual nº 17.559/94 não inova na ordem jurídica ao determinar que na base de cálculo do imposto os descontos e os abatimentos não devem ser*



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

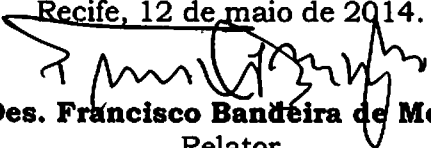
incluídos. (...) Essa norma apenas explicita o conteúdo do art. 6º, I, do Convênio ICMS nº 66/88, o qual foi editado com o fundamento no art. 34, §8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”.

Por fim, o embargado/apelado afirma que “considerando que as linhas definidoras da substituição tributária já haviam sido definidas no multicitado Convênio e considerando que a Lei Estadual nº 10.259/89, nela estando fixados os elementos essenciais da obrigação tributária, conforme exigência contida no art. 97, III, do Código Tributário Nacional, quedam inócuas e insubsistentes as alegações da apelante no sentido de que a sujeição passiva tenha sido fixada por meio de decreto regulamentar”.

Ê o relatório.

Inclua-se em pauta, para julgamento oportuno.

Recife, 12 de maio de 2014.


Des. Francisco Bandeira de Mello
Relator



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0210026-1

APELANTE: J. Macêdo Alimentos S/A – Unidade Recife

APELADO: Estado de Pernambuco

RELATOR: Des. Francisco Bandeira de Mello

VOTO

A solução da controvérsia consiste em definir se o valor de descontos incondicionados deve ou não ser incluído na base de cálculo do ICMS recolhido **sob o regime de substituição tributária.**

Quanto ao tema, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o EREsp 715.255 em 23/06/2010, adotou o entendimento firmado pela Segunda Turma de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que **o valor da bonificação deve compor a base de cálculo do ICMS recolhido na sistemática da substituição tributária.**

Com efeito, verificou-se que, em regra, o ICMS sujeito ao regime normal de tributação não incide sobre o valor de mercadorias dadas em bonificação, já que, em tais hipóteses, a base de cálculo deve refletir o valor real da operação.

Todavia, observou-se que, nas operações mercantis que envolvam o regime de substituição tributária, o recolhimento do ICMS deverá ser realizado integralmente, sem subtrair da base de cálculo o valor daquelas mercadorias dadas em bonificação.

Segundo a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, tal entendimento é justificado pelo fato de que não se pode presumir, sem previsão legal, a perpetuação da bonificação na cadeia de circulação, no sentido de beneficiar igualmente o consumidor final.

De fato, no regime de substituição tributária existem duas operações de circulação de mercadorias: (a) a primeira consiste na saída da mercadoria da fábrica para a distribuidora (situação em que é concedida a bonificação); e (b) a segunda consiste na (futura) saída da mercadoria da distribuidora para o consumidor final.

Ocorre que, em virtude do intuito de lucro que permeia a atividade mercantil, presume-se que a bonificação não será estendida a toda a cadeia de circulação até atingir o consumidor final.

A base de cálculo da segunda operação consiste no valor que presumidamente aquele produto alcançaria ao chegar ao mercado. Desse modo, o Fisco não pode se pautar pelo valor da operação entre substituto e substituído quanto à bonificação concedida,



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

sob pena de obstaculizar a fiscalização e a arrecadação de tributos, e, assim, ferir os objetivos próprios da sistemática de substituição tributária.

Nesse sentido, confira-se o seguinte trecho do voto da Ministra Relatora Eliana Calmon no EREsp 715.255/MG (STJ, Primeira Seção, julgado em 23/06/2010, DJe 23/02/2011):

Antes de mais nada, o regime do substituído e do substituto divergem. Embora o substituto recolha os tributos incidentes sobre a cadeia de circulação e produção de riquezas, o regime jurídico a ser considerado na substituição tributária é o do substituído. O substituto, portanto, tem duplo regime tributário na substituição para frente: é contribuinte e substituto, e na última personificação sujeita-se às regras pertinentes ao regime do substituído.

Embora sedutora a tese da 1ª Turma, entendo que deve prevalecer o entendimento esposado pela 2ª Turma, pois o princípio da não-cumulatividade não tem função cogente para o contribuinte do ICMS. Em outras palavras, a adoção da técnica da não-cumulatividade visa minorar a carga tributária da circulação de mercadorias (tributos plurifásicos), mediante o aproveitamento de créditos decorrentes do recolhimento da parcela de grandeza econômica que se vai agregando à mercadoria ou ao produto; mas não obrigar que uma fase de não-incidência reverbere pelas demais fases da cadeia produtiva.

O entendimento da 1ª Turma baseia-se na tese de que, uma vez não incidente o tributo, jamais poderá sê-lo, com o que não concordo. Na hipótese de bonificação - concessão de mais mercadorias pelo mesmo preço - há favorecimento tão-somente ao partícipe imediato da cadeia de circulação (contribuinte seguinte na cadeia de circulação), a não ser que a bonificação seja estendida a toda a cadeia até atingir o consumidor final, o que demanda prova da repercussão. Presume-se, portanto, que não será assim, tendo em vista o intuito de lucro que permeia a atividade mercantil.

(Grifou-se)

Na mesma trilha, transcrevo os julgados abaixo colacionados:

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





PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

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.

(STJ, AgRg no REsp 953219/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 04/02/2011)

(Grifou-se)

TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. NÃO CABIMENTO. ERESP 715.255.

1. Ficou decidido no EREsp 715.255, da Relatoria da Ministra Eliana Calmon, julgado em 23.6.2010, que o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente, considerando o valor cheio da mercadoria, sem subtrair o valor daquelas mercadorias dadas em bonificação.

2. A substituição tributária é regime especial que auxilia na garantia de que não ocorrerá evasão fiscal e, sob tal enfoque, não pode estar sujeita a condições potestativas entre as partes substituídas e substitutas, sob pena de se tornar inócuo o próprio sistema arquitetado no art. 150, § 7º, da Constituição Federal.

Agravo regimental provido.

(STJ, AgRg no REsp 959743/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/11/2010, DJe 17/11/2010)

(Grifou-se)

PROCESSUAL. TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. ALEGAÇÃO GENÉRICA. NÃO-CONHECIMENTO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE". DESCONTO INCONDICIONAL. BASE DE CÁLCULO. ART. 8º DA LC 87/1996.

1. Não se conhece da ofensa ao art. 535 se o recorrente faz alegação genérica sem indicar objetivamente a omissão, a contradição ou a obscuridade na decisão recorrida. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. O Tribunal de origem, analisando caso de substituição tributária em ICMS, admitiu a redução da base de cálculo relativa ao desconto incondicional dado pela fábrica-recorrida (substituta) à distribuidora (substituída).

3. A substituição tributária "para frente" é técnica de arrecadação prevista no art. 150, § 7º, da CF e no art. 6º da LC 87/1996, em que o contribuinte-substituto recolhe não apenas o tributo por ele devido, mas também antecipa o montante relativo à operação subsequente (a ser realizada pelo substituído). In casu, há duas operações de circulação de mercadoria: a) a primeira é a saída da fábrica-recorrida para a distribuidora, hipótese em que há o desconto, e b) a segunda (futura) é a venda da mercadoria pela distribuidora para o consumidor final.

4. 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), e, então, aplicar-se-ia o disposto no art. 13, § 1º, II, "a", da LC 87/1996. No entanto, em se tratando de substituição tributária, a base de cálculo refere-se ao preço cobrado na segunda operação (saída da mercadoria da distribuidora para o consumidor



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

final), nos termos do art. 8º da LC 87/1996. Inviável presumir, sem previsão legal, que o desconto dado pela fábrica, na primeira operação, será repassado ao preço final (segunda operação).

5. Não se aplicam, portanto, os precedentes relativos à exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do ICMS que não se referem especificamente à substituição tributária (v.g. EREsp 505.905/SP, rel. Min. Denise Arruda, j. 12.3.2008).

6. A base de cálculo do ICMS, no caso de substituição tributária, é regulada pela norma especial do art. 8º da LC 87/1996, e não pelo art. 13 da mesma Lei (aplicável às operações normais, sem substituição). Precedente: REsp 1.027.786/MG, j. 11.3.2008, rel. Min. Herman Benjamin.

7. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

(STJ, REsp 1041331/RJ, Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/09/2010, DJe 24/03/2010)

(Grifou-se)

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - VENDAS COM BONIFICAÇÃO - RECOLHIMENTO DESTACADO - VALIDADE - AUSÊNCIA DE PRESUNÇÃO DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO - ACÓRDÃO - NULIDADE POR OMISSÃO - FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE - SÚMULA 284/STF - HONORÁRIOS - REVISÃO - SÚMULA 7/STJ.

1. É deficiente o recurso especial que não indica em que consiste a violação à legislação federal e qual o fundamento para a necessidade de sua abordagem pelo acórdão embargado. Precedentes.

2. As vendas com bonificação em mercadorias em regra equivalem aos descontos incondicionados e, por conseguinte, excluem-se da base de cálculo do ICMS.

3. O intuito de lucro e a inexistência de obrigação legal imputável aos contribuintes da cadeia de circulação de mercadorias impede a adoção da presunção de que as mercadorias adquiridas por bonificação permanecerão com esta qualidade até a destinação final pelo consumidor. Precedente: REsp. 993409/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/05/2008, DJe 21/05/2008.

4. Validade da exigência de destaque do ICMS no regime de substituição tributária pelo substituto tributário nas operações interestaduais.

5. Inviável na instância especial a revisão de honorários de advogado, salvo se ínfimos ou excessivos, o que não ocorre na hipótese. Precedentes.

6. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido.

(STJ, REsp 1098304/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/08/2010, DJe 17/08/2010)

(Grifou-se)

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - VENDAS COM BONIFICAÇÃO - RECOLHIMENTO DESTACADO - VALIDADE - AUSÊNCIA DE PRESUNÇÃO DA MANUTENÇÃO DO BENEFÍCIO.

1. São inconfundíveis as teses versadas neste recurso. A tese consignada no acórdão impugnado diz respeito à incidência do ICMS nas operações mercantis realizadas sob o regime de substituição tributária.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

2. Situação fática diversa da examinada no acórdão paradigma (REsp 1.111.156/SP, rel. Min. Humberto Martins, Primeira Seção, DJ 22/10/2009), proclamando a não incidência do ICMS em venda de mercadorias com bonificações.
3. Validade da exigência de destaque do ICMS no regime de substituição tributária pelo substituto tributário nas operações interestaduais.
4. Embargos de divergência conhecidos e providos.
(STJ, EREsp 715255/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/06/2010, DJe 23/02/2011)

No caso dos autos, o Auto de Infração nº 005.02654/96-1 impugnado no presente recurso foi lavrado nos seguintes termos:

“No exercício de nossas funções, constatamos que o contribuinte acima qualificado, atuando como Contribuinte-Substituto, deixou de reter e recolher para o Estado de Pernambuco o ICMS Antecipado no valor de 150.173,3207 UFIR, referente ao DESCONTO COMERCIAL concedido na venda de Farinha de Trigo e Bentamix, no período de 14 de junho de 1994 a 08 de maio de 1995, conforme demonstrado em anexo.
(Grifou-se)

Sendo assim, verifica-se a legitimidade da autuação vergastada, já que, na qualidade de contribuinte substituto, o embargante/apelante não tem direito a excluir da base de cálculo do ICMS os descontos incondicionados concedidos ao substituído tributário.

Do mesmo modo, carece de fundamento a alegação do apelante de que os Decretos Estaduais nº. 17.559/94 e nº. 14.876/91 teriam, indevidamente, inovado na ordem jurídica, e, assim, violado o princípio da legalidade estrita.

Com efeito, a inclusão das bonificações e descontos na base de cálculo do ICMS e a atribuição de responsabilidade tributária, na qualidade de contribuinte-substituto, foram estabelecidas pelos Decretos Estaduais nº. 17.559/94 e nº. 14.876/91 com base nos arts. 11, §1º, I, e 42, XII, da Lei Estadual nº. 10.259/89:

Art. 11. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto o valor correspondente:

I - a todas as importâncias, despesas acessórias, juros, acréscimos, bonificações ou outras vantagens a qualquer título, recebidas pelo contribuinte alienante da mercadoria ou prestador do serviço;

II - a frete, quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente.

(Grifou-se)

Art. 42. O Poder Executivo, mediante decreto, poderá considerar responsável pelo imposto, na qualidade de contribuinte-substituto:

7



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GABINETE DES. FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO
2ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

XII - o estabelecimento industrial ou revendedor em relação à saída de farinha de trigo, refrigerante, cerveja, chope, extrato, concentrado ou xarope destinado ao preparo de refrigerante e cimento;
(Grifou-se)

Ante o exposto, **nego provimento ao apelo**, mantendo a sentença recorrida em todos os seus termos.

Recife, 22 de maio de 2014.


Des. Francisco Bandeira de Mello
Relator



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GERÊNCIA DE TAQUIGRAFIA

SEGUNDA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO – 22 05 2014
APELAÇÃO Nº 210026- 1 – RECIFE
APELANTE: J. MACÊDO ALIMENTOS S.A. – UNIDADE RECIFE
APELADO: ESTADO DE PERNAMBUCO
RELATOR: DESEMBARGADOR FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO

RELATÓRIO ÀS FLS. 317/318 DOS AUTOS.

DOUTOR ALDEMIR FERREIRA DE PAULA AUGUSTO – OAB/PE 20301

Excelências, represento aqui a J. Macêdo Alimentos S.A., Unidade Recife

É um prazer estar nessa bancada, nessa Câmara que tão bem representa o Judiciário Pernambucano com membros tão ilustrados e que compreendem plenamente o que se tratará aqui nesta breve apresentação sobre o caso em apreço.

A J. Macêdo Alimentos S.A., é uma empresa que até hoje existe, ela é a detentora de uma marca principal que se chama Dona Benta Alimentos – a marca de consumo, vamos chamar assim. Mas ela também trabalha com produtos destinados a indústrias alimentícias, principalmente panificadoras e este auto de infração diz respeito a operações feitas com um dos seus produtos principais o chamado *bentamix*, uma farinha de trigo especial utilizado em padarias.

O que acontece?

Em 1994, esse é o ponto, portanto, muito antes da Lei Complementar 87/96 permitir o que o Estado de Pernambuco defende, então a Lei Complementar Kandir, assim chamada 87/96, não está sendo tratada neste caso. O Estado, não se sabe se por assoberbamento de atividades da Procuradoria ou por outra razão, invoca diversos julgados do STJ, todos referentes à Lei Complementar nº 87/96 – a Lei Kandir. Não é o caso dos autos, Excelências. Aqui estamos tratando de operações que ocorreram em 1994 até maio de 1995, muito antes da existência dessa Lei Complementar nº 87/96.

Feita esse pequena delimitação histórica que é muito importante, vamos compreender que o que estava à época regendo o fato gerador deste tipo de obrigação tributária era o convênio 66/88. A Constituição Federal nos Atos de Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988, o 34º art. desses atos no seu § 8º permitiu que enquanto não fosse editada legislação que tratasse especificamente de ICMS, que era um tributo novo, ainda que parecido com o anterior, mas era novo, todos os doutrinadores assim apontam esse fato, fosse editado um convênio entre os estados e esse convênio

Patricia Santos



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GERÊNCIA DE TAQUIGRAFIA

regesse esse novo tributo. Em 06 (seis) meses deveria ser editado, até que fosse editada a Lei Complementar que tratasse especificamente desse tributo. Essa Lei Complementar só veio a ser editada em 1997, a famosa Lei Kandir 86/97. Até lá o Convênio 66/88 era a norma de regência das obrigações relativas à circulação de mercadoria. Neste Convênio, o art. 2º, inciso V, diz que *ocorre o fato gerador do imposto com a saída da mercadoria*. Era o caso. No seu art. 4º diz que a base de cálculo no caso das operações do art. 2º, inciso V, que geraria a saída da mercadoria, era o valor da operação. E no art. 6º, especificamente, diz que *só integra a base de cálculo do tributo, os descontos que eram concedidos sob condição*. O que ocorre?

Em 1995, perdoem-me, em 1994 o Estado de Pernambuco aprovou por seu legislativo uma norma tributária recente, uma lei estadual, e com base nessa lei estadual, ele, primeiro: delegou ao Executivo o poder de instituir a substituição tributária para determinadas atividades, ele delegou a atividade de instituição da substituição tributária para o Poder Executivo. Primeiro detalhe. O Poder Executivo instituiu, então, por intermédio do Decreto nº 17559/94 a substituição tributária para o ramo de trigo, que era o ramo do contribuinte que aqui discute, que é a apelante.

Por intermédio desse Decreto, não apenas instituiu, observem, Excelências, por delegação, o que em si já é uma afronta a estrita legalidade, por delegação instituiu a substituição tributária, mas foi além. O Decreto desdizendo o que dizia o Convênio 66/88, desdizendo, vale ressaltar, o que a própria norma que regia internamente a Lei Estadual nº 10.259/89 afirmava sobre a base de cálculo de ICMS, que era somente o que fosse recebido pelo vendedor, porque a inexistência da Lei Complementar levou a esses dois aspectos: Havia o convênio nº 66/88 dizendo qual era a base de cálculo e a Lei nº 10.259/89 que também era perfeita, estava em linha. Ela dizia no seu art. 11 que *nas operações a título oneroso o valor da operação integra a base de cálculo*, dizia o art. 11, § 1º, *as importâncias que fossem recebidas pelo contribuinte alienante da mercadoria*. Então, só o que era recebido, dizia a lei, era o que compunha a base de cálculo do ICMS.

Pois bem.

O Estado editou a legislação que delegava ao Executivo, em 1994, o poder de instituir a substituição tributária para os ramos de atividades que assim lhe aprovesse. E mais, o Executivo ao exercer essa delegação indevida, nitidamente afrontosa à estrita legalidade tributária, o Poder Executivo estadual foi além, contrariando o que dizia o convênio nº 66, contrariando o que dizia a própria a Lei Estadual nº 10.259/89, o seu decreto que foi editado, disse o seguinte, e é a base da autuação que está sendo discutido nesses autos. O Decreto diz que não seriam considerados os valores que, diz o Decreto: Na hipótese de antecipação tributária, com ou sem substituição, não são considerados, contrariamente a 10.259/89 – a Lei Estadual, contrariamente ao Convênio 66/88, o Decreto 17.559, inovando na ordem jurídica diz assim: *Na*

Patricia Santos



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GERÊNCIA DE TAQUIGRAFIA

hipótese de antecipação tributária, com ou sem substituição, não são considerados, para cálculo do respectivo ICMS, os descontos ou abatimentos, ainda que líquidos e certos.

Essa foi a base da autuação. A questão de ser ou não incondicional, disse o Poder Executivo, não é suficiente para afastar a incidência daquilo que eu entendo que é a base de cálculo. A base de cálculo não é o preço, disse o Poder do Estado de Pernambuco, era aquilo que deveria ser o preço.

Um detalhe importante. Nesse caso, o Estado de Pernambuco inicialmente, e é o período autuado, não tinha pauta fiscal.

Excelências, Desembargadores, quando o Estado tem uma pauta fiscal, ele determina um preço que ele atribui aquela mercadoria. Ele vai ao mercado e atribui aquela mercadoria. Acontece, por exemplo, na substituição tributária de combustíveis, ele diz que é um preço médio. Esse preço médio ele atribui, e se chama à pauta, justamente por isso, uma que ele seria o preço razoável de ser objeto da tributação. Esse preço se eu vender abaixo, *ok*; se eu vender acima, *ok*. O Estado será sempre aquinhado com o mesmo valor a título de ICMS e substituição. Não é o caso. O caso aqui não foi instituído pauta, não havia pauta fiscal, a base era preço, conforme convênio e, conforme Legislação Estadual nº 89. Mas o Estado diz: *Olha, esse preço não vale porque você deu desconto incondicional, portanto, se há desconto incondicional, deve ser objeto de pagamento de ICMS respectivo.* Foi o objeto da autuação.

Essas questões fáticas estão perfeitamente delineadas nos autos e a parte apontando todos esses fatos e trazendo sempre a atenção de Vossas Excelências que os fatos não são da Lei Kandir, pede que se dê provimento à apelação, porque é o melhor direito no caso.

DESEMBARGADOR FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO (PRESIDENTE E RELATOR)

A Corte agradece a contribuição do eminente advogado da parte.

Eu farei, Senhores Desembargadores a leitura da proposta da ementa e, em seguida uma consideração muito breve, porque, na verdade, a matéria não é complicada.

(Leitura da ementa constante da fl. 342 dos autos).

VOTO DO RELATOR ÀS FLS. DOS AUTOS.

Eu aqui acrescento, Senhores Desembargadores, primeiro para distinguir do primeiro caso que julgamos hoje.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GERÊNCIA DE TAQUIGRAFIA

Aqui, no primeiro caso da Microlite se discutia operação entre a Microlite e a distribuição em bonificação dada por ela no que se pretendia a não incidência do ICMS e que, de fato, não há incidência desde que haja bonificação. Aqui a discussão é diversa. O que fez a contribuinte J. Macêdo? Ela, efetivamente, e não há controvérsia quanto a circunstância de que as mercadorias foram remetidas em bonificação, isso é incontroverso. A discussão está em que a J. Macêdo, muito embora não incida ICMS sobre essas mercadorias, dessas mercadorias bonificadas, referentes à operação em que ela J. Macêdo figurou como vendedora, ela J. Macêdo tinha a responsabilidade tributária de antecipar o imposto referente às operações de circulação futuras dessas mercadorias dadas em bonificação.

Então, como a J. Macêdo não reteve o imposto dessas mercadorias dadas em bonificação, veio a autuação.

Então, a tese da J. Macêdo é a de que, basicamente, essa exigência de cômputo do valor das mercadorias bonificadas na base de cálculo da substituição tributária, ela não estaria respaldada pela legislação... (interrompido)

DOUTOR ALDEMIR FERREIRA DE PAULA AUGUSTO – OAB/PE 20301

Questão de fato!

DESEMBARGADOR FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO (PRESIDENTE E RELATOR)

Nobre advogado, eu nem terminei de votar.

DOUTOR ALDEMIR FERREIRA DE PAULA AUGUSTO – OAB/PE 20301

É porque a questão de fato é justamente essa.

DESEMBARGADOR FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO (PRESIDENTE E RELATOR)

Pois não, quando eu terminar de votar, eu concederei a palavra a Vossa Excelência para a questão de fato.

Prosseguindo, buscando retomar a linha de raciocínio.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GERÊNCIA DE TAQUIGRAFIA

Não há discussão, portanto, quanto o fato da bonificação. Há imputação de ilegalidade na legislação estadual que determinou ao substituto tributário, ao responsável tributário pela antecipação a inclusão do valor da mercadoria bonificada para efeito de antecipação. Aí é necessário retomar a um ponto que faz o vínculo entre o convênio 68 à Legislação de 89 e à que se lhe seguiu. É de que na Constituição de 1988 na forma como ela foi promulgada, não existia antecipação tributária. Ela foi criada mediante a Emenda Constitucional nº 03 que inovou na ordem jurídica e trouxe a possibilidade de todas as unidades federadas instituírem o regime da antecipação tributária o que implicou, como é de todos lembrados, porque foi objeto de uma discussão nacional o sentido e alcance da antecipação tributária criada pela Emenda Constituição nº 03 e quais as modificações que isso gerava no sentido e alcance do Convênio 68 que por força das disposições constitucionais transitórias, fazia as vezes de Lei Complementar de ICMS e que vigorou até a edição da Lei Complementar nº 87. Agora, evidentemente, vigorou não sozinho, vigorou também com a Emenda Constitucional nº 03, então a partir da Emenda Constitucional nº 03/90 tornou-se possível a instituição da antecipação tributária e aí, evidentemente, não se aplica a literalidade do Convênio 88, porque o Convênio 88 dizia respeito na parte citada à base de cálculo da operação devida entre o contribuinte e o seu adquirente, não previa a retenção pelas operações futuras, porque essa sistemática em 88 sequer existia.

Mas eu faço um parêntese para ouvir os esclarecimentos de fato que o advogado certamente trará.

DOUTOR ALDEMIR FERREIRA DE PAULA AUGUSTO – OAB/PE 20301

Doutor, no caso aqui é desconto incondicional não na forma de bonificação, a bonificação como o Senhor bem explicou é mercadoria adicional que eu dou pelo menos preço que serve para desconto. Nesse caso o contribuinte reduziu o preço, reduziu efetivamente. Na nota fiscal consta lá preço "cem", desconto incondicional "dez". Por isso que o Fisco foi na nota fiscal.

Esse é o primeiro esclarecimento.

Segundo, os embargos de divergência, a base dele é a Lei Complementar 87/1996 – o *EREsp* que foi citado por Vossa Excelência não é a base, o Convênio 66/88, ele cita como base, se o senhor olhar os precedentes, uma Lei Complementar que não vigia à época dos fatos geradores que estão sendo tratados aqui.

Phantes



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GERÊNCIA DE TAQUIGRAFIA

DESEMBARGADOR FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO (PRESIDENTE E RELATOR)

Rebatendo ou apreciando as duas observações, a primeira delas inclusive ajuda o meu voto porque já elimina da própria tribuna um dos argumentos que não foi aqui enfrentado, ou seja, o próprio contribuinte diz que a Fazenda utilizou como base de cálculo não o valor de uma pauta fiscal, mas o valor que ele contribuinte atribuiu na nota. Foi um desconto incondicionado, tudo bem, a repercussão jurídica é: esse desconto significa que ele tem repercussão nas etapas posteriores ou não? Ponto número um, acho que todo o raciocínio desenvolvido pelo STJ e aí, a meu sentir, é absolutamente irrelevante, que a edição da lei Kandir tenha modificado o estado jurídico.

Na verdade, o estado jurídico foi modificado pela Emenda Constitucional nº 03 e a jurisprudência em sua ampla maioria, reconheceu naquela circunstância a legitimidade de os estados e a União, muito embora a União só tenha adotado a antecipação tributária bem depois, atualizarem as suas legislações diretamente a partir da emenda constitucional, sob pena de não dar eficácia a emenda constitucional que permitiu a antecipação tributária, de modo que, a meu ver, toda jurisprudência do STJ, colaciono aqui sete precedentes, eu realmente não saberia de memória dizer em cada um desses específicos, mas em todos a tese fixada pelo STJ é no sentido de que, embora sedutora, a tese da 1ª Turma, entende-se que deve prevalecer o entendimento esposado pela 2ª Turma, pois o princípio da não-cumulatividade não tem função cogente para o contribuinte de ICMS. Em outras palavras, a adoção da técnica da não-cumulatividade visa minorar a carga tributária de circulação de mercadorias, tributos plurifásicos mediante o aproveitamento de créditos decorrentes do recolhimento da parcela de grandeza econômica que se vai agregando a mercadoria ao produto, mas não obrigar que uma fase de não incidência, esse também é um aspecto recorrente em tema de ICMS, de que uma fase de não incidência reverbere pelas demais fases na cadeia produtiva. Na hipótese de bonificação ou de concessão de desconto, vem dar na mesma, há favorecimento tão-somente ao partícipe imediato da cadeia de circulação, o contribuinte seguinte da cadeia de circulação, a não ser que a bonificação seja estendida a toda cadeia até atingir o consumidor final, o que demanda a prova da repercussão.

Presume-se, portanto, que não será assim, tendo em vista o intuito de lucro que permeia a atividade mercantil, e nesse sentido segue a partir daí toda jurisprudência. De modo que, não me parece aqui que o raciocínio tenha por base o teor da Lei Kandir, mas a própria lógica da estrutura de ICMS.

A discussão é interessante, fica aberta porque naturalmente as indagações que surgirem e, eventualmente, se houver mais esclarecimentos de fato também, prosseguimos para tentar concluir o julgamento.

Em discussão.

Pantos



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GERÊNCIA DE TAQUIGRAFIA

DESEMBARGADOR JOSÉ IVO DE PAULA GUIMARÃES

Essa questão se baseia num período de 94 a maio de 95. A questão se prende só nesse período?

DESEMBARGADOR FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO (PRESIDENTE E RELATOR)

Porque se prende a operações determinadas, e eu agradeço ao eminente advogado porque... (interrompido)

DESEMBARGADOR JOSÉ IVO DE PAULA GUIMARÃES

A questão se baseia só nessa fase?

DESEMBARGADOR FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO (PRESIDENTE E RELATOR)

Estamos em sede de embargos à execução em que se pretende a desconstituição da CDA por força da suposta ilegalidade do auto de infração. Em suma, o contribuinte vendeu, estava sujeito à antecipação, vendeu com desconto por um preço menor, recolheu o ICMS próprio dele, e aí no caso é tudo em conjunto porque, na verdade, quando ele recolhe por antecipação, ele absolve no recolhimento o que seria devido por ele e o que seria devido pelas cadeias subsequentes. Então, ele reduziu o ICMS, antecipado na mesma proporção em que deu a bonificação, ou não foi assim?

DOUTOR ALDEMIR FERREIRA DE PAULA AUGUSTO – OAB/PE 20301

Exato. Mas, só um detalhe?

DESEMBARGADOR FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO (PRESIDENTE E RELATOR)

Pode, Doutor.

DOUTOR ALDEMIR FERREIRA DE PAULA AUGUSTO – OAB/PE 20301

Vossa Excelência destacou muito bem. Embora entenda que, posteriormente Vossas Excelências poderão perceber que a Lei Kandir é a base dos julgados



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GERÊNCIA DE TAQUIGRAFIA

recentes, esse citado especialmente por Vossa Excelência. No caso da operação aqui é a Bentamix (é um produto que eu vendo, o J. Macêdo S.A. está me colocando aqui como a empresa, eu vendo para padaria – é aquele saco de farinha especial que eu uso para fazer pão), ou seja, na prática não tem mais nenhuma operação sujeita a regime normal. Quando eu vendo para padaria, eu J. Macêdo S.A., a padaria usa aquilo ali para fazer pão e ali já não tem mais ICMS normal, portanto, eu sei efetivamente que aquela é a última fase da... (interrompido)

DESEMBARGADOR FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO (PRESIDENTE E RELATOR)

De modo algum, Doutor, desculpe-me, mais a afirmação é claramente equivocada.

DOUTOR ALDEMIR FERREIRA DE PAULA AUGUSTO – OAB/PE 20301

Eu sou o substituto, o da operação final, o do pão, porque o pão lá na frente, o vendedor do pão já não recolherá mais.

DESEMBARGADOR FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO (PRESIDENTE E RELATOR)

Ele não recolherá apenas porque houve a antecipação, mas a operação existe, por isso que existe a substituição tributária.

DOUTOR ALDEMIR FERREIRA DE PAULA AUGUSTO – OAB/PE 20301

Mas não será mais a venda de Bentamix, será de outro produto.

DESEMBARGADOR FRANCISCO BANDEIRA DE MELLO (PRESIDENTE E RELATOR)

Não importa, é insumo, é a cadeia. Permita-me, colocar. A linha de raciocínio construída por Vossa Excelência até aqui vinha sendo bastante consistente dentro do que se colocava. Mas a padaria, e aliás, um registro histórico, a antecipação tributária nasceu com o trigo. O trigo foi o que despertou para a Fazenda Pública a necessidade de concentrar, porque os moinhos produtores de farinhas eram poucos. Eram três, o advogado acrescenta, enquanto que as padarias e as diversas formas de indústria que utilizavam aquela matéria prima eram infinitas. Então, havia um índice de sonegação muito alto de ICMS na



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE PERNAMBUCO
GERÊNCIA DE TAQUIGRAFIA

operação seguinte, então era muito mais simples concentrar a operação toda nos moinhos e aí se tornava desnecessário fiscalizar as padarias e o restante. E a partir do trigo seguiram-se os combustíveis, seguiram-se as bebidas, seguiram uma série outras de atividades e aí a União achou também interessante e passou a agregar PIS, COFINS e outros tributos hoje são recolhidos com a forma de antecipação tributária. De modo que, o produto vendido, o insumo no caso é vendido para padaria como insumo. Aproveita a matéria prima, transforma e revende para o consumidor final. Essa é uma operação tributável, mas neutra porque ela já foi satisfeita na origem, razão pela qual a Fazenda diz: Isso não repercute no preço do pão lá na frente, o que, aliás, é intuitivo. A circunstância de se comprar Bentamix da empresa "A", "B" ou "C", na prática não vai repercutir no preço do pão no mercado final.

Colho voto.

DESEMBARGADOR ALFREDO MAGALHÃES JAMBO

Acompanho Vossa Excelência.

DESEMBARGADOR JOSÉ IVO DE PAULA GUIMARÃES

Ficou claro o posicionamento de Vossa Excelência, os esclarecimentos aqui feitos pelo advogado da J. Macêdo, mas é como Vossa Excelência mencionou aí a questão. É o momento da fixação do tributo, é a cadeia em si. De certa forma nós já decidimos aqui essa questão, mas por outro ângulo, e não foi diferente do posicionamento que Vossa Excelência está trazendo aqui não, com a composição do Desembargador Ricardo Paes Barreto.

Portanto, para manter a coerência da questão em si, eu peço permissão para endossar, portanto, o posicionamento tomado por Vossa Excelência.

DECISÃO:

"À UNANIMIDADE DE VOTOS, NEGOU-SE PROVIMENTO AO APELO, NOS TERMOS DO VOTO DO DES. RELATOR".

Patricia Santos