

**RECURSO.....:** APELAÇÃO CÍVEL  
**APELANTE (S).....:** ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
**APELADO (S).....:** DANONE LTDA.  
**JUÍZO DE ORIGEM.:** 11ª VARA DE FAZENDA PÚBLICA  
**JDS. DES. RELATOR:** RICARDO ALBERTO PEREIRA

*Apelação Cível. Direito Tributário. ICMS sobre bonificações em mercadorias.*

*Empresa autora que pretende o reconhecimento da ilegalidade da cobrança de ICMS sobre mercadorias concedidas a título de bonificação, seja para o recolhimento de ICMS-Próprio, seja o ICMS-ST, tanto em relação a estabelecimentos já existentes quanto aos que vierem a ser abertos no Estado do Rio de Janeiro.*

*Sentença invocando a Súmula 457 do Superior Tribunal de Justiça para julgar parcialmente procedente o pedido, excluindo os descontos incondicionais da base de cálculo do ICMS, inclusive no regime da substituição tributária. Não acolhido o pedido em relação a estabelecimentos que vierem a ser abertos no Estado.*

*Apelação do Estado do Rio de Janeiro para que seja reconhecida a legalidade da inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS em regime de substituição tributária.*

*Sentença parcialmente reformada.*

*O Superior Tribunal de Justiça por ocasião do julgamento do REsp 1.111.156/SP pelo rito dos recursos repetitivos fixou a tese de que mercadorias dadas em bonificação e os descontos incondicionais não se incluem na base de cálculo do ICMS.*

*Julgado que, no entanto, se refere ao tributo devido pelo sujeito passivo direto, ressaltando expressamente os casos de substituição tributária.*

*Sob o regime de substituição tributária “para frente”, os descontos incondicionais e as bonificações integram a base de cálculo do ICMS.*

*Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e desta Corte Estadual.*

*Diante da sucumbência recíproca, as custas processuais deverão ser rateadas. Honorários advocatícios devidos pela parte autora fixados em 10% do valor atribuído à causa. Honorários advocatícios devidos pela parte ré*

*fixados em 10% do valor da causa. Aplicação do art. 85, §2º e 3º, III do CPC.*

*Recurso conhecido e provido.*

**VISTOS**, relatados e discutidos estes autos da Apelação Cível no **Processo nº 0100118-30.2010.8.19.0001** em que é Apelante **ESTADO DO RIO DE JANEIRO** e Apelado **DANONE LTDA.**

**ACORDAM**, por unanimidade de votos, os Desembargadores que compõem a Vigésima Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em conhecer e dar provimento à apelação.

### **RELATÓRIO:**

Trata-se de Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica entre as partes acima indicadas, narrando a parte autora que é empresa fabricante de produtos alimentícios, portanto sujeita ao pagamento de Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços.

Aduz que visando incrementar sua participação no mercado, concede bonificações em mercadorias a alguns de seus clientes.

No entanto, alega que o Fisco está exigindo ICMS sobre tais operações, incluindo as mercadorias em bonificação na base de cálculo, atingindo as operações com o ICMS-Próprio bem como as no ICMS-ST, com fundamento no art. 5º, II, a, da Lei 2.657/96, regulamentado pelo Decreto nº 27.247/00.

Aduz que não está sujeita ao recolhimento do imposto nas saídas de mercadoria em bonificação ante a falta de adequação a todos os elementos que compõem o fato gerador.

Requer a declaração de inexistência de relação jurídica ente as partes pelos estabelecimentos já existentes e pelos que vierem a ser abertos no Estado quanto à incidência de ICMS sobre mercadorias a concedidas a título de bonificação, seja para o recolhimento do ICMS-Próprio, seja pelo ICMS-ST.

Em contestação, o réu alega que o pedido é juridicamente impossível ao pretender estender efeitos da decisão a evento futuro e incerto. No mérito, refuta os argumentos da parte

autora afirmando que a lei, geral ou especial, não exclui da base de cálculo do imposto qualquer desconto concedido pelo contribuinte (índex 105).

Réplica (índex 129).

Decisão deferindo a produção de prova pericial requerida pela parte autora a fim de evitar futura alegação de nulidade por cerceamento de defesa (índex 150).

Laudo pericial (índex 213)

Manifestação das partes (índex 489 e 493).

Manifestação final do Ministério Público opinando pela procedência parcial do pedido (índex 504).

A sentença, ao entender que os descontos incondicionais devem ser excluídos da base de cálculo do ICMS e no regime da substituição tributária, foi proferida com a seguinte parte dispositiva:

***“Insta salientar que, a declaração de inexistência de relação jurídica entre as partes, não poderá ser acolhida aos estabelecimentos que vierem a ser abertos no Estado, mormente considerando que são relacionados a casos futuros e que deverão ser analisados em concreto.***

***Isso posto, JULGO PROCEDENTE EM PARTE os pedidos narrados às tintas da inicial.***

***Condeno o Estado do Rio de Janeiro nas despesas processuais, na forma da lei e, em honorários advocatícios em 10% sobre o valor da causa.***

***Sentença não sujeita ao duplo grau”*** (índex 509)

Apelação da parte ré requerendo a reforma da sentença, afirmando que o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a legalidade da inclusão do valor dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS-ST, destacando a importância de se diferenciar os regimes de tributação. (índex 516).

Contrarrazões da parte autora prestigiando o julgado, requerendo a manutenção da sentença (índex 531).

Manifestação do Ministério Público opinando pelo provimento do recurso ante a inaplicabilidade da Súmula 457 do Superior Tribunal de Justiça, ao argumento de que em

hipótese de regime de substituição tributária “para frente” os descontos incondicionais e as bonificações integram a base de cálculo do ICMS (índex 547)

**É o relatório.**

**VOTO:**

O presente recurso deve ser recebido consoante certidão tempestividade (índex 529), estando presentes os requisitos recursais objetivos e subjetivos.

Cinge-se a controvérsia acerca da incidência do ICMS sobre o valor de mercadorias em bonificação, nas quais são concedidos descontos incondicionais.

Assiste razão ao apelante.

A sentença recorrida entendeu pela exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do ICMS, inclusive no regime de substituição tributária, invocando a súmula 457 do Superior Tribunal de Justiça que determina que “*Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS*”.

Ocorre que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que, sob o regime de substituição tributária, o valor relativo as bonificações e os descontos incondicionais integram a base de cálculo do ICMS:

***TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS COM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. 1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça entende que, sob o regime de substituição tributária, integram a base de cálculo do ICMS os valores correspondentes às mercadorias dadas em bonificação, assim como ocorre no tocante aos descontos incondicionais (EREsp 715.255/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, Primeira Seção, DJe 23/2/11). 2. Agravo Regimental não provido. (AgRg no AgRg no Ag 1405559/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado 24/02/2015, DJe 23/03/2015)***

***TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DEDIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS.SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESCONTO INCONDICIONAL.MATÉRIA PACIFICADA. SÚMULA 168/STJ. AGRAVO NÃO***

**PROVIDO. 1. O Supremo Tribunal Federal, na interpretação do preceito contido no art. 150, § 7º, da Constituição Federal, decidiu que, na sistemática de substituição tributária, se assegura a restituição tão somente se o fato gerador presumido não se realizar (ADI 1.851/AL, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ 15/5/02). 2. Na linha desse entendimento, para a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, sob o regime de substituição tributária, integra a base de cálculo do ICMS os valores correspondentes às mercadorias dadas em bonificação, assim como ocorre no tocante aos descontos incondicionais (ERESP 715.255/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, Primeira Seção, DJe 23/2/11). 3. "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado" (Súmula 168/STJ). 4. Agravo regimental não provido." (AgRg nos EREsp 953.219/RJ, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Seção, DJe 20/06/2014).**

Tal entendimento é decorrente da impossibilidade de se garantir que o desconto concedido pelo substituto será repassado ao consumidor final, não se podendo presumir a perpetuação da bonificação ao longo da cadeia de circulação da mercadoria.

Registre-se, inclusive, que o REsp nº 1.111.156/SP, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, firmou a tese de que *“Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”*, mas ficou ressalvado expressamente no acórdão paradigma que a tese fixada não é aplicável à *“operação realizada pela sistemática de substituição tributária”*. Isto é, a tese se refere ao tributo devido pelo sujeito passivo direto, não abrangendo o regime de substituição tributária para frente:

***TRIBUTÁRIO – ICMS – MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO – ESPÉCIE DE DESCONTO INCONDICIONAL – INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL – ART. 13 DA LC 87/96 – NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. 1. A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, restringe-se tão somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais; não envolve incidência de IPI ou operação realizada pela sistemática da substituição tributária. 2. A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço***

*médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio. 3. A literalidade do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os "descontos concedidos incondicionais". 4. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS. 5. Precedentes: AgRg no REsp 1.073.076/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25.11.2008, DJe 17.12.2008; AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008; REsp 975.373/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.5.2008, DJe 16.6.2008; EDcl no REsp 1.085.542/SP, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 24.3.2009, DJe 29.4.2009. Assim, assiste razão ao ré apelante, devendo ser reformada parcialmente a sentença para que seja reconhecida a legalidade da inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS em regime de substituição tributária. (REsp 1.111.156/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 14/10/2009, DJe 22/10/2009). (g.n.)*

Nesse mesmo sentido recentes julgados desta Corte Estadual:

***APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS-ST SOBRE SERVIÇOS NÃO REMUNERADOS (AMOSTRAS GRÁTIS, BRINDES E MATERIAL PROMOCIONAL). REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 8º, II, DA LC Nº 87/96. INAPLICABILIDADE DO VERBETE SUMULAR Nº 457 DO STJ. REFORMA DA SENTENÇA. - Apelante que almeja a reforma da sentença que anulou o Auto de Infração nº 03.263.064-2, lavrado em 11/08/2010, e declarou inexigível o ICMS, autorizando o levantamento, em favor da autora, do depósito realizado nos autos da Ação Cautelar nº 0181022-03.2011.8.19.0001. - Segundo a autora-apelada, as operações indicadas no auto de infração dizem respeito à remessa de pequeno volume de medicamentos destinada a pessoas físicas (médicos, representantes comerciais, propagandistas de medicamentos) a título de brinde, amostra grátis, literatura farmacológica e material promocional, razão pela qual não estariam sujeitas ao ICMS. - Contudo, para que tais descontos não integrem a base de cálculo do ICMS é indispensável que sejam incondicionais, o que não se revela ser a situação dos autos, uma vez que as***



*operações mercantis ora em análise são realizadas sob o regime de substituição tributária. - O STJ excluiu expressamente a hipótese de substituição tributária, quando do julgamento do REsp 1.111.156/SP julgado sob o rito dos recursos repetitivos e que resultou na edição do verbete sumular nº 457: "Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS." Isso porque a base de cálculo do ICMS, na sistemática normal, é apurada em cada operação de circulação de mercadoria por seu valor real, enquanto que na sistemática da substituição tributária há uma presunção quanto ao valor final da mercadoria, resultado dos custos de aquisição e sua margem de lucro, estando incluído neste último o desconto dado. Precedentes do STJ e do TJRJ. - Hipótese dos autos que versa sobre hipótese de substituição tributária, sendo devida, portanto, a incidência do tributo em questão. Incidência do disposto no artigo 8º da LC 87/96. PROVIMENTO DO RECURSO. (Apelação Cível nº 0307236-39.2011.8.19.0001, Rel. Des. Maria Helena Pinto Machado, 4ª Câmara Cível, julgamento 13/11/2019, publicado 21/11/2019)*

***APELAÇÃO CÍVEL/REMESSA NECESSÁRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS-ST. Ação anulatória de débito fiscal objetivando a desconstituição do auto de infração nº 03.175352-8, lavrado pelo ente público estatal sob a alegação de que a autora, na condição de contribuinte substituto, teria recolhido ICMS-ST a menor ao deixar de reter e recolher o aludido imposto estadual sobre os descontos incondicionais concedidos nas vendas de mercadorias (contrastes radiológicos) a seus clientes. Sentença que julgou procedente o pedido para, confirmada a tutela antecipada deferida, reconhecer a nulidade do crédito tributário objeto da demanda. Irresignação do ente público réu. O Superior Tribunal de Justiça pacificou, por ocasião do julgamento do REsp 1.111.156/SP pelo rito dos recursos repetitivos, o entendimento de que mercadorias dadas em bonificação e os descontos incondicionais não se incluem na base de cálculo do ICMS. Tese que, no entanto, se refere ao tributo devido pelo sujeito passivo direto, situação diversa da hipótese dos autos, porquanto se tratar de substituição tributária. Sob o regime de substituição tributária "para frente", os descontos incondicionais, assim como ocorre com as bonificações, integram a base de cálculo do ICMS. Inaplicabilidade da Súmula 457 do Superior Tribunal de Justiça. Precedentes. Reforma da sentença que se impõe.***

**RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO PARA julgar improcedente o pleito autoral.** (Apelação Cível nº 0163761-93.2009.8.19.0001, Rel. José Acir Lessa Giordani, 12ª Câmara Cível, julgamento 08/10/2019, publicado 11/10/2019).

**Apelação Cível. Estado do Rio de Janeiro. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Pretensão de anulação dos Autos de Infração n.os 03.175351-0 e 04.001292-4, lavrados em razão de a autora não ter retido o ICMS, por substituição tributária, nas suas operações comerciais de venda de contrastes radiológicos, sob o fundamento, em suma, de que os mesmos são indevidos, visto que os descontos incondicionados não integram a base de cálculo do ICMS. Sentença de procedência do pedido. Inconformismo do réu. Versando a hipótese acerca de recolhimento de ICMS pelo regime da substituição tributária, os descontos incondicionais, assim como ocorre com as bonificações, integram a base de cálculo do referido imposto, não se aplicando, portanto, a Súmula 457 do Superior Tribunal de Justiça. Reforma do julgado que se impõe com a improcedência do pedido inicial. Provimento do recurso, para o fim de julgar improcedente o pedido inicial, com a condenação da autora ao pagamento das despesas processuais e honorários advocatícios, que se arbitra em 10% (dez por cento) sobre o valor atribuído à causa.** (Apelação Cível nº 0091114-66.2010.8.19.0001, Rel. Des. Georgia de Carvalho Lima, 12ª Câmara Cível, julgado em 16/04/2019, publicado 25/04/2019)

Portanto, inaplicável a Súmula 457 do Superior Tribunal de Justiça nos casos de ICMS-ST.

Desta maneira, deve ser parcialmente provido o recurso de apelação para determinar que o réu se abstenha de cobrar ICMS apenas sobre mercadorias dadas em bonificação fora do regime de substituição tributária.

**ANTE O EXPOSTO, CONHEÇO E DOU PROVIMENTO AO RECURSO DE APELAÇÃO PARA REFORMAR PARCIALMENTE A SENTENÇA DETERMINANDO QUE O ESTADO RÉU SE ABSTENHA DE COBRAR ICMS APENAS SOBRE MERCADORIAS EM BONIFICAÇÃO FORA DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.**





***DIANTE DA SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, AS CUSTAS PROCESSUAIS DEVERÃO SER RATEADAS.***

***A PARTE AUTORA ARCARÁ COM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS FIXADOS EM 10% SOBRE O VALOR DA CAUSA E A PARTE RÉ COM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS FIXADOS EM 10% SOBRE O VALOR DA CAUSA, NOS TERMOS DOS ARTIGOS 85, §2º E §3º, III DO CPC.***

***MANTIDA A SENTENÇA EM SEUS DEMAIS TERMOS.***

Rio de Janeiro, na data da assinatura digital.

***JDS. DES. RICARDO ALBERTO PEREIRA***

***Relator***

