

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

219

DEZEMBRO - 2013

REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO
(RDDT)

ISSN 1413-7097

219

(DEZEMBRO - 2013)

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



Nicolas Vlavianos
é o autor da escultura 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
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.



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 (11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

- Alessandro Mendes Cardoso e Michele Giamberardino Fabre* - Considerações sobre as multas vinculadas ao Siscomex carga
1. Introdução. 2. Ilegalidade da Instrução Normativa da RFB nº 800/2007. 3. A denúncia espontânea no que se refere às obrigações acessórias aduaneiras. 4. Conclusão. 7
- André Mendes Moreira e Alice Gontijo Santos Teixeira* - O cálculo por dentro do ICMS: entre a indesejada tradição e a inconstitucional inovação
1. Proêmio. 2. A regra de que o ICMS deve incidir sobre sua própria base. 3. A jurisprudência do STF sobre o cálculo “por dentro”. 4. A novel interpretação da Fazenda Pública do Estado da Bahia, legitimada pelo STJ nos Embargos de Divergência em REsp nº 1.190.858/BA. 5. Conclusões. 17
- Daniel Zanetti Marques Carneiro* - Anterioridade tributária e fatos geradores complexivos
1. Introdução. 2. Princípio da anterioridade tributária. 3. Anterioridade tributária e fato gerador complexo. 4. O entendimento atual do STF. 5. Conclusão. 27
- Guilherme Cezaroti* - O acordo para intercâmbio de informações fiscais e bancárias celebrado entre Brasil e Estados Unidos. Influência da posição do STF no julgamento do RE 398.808/PR sobre o sigilo bancário
1. Introdução. 2. Previsão sobre troca de informações nos acordos celebrados pelo Brasil. 3. O precedente do Recurso Extraordinário nº 398.808/PR, do Supremo Tribunal Federal. 4. A troca de informações financeiras nos acordos celebrados pelo Brasil e o precedente do Supremo Tribunal Federal. 5. Conclusão. 39
- Humberto Ávila* - A interpretação do dispositivo constitucional relativo à não incidência de ICMS nas operações interestaduais com energia elétrica
Introdução. 1. Os elementos da interpretação questionada. 2. A inviabilidade da interpretação restritiva. Conclusões. 52
- Luís Eduardo Schoueri* - Lucros no exterior e acordos de bitributação: reflexões sobre a Solução de Consulta Interna nº 18/2013
I. O tema e a controvérsia. II. A questão da equivalência patrimonial. III. O imposto pago no exterior. IV. A questão dos acordos de bitributação: o tema da prevalência. V. O artigo 7º dos acordos de bitributação e a legislação brasileira. VI. A norma antiabuso. VII. Conclusão. 67
- Raphael Silva Rodrigues* - Aplicabilidade do art. 191-A do Código Tributário Nacional ante o dever fundamental de recolher tributos
1. Introdução. 2. A função social da empresa: uma análise sob o foco do dever fundamental de recolher tributos. 3. Da aplicabilidade do art. 191-A do CTN: a questão na visão dos tribunais pátrios. 4. Posicionamento com base no ideal de Justiça Fiscal. 5. Considerações finais. 78
- Renato Lopes Becho* - A cobrança do tributo como atividade administrativa plenamente vinculada
I - Colocação do tema. II - Discricionariedade e vinculação dos atos administrativos. III - A estrita legalidade tributária e a vinculação a que os agentes fiscais estão submetidos. IV - O parágrafo único do art. 142 apenas repete o final do art. 3º, ambos do CTN? V - A vinculação na cobrança do tributo. VI - O REsp 1.120.295/SP. VII - À guisa de conclusão. 88
- Tércio Chiavassa* - Os créditos tributários não recuperáveis e o seu enquadramento como custo de aquisição

- I. Introdução. II. O tratamento legal dos créditos tributários recuperáveis. III. Jurisprudência. IV. Disponibilidade jurídica x capacidade contributiva/tributação de lucro fictício. V. Conclusões. 98
- Vinicius Monte Serrat Trevisan e Paulo Roberto Trevisan - A prova do indício no lançamento tributário quando identificado o passivo fictício* 107
1. Introdução. 2. Conclusão.
- Walmir Luiz Becker - Créditos das contribuições PIS/Cofins não cumulativas sobre a parcela do ICMS-substituição tributária. Análise do tema sob a perspectiva do fato gerador do ICMS-ST* 116
I - Dois precedentes judiciais sobre o assunto. II - O instituto jurídico da substituição tributária. III - A base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins. IV - O ICMS-substituição tributária como parcela do custo de aquisição de mercadoria. V - Momento da ocorrência do fato gerador (hipótese de incidência) do ICMS-ST. VI - Conclusões.
- Pareceres**
- Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza - ICMS. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da Federação. Fato gerador do imposto. Autonomia dos estabelecimentos. Base de cálculo. Lei Complementar nº 87/1996, art. 13, parágrafo 4º, I. Conceito de valor da entrada mais recente. Necessidade de serem agregados. Aspectos peculiares da operação interestadual. Prestação de serviço de transporte interestadual. Imposto pago pelo estabelecimento remetente. Transferência do ICMS incidente para aproveitamento no estado de destino.* 127
Consulta. Resposta.
- Ricardo Almeida Ribeiro da Silva - Imposto de renda na fonte de titularidade dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios - alcance, limites e instrumentalidade* 148
I. A consulta. II. Do Direito. III. Conclusão.

Jurisprudência

Íntegras de Acórdãos

- Ação cautelar para exibição de documentos - autos de procedimento administrativo fiscal - cabimento (STJ - 2ª T.) 165
- ICMS - arrendamento mercantil - hipótese de "mera promessa de transferência pura do domínio" do bem - operação posterior à importação (STJ - 1ª T.) 168
- ICMS - creditamento - comprovação de recolhimento nas etapas anteriores (STF - 1ª T.) 172
- Inscrição em dívida ativa - posterior manifestação administrativa de inconformidade com a cobrança - contribuinte, com domicílio conhecido, citado por edital - suspensão da exigibilidade do crédito - exercício do direito de petição (STJ - 2ª T.) 177
- IPI - arrendamento mercantil - constitucionalidade da incidência (STF - 2ª T.) 182
- Prescrição do crédito - contagem do prazo - início a partir da constituição definitiva (STJ - 1ª T.) 185

Decisão

- Parcelamento - Lei 11.941 - indicação da totalidade dos débitos - posterior verificação de inexigi-

bilidade de parte - pedido de revisão - negativa e consequente exclusão do programa - reinclusão (Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, do TRF da 1ª Região) 189

Ementário de Acórdãos

- Ação cautelar - exercício excepcional, pelo STF, do poder geral de cautela (STF - 2ª T.) 192
- Ação cautelar fiscal - constrição de bens - responsabilidade dos sócios - questão fática (STJ - 1ª T.) 192
- Ação de consignação em pagamento julgada improcedente - depósito - conversão em renda (STJ - 2ª T.) 192
- Anotação de responsabilidade técnica (ART) cobrada pelo Crea - natureza jurídica de taxa - exigência de lei formal (STF - 2ª T.) 193
- Apreensão de bens para investigação de ilícitos tributários - conteúdo de dados de "notebook" - indícios de importação mediante fraude - questão fática (STJ - 2ª T.) 193
- Benefício fiscal - art. 3º da MP 470 - cabimento - contribuinte que se valeu de ação judicial (TRF da 4ª R. - 1ª T.) 194

O Cálculo por dentro do ICMS: entre a Indesejada Tradição e a Inconstitucional Inovação

André Mendes Moreira
Alice Gontijo Santos Teixeira

1. Proêmio

Em acórdão publicado no mês de agosto de 2013¹, a Primeira Seção do STJ, ao decidir questão relativa à cobrança de ICMS devido e não pago, contrariou jurisprudência de décadas, tanto do STF como do próprio STJ, sobre a apuração da base de cálculo desse imposto.

Estava em questão o seguinte caso: uma empresa de telefonia, em anos pretéritos, havia prestado serviços paralelos à ligação telefônica (instalação de terminais telefônicos, identificador de chamadas, dentre outros) e não os havia oferecido à tributação estadual por entender que tais atividades não configuravam comunicação *stricto sensu* e, portanto, não deveriam compor a base de cálculo do ICMS-comunicação². O Estado, discordando da interpretação adotada pela empresa, autuou-a para cobrar o imposto que entendia devido. Todavia, ao lavrar o auto de infração, a fiscalização aplicou uma forma peculiar e, até então, inédita, de calcular o imposto não pago. Ao invés de simplesmente fazer incidir a alíquota sobre as receitas auferidas pela empresa, como sempre se procedeu, adotou outra base de cálculo, correspondente à soma das receitas auferidas e do próprio ICMS devido (que, repise-se, não foi cobrado do usuário, tampouco recolhido pela operadora), tendo sobre ela, então, calculado o ICMS. A seguinte equação representa o cálculo fiscal:

$$(\text{preço cobrado do consumidor} + \text{ICMS}) \times \text{alíquota} \\ \text{do ICMS} = \text{ICMS devido}$$

Ao proceder dessa forma, no entender da fiscalização, estaria atendida a regra da Lei Kandir de que o ICMS deve

¹ STJ, 1ª Seção, EREsp nº 1.190.858/BA, Relator Min. Ari Pargendler, *DJe* de 12.8.2013.

² Sobre o ICMS-comunicação, já discorremos da seguinte forma: “O fato gerador do ICMS (...) é a efetiva prestação do serviço de comunicação. Para que este ocorra, é necessário que um terceiro preste, mediante remuneração, serviço que possibilita a formação da relação comunicativa, composta por cinco elementos: emissor, receptor, mensagem, código e meio de transmissão.” (MORREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 217)



**André Mendes
Moreira**

*é Professor Adjunto de
Direito Tributário dos
Cursos de Graduação,
Mestrado e Doutorado
em Direito da UFMG,
Doutor em Direito
Tributário pela USP e
Advogado.*



**Alice Gontijo Santos
Teixeira**

*é Mestranda em
Direito Tributário pela
UFMG e Advogada.*

incidir sobre sua própria base. Afinal, indagou-se o Fisco, como poderia o imposto incidir sobre si mesmo se a empresa não o havia computado no preço por entender intributável o serviço oferecido?

A prosperar tal raciocínio, em nossa opinião, ter-se-á definitivamente modificado a base de cálculo do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro, conferindo nova interpretação ao intitulado cálculo “por dentro” desse imposto, cuja definição já restou assentada em dezenas de acórdãos, tanto do STF como do STJ, os quais não se coadunam com a interpretação carreada pela Primeira Seção da Corte Superior de Justiça no aresto *sub examine*.

É o que se buscará demonstrar a seguir.

2. A Regra de que o ICMS deve incidir sobre sua Própria Base

Segundo o art. 13, parágrafo 1º, I, da Lei Complementar nº 87/1996, “o montante do próprio imposto (...) integra a base de cálculo”, de forma que o ICMS incide sobre si próprio.

Nessa técnica, nominada cálculo “por dentro”, quando o usuário final paga pela mercadoria/serviço o preço avençado, este já embute o montante do ICMS. A antípoda do cálculo “por dentro” é singelamente nominada de cálculo “por fora”, sendo adotada por outros países como os EUA. Em solo norte-americano, o imposto sobre o consumo (no caso, a *retail sales tax*) é agregado ao preço no momento do pagamento, não estando incluso no montante previamente pactuado entre comprador e vendedor.

Veja-se o seguinte quadro comparativo, que melhor elucida tal distinção:

<i>Cálculo “por dentro”</i>	<i>Cálculo “por fora”</i>
Preço avençado da mercadoria/serviço: R\$ 100 Imposto (embutido no preço): R\$ 25 Montante auferido pela empresa: R\$ 75 Montante cobrado do usuário: R\$ 100	Preço avençado da mercadoria/serviço: R\$ 100 Imposto (acrescido ao preço): R\$ 25 Montante auferido pela empresa: R\$ 100 Montante cobrado do usuário: R\$ 125
Nota Fiscal: há o destaque do imposto para meros fins de controle	Nota Fiscal: tem-se a adição do imposto ao valor da mercadoria/serviço

Para o adquirente da mercadoria/serviço tributável, portanto, a diferença entre as técnicas de cálculo do imposto reside no montante que deverá ser desembolsado pela aquisição: no cálculo “por dentro”, o desembolso do comprador será exatamente o valor do preço avençado; se o imposto correr “por fora”, o adquirente deverá desembolsar o valor do preço avençado acrescido do tributo devido.

Já sob a ótica da relação Fisco-contribuinte, a distinção entre as técnicas está na alíquota efetivamente praticada. Quando o cálculo do tributo é feito “por dentro”, a alíquota real não corresponde à nominal, o que só ocorrer apenas no cálculo “por fora”. Explica-se.

Sendo calculado “por dentro”, o tributo é retirado do preço da operação. Assim, uma alíquota nominal de 25%, *v.g.*, resultará em uma alíquota efetiva de 33,33%, eis que o vendedor ficará com 75% do valor por ele cobrado e o Fisco receberá 25%

desse montante, que correspondem exatamente a 1/3 (33,33%) do preço recebido pelo comerciante.

Já no cálculo “por fora”, a alíquota real corresponde exatamente à alíquota nominal, pois esta será acrescida ao preço ao invés de ser extraída do montante cobrado pelo vendedor. Vendida uma mercadoria por R\$ 100, se esta for sujeita a um tributo de 25% o vendedor acrescerá R\$ 25 ao preço, cobrando R\$ 125 do consumidor e repassando R\$ 25 ao Fisco (que correspondem exatamente a 25% do preço que remanesce com o vendedor). Diz-se real, portanto, a alíquota que corresponde ao exato percentual que o montante vertido ao Fisco representa da receita auferida pelo vendedor/prestador de serviço. O quadro sinótico abaixo compara as situações:

<i>Cálculo “por dentro”</i>	<i>Cálculo “por fora”</i>
Preço avençado da mercadoria/serviço: R\$ 100 $R\$ 75 + R\$ 25 \text{ (Imposto, 25\%)} = R\$ 100$ <hr/> Base de cálculo = R\$ 100,00 (preço + Imposto)	Preço avençado da mercadoria/serviço: R\$ 100,00 $R\$ 100,00 + R\$ 25 \text{ (Imposto, 25\%)} = R\$ 125$ <hr/> Base de cálculo = R\$ 100 (preço)
↓	↓
Alíquota nominal \neq alíquota real: Imposto a recolher de R\$ 25, o que representa uma <i>alíquota efetiva de 33,33%</i> sobre a parte que fica com o vendedor/prestador do serviço (R\$ 100 – R\$ 25 = R\$ 75)	Alíquota nominal = alíquota real: <i>Imposto</i> a recolher de R\$ 25, o que representa uma <i>alíquota efetiva de 25%</i> sobre a parte que fica com o vendedor/prestador do serviço (R\$ 125 – R\$ 25 = R\$ 100)

Nos exemplos acima, supõe-se que o imposto seja de 25% e que a empresa tenha cobrado do consumidor o valor de R\$ 100 pela mercadoria/serviço.

No cálculo “por dentro”, o imposto será destacado em nota fiscal e corresponderá a R\$ 25, resultantes da aplicação da alíquota de 25% sobre a base de cálculo de R\$ 100 (valor da mercadoria/serviço). Ou seja: o contribuinte *de jure* irá se apropriar somente de R\$ 75 do total da venda (R\$ 100), pois R\$ 25, integrados no preço, terão sido entregues ao Fisco.

Consequentemente, pode-se constatar que a *alíquota real* de um imposto calculado “por dentro” é maior que a *alíquota nominal*, pois os R\$ 25 de imposto devido não correspondem a 25% (alíquota nominal) dos R\$ 75 apropriados pela empresa, mas, sim, 33,33% (alíquota real). Esta peculiaridade inicialmente gerou repulsa de setores da comunidade jurídica e empresarial contra o cálculo “por dentro” do ICMS, mas foi confirmada pelo STF no julgamento do RE nº 212.209/RS, que comentaremos no item a seguir.

Não fosse assim, isto é, se o ICMS fosse calculado “por fora”, a empresa teria se apropriado dos R\$ 100 e, ainda, cobrado R\$ 25 extras do consumidor para repassar ao Fisco.

Portanto, o cálculo “por dentro” é apenas uma técnica de apuração do imposto sobre o consumo que orienta o contribuinte-vendedor a retirar do montante por ele

recebido a parcela do tributo a ser recolhida ao Estado. Ou seja, não se permite ao contribuinte agregar ao preço anunciado o valor do tributo, cobrando-o “por fora” do consumidor. Deve-se extrair do preço divulgado a quantia a ser vertida aos cofres públicos.

Tal raciocínio, conforme se verá a seguir, permite conjugar a regra aplicável ao ICMS de que “o montante do próprio imposto (...) integra a base de cálculo” (art. 13, parágrafo 1º, I da LC nº 87/1996) com a de que “a base de cálculo do imposto é (...) o valor da operação” ou “o preço do serviço” (art. 13, I e III, da LC nº 87/1996), da seguinte forma: *seja qual for o preço avençado com o comprador, é dele que se retirará a parcela do tributo*, consistindo tal técnica no intitulado cálculo “por dentro” do ICMS. Essa, a ilação que se extrai da análise do precedente do STF que legitimou os citados dispositivos da Lei Kandir, como se verá a seguir.

3. A Jurisprudência do STF sobre o Cálculo “por dentro”

O *leading case* no STF, que fixou o entendimento a respeito da base de cálculo do ICMS teve origem no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul que, julgando recurso de uma indústria de bebidas, definiu ser constitucional³ a determinação constante do art. 13, parágrafo 1º, I, da LC nº 87/1996⁴ para que o ICMS integre a sua própria base de cálculo. O aresto do TJRS foi, então, contestado no STF pela indústria de bebidas, originando o RE nº 212.209/RS⁵, cuja argumentação, em síntese, aduz que o TJ “deixou de tomar como fato imponível do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços apenas as operações de circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte e de comunicação, considerando a inclusão do imposto em sua própria base de cálculo”, o que teria implicado “aumento indireto da respectiva alíquota”. Propugnou o contribuinte-recorrente, assim, “a exclusão da base de cálculo do ICMS do próprio valor desse tributo” para que a Corte Suprema declarasse a inviabilidade “da chamada incidência em cascata (...) que configure o ICMS ‘por dentro’”.

O Relator no STF, Ministro Marco Aurélio, considerou que “a relevância dos argumentos expendidos pelo contribuinte salta aos olhos” e, assim, submeteu o caso

³ Foram analisados os seguintes dispositivos da Constituição e do Código Tributário Nacional:
CR/1988:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (...).”

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (...).”

CTN:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65 (...).”

⁴ LC nº 87/1996:

“Art. 13, § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle (...).”

⁵ STF, Pleno, RE nº 212.209/RS, Relator Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão Min. Nelson Jobim, *DJ* de 14.2.2003, p. 5.

ao Colegiado da Corte, proferindo voto fundamentado em Vittorio Cassone⁶, para quem “a regra matriz constitucional direciona para uma base de cálculo ‘por fora’ e não ‘por dentro’ como vem ocorrendo”, e também em Roque Antonio Carrazza⁷, segundo o qual “a lei complementar (...) extrapolou os limites constitucionais, ferindo a regra-matriz do tributo (...) por meio deste estratagema, [qual seja] a cobrança de ICMS sobre grandezas estranhas à materialidade de sua hipótese de incidência”.

De fato, o cálculo “por dentro” (forma de cumprir o comando legal de que o ICMS deve integrar sua própria base de cálculo) é um modo de se cobrar uma alíquota efetiva superior àquela prevista em lei, reduzindo o preço a ser apropriado pelo vendedor. Por isso mesmo, tal sistemática sempre foi repelida pela doutrina especializada, porquanto não atende ao predicado da transparência fiscal, fazendo parecer que o tributo possui alíquota inferior àquela verdadeiramente cobrada.

Nessa esteira de raciocínio, o Ministro Relator concluiu - a nosso sentir, com acerto - que o cálculo “por dentro” implicaria duas bases de cálculo: “a primeira, ligada à operação de circulação de mercadorias (...) entabulada e efetuada”, que representa “a vantagem do vendedor com o negócio jurídico”; e a segunda, ligada a “algo que não integra o patrimônio do vendedor, mas sim, quantia que é direcionada aos cofres públicos”, o que resultaria, a seu ver, na cobrança de tributo sobre tributo recolhido ao “próprio Estado”. Esse cálculo, que o Ministro nominou de “em cascata”, resulta, em suas palavras, na “majoração da própria alíquota do ICMS. Existente na base de 18%, acaba sendo majorado para 21,95%, via a integração cumulada”.

A nosso sentir, as ponderações do Ministro Marco Aurélio são inatacáveis, assim como sua conclusão pela inconstitucionalidade do cálculo “por dentro” (prescrito no art. 2º do Decreto-lei nº 406/1968, no art. 14 do Convênio ICM nº 66/1988, no art. 13, parágrafo 1º, I, da LC nº 87/1996 e no art. 20 da Lei gaúcha nº 8.820/1989⁸), fundada em quatro princípios: o da capacidade contributiva, pelo qual o ICMS não poderia incidir sobre um “ônus tributário”; o da razoabilidade, que predica a incidência do tributo sobre o valor da operação em si, que não inclui valores a ela estranhos, como o tributo sobre o consumo nela incidente; o da não cumulatividade, pois a única maneira de resguardá-la seria restringir a base de cálculo ao valor da opera-

⁶ CASSONE, Vittorio. *ICMS: imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação: Lei complementar nº 87, de 13.9.96*. São Paulo: IOB, 1998, p. 132.

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 140.

⁸ DL nº 406/1968:

“Art. 2º, § 7º O montante do imposto de circulação de mercadorias integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.”

Convênio ICM nº 66/1988:

“Art. 14 O montante do imposto integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.”

LC nº 87/1996:

“Art. 13, § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle (...).”

Lei nº 8.820/1989, do Estado do Rio Grande do Sul:

“Art. 20. O montante do imposto integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque, quando exigido, mera indicação para fins de controle.”

ção, sem o ICMS⁹; e, por fim, o da legalidade, eis que a alíquota haveria de ser aquela estipulada na lei cuja edição foi autorizada pela CR/1988, sem acréscimos.

Desse entendimento, contudo, divergiu o Ministro Nelson Jobim, para quem a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo seria legítima, ainda que importasse em majoração da alíquota efetivamente cobrada. Para Jobim, o cálculo por dentro foi criado como uma “fórmula de mercado de transferência para o adquirente do imposto pago”.

Contra-argumentou, em sequência, o Ministro Relator Marco Aurélio, para repisar sua indignação que pode ser resumida no seguinte questionamento por ele feito nos debates: “Como é que posso dizer da incidência de um tributo sobre um valor que não implica vantagem para o comerciante?”

Respondeu, então, o Ministro Nelson Jobim: “Mas aí teríamos que descontar o imposto de renda, imposto de fiscalização, as taxas do Ibama” e concluiu, no que sintetiza sua posição, que o ICMS “não é sobre a renda; é sobre a operação”, repisando mais adiante que o cálculo por dentro “não é sobre a vantagem, é sobre um dado objetivo, chamado operação”. Em suma: entendeu o Ministro Jobim que o ICMS integra o valor da operação e, como esta é a base de cálculo, a alíquota acaba por incidir sobre o montante correspondente ao próprio ICMS.

Os demais integrantes da Corte Suprema acompanharam o voto do Ministro Nelson Jobim que, portanto, relatou o acórdão. Destes votos, destacamos o do Ministro Ilmar Galvão, para quem “na verdade, o preço da mercadoria, que serve de base de cálculo ao ICMS, é formado de uma série de fatores: o custo; as despesas com aluguel, empregados, energia elétrica; o lucro; e, obviamente, o imposto pago anteriormente”, referindo-se, nesse último caso, ao ICMS e sua sistemática não cumulativa de cobrança, que permite em cada fase de circulação da mercadoria o crédito do imposto pago na etapa anterior.

Assim, podemos resumir o entendimento selado pelo STF afirmando que o ICMS tem por base de cálculo o valor da operação, sem possibilidade de dedução do ICMS incidente e recolhido pelo contribuinte de jure ao Estado.

A Suprema Corte, portanto, foi peremptória em afirmar que o importante para a incidência do ICMS é o valor da operação, ou seja, o preço praticado - e não a vantagem econômica auferida pelo contribuinte-vendedor, obtida por meio da fórmula “preço de venda menos ICMS”. Ao frisar tal ponto, o STF ressaltou que o ICMS é um tributo sobre o consumo e não sobre o lucro, de forma que a grandeza econômica que melhor representa o fato gerador eleito pela Constituição é o preço da operação, estipulado pelo vendedor e pago pelo comprador, no qual o ICMS se considera integrado.

⁹ Discordamos do eminente Relator apenas quando aponta violação à não cumulatividade decorrente do cálculo por dentro. Sobre o tema, assim discorremos:

“A apuração do *quantum debeat* pelo método imposto-contrainposto - adotado no Brasil para todas as exações não-cumulativas - não é afetada pela forma de cálculo do tributo (por dentro ou por fora). Se, para uma alíquota nominal de 25%, a alíquota real do ICMS corresponde a 33,33% do preço do produto, o adquirente do bem terá crédito equivalente aos 33,33%. Sendo assim, nenhum prejuízo advirá para a compensação de débitos e créditos em conta gráfica, pelo que nos parece correto afirmar que inexistente prejuízo para a não cumulatividade tributária decorrente do cálculo ‘por dentro’ do ICMS.” (MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 233)

Assim, quando a Lei Complementar nº 87/1996 define que o valor da operação/prestação é a base de cálculo do tributo e, ao mesmo tempo, que o ICMS integra o preço cobrado pelo vendedor, consequentemente adota o cálculo “por dentro”. Ou seja, o ICMS irá incidir sobre o valor da operação e, como faz parte desta, incidirá, por conseguinte, sobre si mesmo. Não se trata de acréscimo ao montante tributável, mas, sim, de proibição de dedução do imposto que será recolhido pelo contribuinte de direito.

Na linha do debate travado entre os Ministros, não caberia ao Fisco considerar outro dado que não o valor da operação, que é um dado objetivo. Do contrário, a se verificar exclusivamente a vantagem econômica, teriam que excluir do preço todos os custos para se alcançar apenas o lucro auferido pelo contribuinte.

Com essas premissas o STF declarou a constitucionalidade do cálculo “por dentro”, que, desde a EC nº 33/2001, está constitucionalizado pela inclusão na Lei Maior da regra de que a lei complementar deverá fixar base de cálculo do ICMS “de modo que o montante do imposto a integre *também* na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço” (art. 155, parágrafo 2º, XII, *i*, da CR/1988).

4. A Novel Interpretação da Fazenda Pública do Estado da Bahia, Legitimada pelo STJ nos Embargos de Divergência em REsp nº 1.190.858/BA

Ao pretexto de fazer valer o entendimento do STF acima explicitado, a Fazenda Pública do Estado da Bahia - em atitude inédita - passou a majorar a base de cálculo do ICMS ao autuar contribuintes que, no momento da venda da mercadoria ou da prestação do serviço tributável, não procedem à recolha do imposto devido, tampouco destacando-o em nota fiscal, por entenderem (por qualquer razão) que, naquela operação ou prestação de serviço, não haveria a incidência do tributo estadual.

No caso analisado pelo STJ nos Embargos de Divergência em REsp nº 1.190.858/BA¹⁰, uma operadora de telefonia não havia ofertado à tributação pelo ICMS as receitas auferidas sobre a prestação de determinados serviços - em decorrência do seu entendimento de que tais atividades, por não configurarem comunicação *stricto sensu*, não deveriam ser tributadas. Ao fiscalizar o contribuinte, o Estado da Bahia majorou o valor da operação (base de cálculo para cobrança do imposto), nele acrescentando o ICMS que entendia devido para, então, alcançar o preço que, a seu ver, deveria ter sido cobrado caso, desde o início, o ICMS tivesse composto o valor da operação.

Ora, conforme foi demonstrado no item anterior, o STF, ao legitimar o cálculo “por dentro” do ICMS, deixou bastante claro que o preço é um dado objetivo e corresponde ao montante cobrado pela operação. Do mesmo modo que os Ministros da Suprema Corte vedaram a exclusão do imposto de sua base de cálculo, o mesmo raciocínio conduz à censura da conduta do Estado da Bahia em pretender incluir qualquer elemento estranho ao valor da operação já praticada pelo contribuinte.

No entanto, sob a justificativa de estar aplicando o cálculo “por dentro”, a fiscalização adotou como base de cálculo do ICMS não o preço cobrado do consumidor, mas, sim, o resultado da soma do preço (valor da operação) com o próprio ICMS,

¹⁰ STJ, 1ª Seção, EREsp nº 1.190.858/BA, Relator Min. Ari Pargendler, *DJe* de 12.8.2013.

sobre o qual fez então incidir a alíquota do imposto. Ao somar o imposto devido à receita auferida e fazê-lo incidir sobre este total estava o Fisco, a seu ver, realizando o cálculo “por dentro”. Em outras palavras: o Estado tratou o preço cobrado pela empresa de seus clientes como líquido de imposto e, arbitrando nova base de cálculo, acrescentou o ICMS ao valor da operação como forma de (supostamente) atender à regra de que “o ICMS incide sobre si mesmo”.

Essa prática não reflete o posicionamento do STF ao validar o cálculo por dentro do ICMS. Veja-se, graficamente, a diferença entre o cálculo segundo a interpretação peculiar adotada pela fiscalização estadual da Bahia e aquela definida pela Suprema Corte no RE nº 212.209/RS¹¹:

<i>Cálculo “por dentro” segundo o Estado da Bahia</i>	<i>Cálculo “por dentro” segundo o STF</i>
Preço cobrado pela prestação: R\$ 100 R\$ 100 + R\$ 25 X 25% = R\$ 31,25 ↓	Preço cobrado pela prestação: R\$ 100 R\$ 100 X 25% = R\$ 25 ↓
Base de cálculo incorreta, pois superior ao valor da prestação. ICMS a recolher de R\$ 31,25, o que representa uma <i>alíquota efetiva de 45,45%</i> sobre a parte que fica com a empresa (R\$ 100 – R\$ 31,25 = R\$ 68,75).	Base de cálculo correta, pois equivalente ao valor da prestação. ICMS a recolher de R\$ 25, o que representa uma <i>alíquota efetiva de 33,33%</i> sobre a parte que fica com a empresa (R\$ 100 – R\$ 25 = R\$ 75).

Demonstra o exemplo acima que o Estado da Bahia, ao invés de exigir R\$ 25 de imposto sobre um serviço faturado a R\$ 100, arbitrou o valor que a empresa teria supostamente cobrado caso tivesse considerado o serviço tributado (presumindo, portanto, que ele seria majorado), calculando a partir dessa nova realidade o ICMS devido.

Assim, se a empresa se apropriou de R\$ 100 (porque não destacou qualquer valor de ICMS na nota fiscal), isso significa, no entender do Fisco, que eventual sujeição daquela receita à tributação deve ser tratada tal como se o valor cobrado pelo serviço fosse de R\$ 125, resultando em um recolhimento de R\$ 31,25 (25% de R\$ 125) para o Fisco.

O problema desse raciocínio é que o Fisco ignora não só o dado óbvio de que a empresa apenas auferiu R\$ 100 - e não R\$ 125 - como também o fato de que, como resultado dessa presunção fiscal, a alíquota nominal de 25% culmina em uma alíquota real de 45,45%. Afinal, R\$ 31,25 representam 45,45% dos R\$ 68,75 que ficam com a empresa.

Tal realidade decorre, a nosso sentir, de uma interpretação errônea do comando da Lei Kandir segundo o qual o imposto deve incidir sobre sua própria base. Olvidou-se o Fisco do Estado da Bahia que a técnica do cálculo “por dentro” resume-se

¹¹ STF, Pleno, RE nº 212.209/RS, Relator Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão Min. Nelson Jobim, DJ de 14.2.2003, p. 5.

à simples proibição de exclusão do ICMS da base de cálculo da operação (e não a uma autorização para acréscimo de um valor que não a integrou para, então, fazer incidir o imposto). Conforme a lição do STF vista no item precedente, o ICMS incide “sobre um dado objetivo, chamado operação”.

Até o julgamento sob análise, contudo, o STJ nunca havia legitimado essa insólita e anômala forma de cálculo do ICMS. De fato, no julgamento do próprio REsp nº 1.190.858 (que gerou os Embargos de Divergência nos quais houve a mutação jurisprudencial), a Segunda Turma da Corte havia declarado que “se a concessionária cobrou menos do que poderia, o resultado é que, possivelmente, perdeu a oportunidade de repassar ao consumidor o ônus econômico do tributo, mas não que deva recolher mais ao Fisco do que o resultado da aplicação da alíquota legal sobre o valor da operação”¹². Ao decidir dessa forma, o STJ corroborou a orientação do STF, afirmando ainda que “não importa, nesse contexto, se a contribuinte destacou ou não o tributo na nota fiscal: a base de cálculo é sempre o valor da operação. Como expressamente consignado no art. 13, § 1º, I, da LC 87/96, o destaque é ‘mera indicação para fins de controle’”¹³.

Entretanto, advieram os Embargos de Divergência submetidos à Primeira Seção.

Neste ponto, vale frisar que a divergência apontada foi em relação a acórdão de Turma do STJ que havia legitimado o cálculo “por dentro” tradicional, tal como referendado pela Suprema Corte. Todavia, como o pleito do Estado da Bahia se fundava exatamente no argumento de que sua conduta efetivava essa forma de cálculo (o que não procede, como já visto), a divergência acabou sendo aceita.

Os fundamentos do acórdão prolatado nos EREsp nº 1.190.858/BA são basicamente dois. Primeiramente, atesta-se a existência de recolhimento de ICMS a menor, nos seguintes termos:

“O tributo deixou de ser recolhido, e depois foi recolhido sem que tenha sido considerado o imposto devido na operação. (...) Com efeito, 27% de R\$ 100,00 resulta em quantia menor do que 27% de 127,00.”

Em segundo lugar, aponta-se uma distinção entre o preço do serviço e a base de cálculo do ICMS, figuras autônomas que não se confundiriam:

“O preço do serviço é fixado pelo respectivo prestador, mas a base de cálculo do tributo devido na operação é aquele que resultar desse preço mais o imposto.”

Ora, quanto à primeira premissa, já restou demonstrado no item 2 deste artigo a distinção entre alíquota nominal e alíquota real, que ocorre sempre que o imposto é calculado “por dentro”. Nesse sentido, a cobrança de 27% sobre uma base de R\$ 127,00 - quando o preço real praticado foi R\$ 100,00 - implicará recolhimento de R\$ 34,29 ao Fisco pelo contribuinte, que remanescerá apenas com R\$ 65,71 da operação, pela qual recebeu R\$ 100,00. Tal medida resultará em uma alíquota real de 52,18% para uma alíquota nominal de 27%.

¹² STJ, Segunda Turma, REsp nº 1.190.858/BA, Relator Min. Herman Benjamin, *DJe* de 1º.7.2010.

¹³ STJ, Segunda Turma, REsp nº 1.190.858/BA, Relator Min. Herman Benjamin, *DJe* de 1º.7.2010.

Em relação ao segundo fundamento, conforme demonstrado no item 3 *supra*, a conclusão alcançada pelo STF no RE nº 212.209/RS¹⁴ é justamente a de que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, sem qualquer dedução (e, por conseguinte, tampouco qualquer adição). Tratam-se, afinal, das duas faces da mesma moeda: se nada se pode abater, pois o que vale é o montante cobrado na operação, tampouco se pode adicionar qualquer quantia à base tributável.

5. Conclusões

Juridicamente, não vemos como seja possível conciliar a concepção de “cálculo por dentro” adotada nos Embargos de Divergência em REsp nº 1.190.858/BA com o comando do art. 13 da LC nº 87/1996, segundo o qual ICMS integra a sua própria base de cálculo, que deve ser sempre o valor da operação (para mercadorias) ou o preço do serviço (para os setores de comunicação e transporte não municipal), consistindo o destaque do imposto em nota fiscal mera indicação para fins de controle. A se admitirem acréscimos ao valor da operação, a alíquota real superará em muito - mais ainda do que no tradicional cálculo “por dentro” - a alíquota nominalmente prevista em lei, eis que a base tributável será ficticiamente majorada, em ferimento aos comandos constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva e do não confisco.

Espera-se, futuramente, uma revisão desse posicionamento, seja pelo próprio STJ ou, em última análise, pelo Supremo Tribunal Federal.

¹⁴ STF, Pleno, RE nº 212.209/RS, Relator Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão Min. Nelson Jobim, *DJ* de 14.2.2003, p. 5.