

## A BASE DE CÁLCULO DO ICMS

**Luís Henrique Neris de Souza\***

*O conhecido cálculo por dentro, apesar de ser um tema que constantemente os tribunais se mostram a favor da Fazenda, não é aceito de forma mansa pelos contribuintes que continuam a contestá-lo. Assim, compete a nós cidadãos e estudiosos do direito debruçarmo-nos, ainda, sobre tal assunto e estudá-lo com bastante critério. Será que tal forma de cálculo esta correta?*

### 1. INTRODUÇÃO

Dentre o tema multifacetário do Direito Tributário, um dos que ainda se mostram como vetor de controvérsias é o da base de cálculo dos impostos, em especial do ICMS, tema este guerreado em nossos tribunais diariamente.

Primeiramente faz-se necessário lembrar que tal imposto está previsto em nosso ordenamento Constitucional em seu artigo 155. *“in verbis”*

*“Artigo 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre”.*

I -...

II - operações relativas à **circulação de mercadorias** e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; *“( grifo nosso)”*.

Importante antes, porém, trazer à luz qual a definição de fato gerador para o legislador, qual seja:

*“Artigo 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.*

Conforme se depreende do texto legal, acima transcrito, o imposto em comento tem o seu fato gerador consumado com a **“circulação de mercadoria”**, surgindo deste fato a obrigação de carrear aos cofres públicos o valor da exação.

---

\* Bacharel em Direito pela Faculdade Padre Anchieta de Jundiaí

Tal situação, depois de trazida ao mundo fenomênico, deve ser mensurada, medida de acordo com uma base, temos então a gênese do elemento quantitativo que conforme o mestre Paulo de Barros Carvalho:

“No elemento quantitativo estarão presentes os fatores de composição do valor pecuniário, que há de ser, necessariamente, o objeto da prestação. Repousa aqui o sainete próprio da categoria obrigacional, em face das demais relações tributárias, de modo que o grupo de indicações que o intérprete obtém, na leitura atenta dos textos legais, e que lhe torna possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamo de elemento quantitativo do fato jurídico tributário. Invariavelmente, virá explícito pela conjugação de duas entidades: **base de cálculo** e alíquota,...” (grifo nosso).

**Em uma primeira análise, esta situação se mostra simples, porém não é o que acontece, uma vez que o que mais se discute em nossos tribunais são os itens que devem compor tal base, o que poderia estar incluído na base de cálculo e como seria composta a base de cálculo.**

## **2. FUNDAMENTAÇÃO**

A base de cálculo empresta o critério para a mensuração correta do aspecto material da hipótese de incidência, assim a base de cálculo é a dimensão da materialidade do tributo, é esta que permite a quantificação em pecúnia do fato imponible tributário.

É por meio desta base que o contribuinte poderá saber o quanto deve recolher aos cofres públicos, a partir daí tem-se então o “*quantum debeatur*”, após a ocorrência do fato imponible.

Por meio de uma clara definição do jurista espanhol Jose Juan Ferreira Lapatza, poderemos dar início a análise da composição da base de cálculo, senão vejamos:

*“ Haciendo abstracción ahora de los casos concretos, podemos definir la base imponible como la dimensión o magnitud de un elemento del presupuesto objetivo del hecho imponible que se juzga como determinante de la capacidad contributiva relativa”.*

A partir deste ensinamento, podemos perceber que a base de cálculo, a base imponible, ou a matéria tributável, é composta por toda a dimensão pecuniária da operação a sofrer a exação, ou seja, no caso do ICMS, a base de cálculo é o valor da mercadoria que irá circular.

A grande celeuma vem à tona no momento em que o legislador, por meio da lei complementar 87/96 em seu artigo 13, dispõe que o montante do imposto a ser pago deve integrar a base de cálculo, conforme a letra da lei “*in verbis*”:

“Artigo 3 - A base de cálculo do imposto é:

I - Na saída de mercadoria prevista, nos incisos I, II, IV, do artigo 12, o valor da operação;

II - ...

§1º Integra a base de cálculo do imposto:

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

Com a inclusão deste montante, acima grifado, insurgem-se os contribuintes alegando que tal prática conduz ao vedado princípio da bitributação, porém tal assertiva não encontra respaldo em nossos tribunais uma vez que, parte da jurisprudência e da doutrina não entende desta forma, pois acreditam que a base de cálculo deve ser integrada por todos os elementos econômicos relacionados à operação.

Deve-se neste caso tomar muito cuidado com tal interpretação uma vez que entre estes elementos estão o valor de outro imposto, ou seja, o valor do IPI, que não deve ser incluído na base de cálculo, uma vez que neste caso, de inclusão do IPI, teríamos a tão propalada bitributação, pois o Fisco estaria tributando duas vezes o mesmo fato gerador.

Vale lembrar o conceito de bitributação que nos é dado de maneira bem simples pelo Professor Roque Antonio Carrazza em sua obra “Curso de Direito Constitucional Tributário 12ª Edição - Malheiros - página 394”:

“... bitributação é o fenômeno pelo qual o *mesmo fato jurídico* vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas”.

A jurisprudência por sua vez ampara e reconhece o cálculo “por dentro”, esta é a classificação dada à inclusão da alíquota na base de cálculo do imposto, vejamos:

“ICMS - CÁLCULO POR DENTRO LEGITIMIDADE”

ICMS. Base de cálculo. É o Valor da operação que decorre à saída da mercadoria.

1. A base de cálculo do ICMS é o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria, valor esse que representa “o universo monetário tributado ainda que incluso a carga fiscal que onera o preço da mercadoria posta à disposição comercial.”

2. Aplicação e interpretação do DL. N. 406/68, artigo 2º, item I, e DL n. 5/85, artigo 14, item I.

3. Recurso conhecido e improvido. Resp. N. 86.653/SP - 1ª Turma - v.u - 180496 - Rel. E. Min. (José Delgado) DJU, de 20.05.96.”.

Para descontentamento total dos contribuintes, tal procedimento, como visto acima, é amplamente aceito, pois tais assertivas encontram tanto respaldo legal como doutrinário, vejamos mais um ensinamento do festejado mestre Celso Ribeiro de Bastos:

“A questão relativa à base de cálculo do ICMS vem minuciosamente regulada nos artigos de 4 a 20 do convênio ICM n. 66/88. Grosso Modo, pode-se dizer que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação ou do serviço, aí incluído os juros, seguros e demais importâncias debitadas dos usuários dos serviços. Por outro lado, não integram a base de cálculo o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos e o IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado a industrialização ou comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos (ICMS e IPI)”.

Cumpra-se anotar, ainda, que o montante do imposto integra a sua própria base de cálculo, constituindo o destaque nos documentos fiscais mera indicação para controle “(grifo nosso).

Com isso, não há o que se falar em bitributação, uma vez que todos os requisitos da tipologia tributária foram alcançados, sendo ainda que o malfadado cálculo “por dentro” esta previsto em lei competente conforme o texto legal colacionado linhas atrás obedecendo assim o princípio da estrita legalidade, ou seja, a lei deve prescrever todos os elementos da regra matriz .

### **3. CONCLUSÃO**

Porém, contra toda esta aparência de legalidade levanta-se o mestre Roque Antonio Carrazza em sua obra “Curso de Direito Constitucional Tributário” 12ª Edição - página 580 - nota de rodapé - nos dando a verdadeira dimensão deste problema, vejamos:

*“... que o montante de ICMS não pode integrar sua própria base de cálculo, sob pena de se desnaturar o tributo e, o que é pior, de se infligir maus-tratos ao*

*estatuto do contribuinte, constitucionalmente traçado”.*

Na verdade, tudo está em saber se é possível inserir na base de cálculo do ICMS a sua própria incidência, ensejando a cobrança de imposto sobre imposto.

Pensamos que não, sob pena de não se respeitar a regra contida na parte final do inciso 9º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Para melhor ilustrarmos nossa idéia, digamos que o valor do consumo da energia elétrica seja R\$ 100,00 e que a alíquota aplicável seja 25%. A equação correta seria:

$$\text{ICMS} = \text{base de cálculo} \times 25/100; \text{ ou } \text{ICMS} = 100 \times 25/100 = 25$$

Com aplicação desta singela e correta fórmula, impossível seria cobrar o ICMS em valor superior a 25% de sua base de cálculo.

De seu turno, a Fazenda do Estado de São Paulo propõe, com apoio no art. 33 da lei 6374/89, outra equação, que se nos afigura inaceitável:

$$\text{ICMS} = \text{base de cálculo} \times 25 / \text{base de cálculo} - 25; \text{ ou};$$

$$\text{ICMS} = 100 \times 25/100 - 25 = 2.500/75 = 33,33...”.$$

O que se depreende da lição retro é que a Fazenda Estadual neste caso se aproveitou do silêncio da Constituição e aumentou consideravelmente o âmbito de abrangência da base de cálculo do tributo em comento.

Como ainda nos ensina Roque Antonio Carrazza na mesma obra:

*“... nenhum tributo pode incidir sobre qualquer outro ou sobre si próprio...”*

Finalizando, o leque de comandos que disciplinam tal imposto se mostra completo, delineando todo o tipo tributário, condição “sine qua non” para que a exação opere, vejamos o ensinamento do mestre Alexandre Barros Castro em artigo publicado em “ - Revista da Faculdade de Direito Padre Anchieta - Jundiá - SP nº I “

*“Faz-se mister que a lei instituidora contenha todos os elementos essenciais ao tributo, descrevendo-lhe o pressuposto de fato, a base de cálculo, a alíquota, além dos sujeitos ativo e passivo”.*

Assim, resta ao contribuinte a alternativa de esperar que talvez as convicções legais mudem e que tal meio de cálculo caia por terra, uma vez que este não está apoiado no terreno movediço das elucubrações e sim na firmeza do solo jurídico que neste caso teve a sua utilização feita de forma equivocada, atendendo apenas aos anseios arrecadatatórios do Fisco.

### **Bibliografia**

Bastos, Celso Ribeiro, (1994) *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, 3ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva.

Becker, Alfredo Augusto, (1998) *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª Ed. São Paulo: Editora Lejus.

Carrazza, Roque Antonio, (2000) *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 15ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva.

Carvalho, Paulo de Barros, (1998) *Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência*, São Paulo: Editora Saraiva.

Castro, Alexandre Barros, (2000) *Revista da Faculdade de Direito Padre Anchieta*, nº I, *Princípios Constitucionais: Sua Relevância para o Direito Tributário*, Jundiaí.

Lapatza, Jose Juan Ferreira, (1992) *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid: Marcial Pons.