



ICMS: o fracionamento da sua base de cálculo em elementos autônomos(?).

Antônio Ricardo Vasconcellos Schmitt

Outubro/2014



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

Introdução

Discussões recentes:

- Seguro de garantia estendida;
- Utilização de sistemas de transmissão ou distribuição de energia elétrica;
- Royalties;



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

Introdução

Discussões semelhantes anteriores:

- ICMS nas vendas a prazo ou com financiamento;
- Demanda de potência;
- Serviços preparatórios à prestação de serviço de comunicação;

Discussões mais antigas:

- ICM e serviço de transporte prestado pelo fornecedor da mercadoria.



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

Introdução

Elementos autônomos ou elementos integrantes da base de cálculo do ICMS?

Negócios jurídicos independentes X LC 87/96, art. 13, § 1º, II, 'a'?

LC 87/96: Integra a base de cálculo o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas ...

ICMS: fracionamento da base de cálculo...

Introdução



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

Introdução



Negócio independente!



LC 87/96 – elemento
da base de cálculo!

CONVERSA DE SURDOS!



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

Introdução

PROPOSTA DE ANÁLISE

Elementos para qualificar e objetivar o debate.

Elementos de fato: Quando, o quê, por que, quem, quanto e como?

Primeira clivagem: tempo – negócios ou operações que envolvem elementos anteriores, concomitantes ou posteriores à operação de incidência em questão.



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

Introdução

- I) Elementos relativos a operações concomitantes ou posteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.
- II) Elementos relativos a operações anteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

Conclusões



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

I) Elementos relativos a operações concomitantes ou posteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

- 1) Quanto ao nexo de causalidade.
- 2) Quanto ao momento específico.
- 3) Quanto à pessoa que participa.



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

I) Elementos relativos a operações concomitantes ou posteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

1) Quanto ao nexo de causalidade.

Súmula 237 do STJ – REsp. 144.752: o financiamento seria incerto quando da realização da operação sob incidência do imposto, indicando não haver causalidade necessária entre um negócio e outro.



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

1) Elementos relativos a operações concomitantes ou posteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

2) Quanto ao momento específico.

Negócios posteriores: grau de independência presumidamente maior. Exemplo: financiamento.

Negócios concomitantes: grau de independência presumidamente menor. Exemplo: seguro de garantia estendida.



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

1) Elementos relativos a operações concomitantes ou posteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

2) Quanto ao momento específico.

Distorção: substituição tributária progressiva – provoca a antecipação da exigência. Ex: royalties do franqueador. Seria elemento anterior, ao menos em relação à última operação, que é a operação paradigma para fins de substituição tributária.

Dificuldade de aplicação isolada do critério.



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

I) Elementos relativos a operações concomitantes ou posteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

3) Quanto à pessoa que participa.

Em regra, há causalidade necessária e os negócios ocorrem concomitantemente. E se o contribuinte do ICMS é quem recebe o valor correspondente ao negócio tido como autônomo?

Aplicação pura e simples do art. 13, § 1º, II, 'a' da LC 87/96?



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

1) Elementos relativos a operações concomitantes ou posteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

3) Quanto à pessoa que participa.

Paradigma: fornecedor que também realiza o transporte da mercadoria – tratamento na alínea ‘b’ do mesmo dispositivo da LC 87/96.

Refinamento da jurisprudência do STJ - da súmula 237 para a súmula 395: não há intervenção de terceiro. Elemento fixado no EdivREsp. 234500.



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

1) Elementos relativos a operações concomitantes ou posteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

3) Quanto à pessoa que participa.

Dissimulação quanto ao recebedor: aparentemente quem recebe o valor pago concomitantemente à operação sob incidência do ICMS é terceiro, mas há relação entre os participantes – empresas interdependentes ou coligadas – casos envolvendo substituição tributária.



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

I) Elementos relativos a operações concomitantes ou posteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

3) Quanto à pessoa que participa.

Casos em que o contribuinte do ICMS recebe o valor correspondente ao outro negócio, mas o repassa a terceiro: comprovação da operação, de modo a desconstruir a aplicação direta do art. 13, § 1º, II, 'a'. Exemplos: julgamentos do TARF/RS na apreciação do seguro de garantia estendida.



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

1) Elementos relativos a operações concomitantes ou posteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

3) Quanto à pessoa que participa.

O contribuinte do ICMS recebe o valor correspondente ao outro negócio, mas o repassa parcialmente ao prestador, retendo remuneração, que pode ser até relativamente significativa.

Elemento que não figurou no acórdão do TJMG agora submetido ao STJ - REsp. 1.346.749.



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

1) Elementos relativos a operações concomitantes ou posteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

3) Quanto à pessoa que participa.

O contribuinte do ICMS repassa parte do valor recebido ao prestador, retendo remuneração, que pode ser até relativamente significativa.

Possível deslocamento da base de cálculo?

Comprovação das condições prévias do ajuste?

Demonstração de outras situações análogas?



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

II) Elementos relativos a operações anteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

Há nexos de causalidade, e o valor é recebido ou pago concomitantemente ou mesmo anteriormente à operação sob incidência e por contribuinte do ICMS.

1) Que retratam um custo eventual para o contribuinte.

2) Que retratam um custo necessário para o contribuinte.

É a economia!



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

II) Elementos relativos a operações anteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

1) Que retratam um custo eventual.

Exemplo: serviços preparatórios aos serviços de comunicação – súmula 350 do STJ, elemento ressaltado no REsp. 402407. Sendo serviço preparatório, no sentido de etapa necessária, mas não frequente ou recorrente, retrata um custo eventual.



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

II) Elementos relativos a operações anteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

1) Que retratam um custo eventual.

O exemplo retrata condição relativamente (in)dependente: embora necessária para todas as operações subsequentes, pode haver alterações nessas prestações sem que para isso seja necessária a realização de nova etapa preparatória.



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

II) Elementos relativos a operações anteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

1) Que retratam um custo eventual.

Distinção para com os casos em que há operações mistas, de fornecimento de mercadoria e de prestação de serviços, como o fornecimento do aparelho pela própria prestadora, em que deve haver o tratamento em separado de cada operação, inclusive com análise em separado dos casos envolvendo comodato.



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

II) Elementos relativos a operações anteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

2) Que retratam um custo necessário.

Exemplo: Demanda de potência utilizada (súmula 391 do STJ). Oscilação na Jurisprudência: distinção para com os casos de demanda contratada.

Trata-se de condição de fornecimento da mercadoria. Caso haja necessidade de alteração da energia elétrica entregue, haverá nova repactuação da demanda contratada.



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

II) Elementos relativos a operações anteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

2) Que retratam um custo necessário.

Logo, o fornecimento de energia elétrica é absolutamente dependente da demanda contratada.

Tecnicamente, não existe demanda (potência=taxa de utilização de energia) efetivamente utilizada, mas consumo de energia a uma taxa suportada pelo sistema => ativo fixo dimensionado. O valor cobrado do adquirente não varia.



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

II) Elementos relativos a operações anteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

2) Que retratam um custo necessário.

Aplicando-se essa análise para a cobrança do ICMS sobre os valores pagos a título de uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia, deve-se concluir tratar-se de um custo necessário para obtenção da mercadoria pelo adquirente, e que comporia necessariamente o valor da operação caso a relação se desse entre ele e a distribuidora. A análise do STJ não abordou esse ponto.



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

II) Elementos relativos a operações anteriores à de circulação da mercadoria ou de prestação do serviço.

2) Que retratam um custo necessário.

Extrapolando a ideia de desvincular as condições de fornecimento da mercadoria ou de prestação do serviço, poder-se-ia concluir que a parcela cobrada a título de depreciação do ativo ou de recuperação do investimento (seu custo) não integra o custo da mercadoria ou do serviço, justificando sua exclusão.

ICMS: fracionamento da base de cálculo...

Conclusões

- 1) Em relação aos negócios que são anteriores às operações de circulação de mercadoria ou de prestação de serviço, deve-se distinguir as situações que retratam condições absolutamente necessárias para realização daquelas operações, das que retratam condições relativamente independentes. Essa lacuna é que pode ter contribuído para a formação de uma jurisprudência incoerente no seu enfrentamento e cuja inconsistência pode gerar desdobramentos futuros.



ICMS: fracionamento da base de cálculo...

Conclusões

- 2) Em relação aos negócios que se dão em momento posterior às operações sob incidência do ICMS, a presunção é de desvinculação em relação a elas.

- 3) Já para os negócios que ocorrem concomitantemente, especialmente quando envolverem o recebimento dos correspondentes valores pelo sujeito passivo do ICMS, é necessário um maior cuidado na sua comprovação.....

ICMS: fracionamento da base de cálculo...

Conclusões

... de modo a superar a 'conversa de surdos'.....





ICMS: fracionamento da base de cálculo...

Conclusões

... através de uma discussão mais objetiva e documentada, apta a instrumentar decisões mais coerentes e consistentes, tarefa de todos os operadores, fisco e contribuintes.