

À CORRETA CARACTERIZAÇÃO DO CONCEITO DE “ENCARGOS” APTOS A COMPOR
A BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST E A IMPOSSIBILIDADE DE SUA CONFUSÃO
COM *ROYALTIES* PAGOS PELOS CONTRIBUINTES

*THE CORRECT CHARACTERIZATION OF THE CONCEPT OF “CHARGES” TO COMPOSE THE
ICMS-ST CALCULATION BASIS AND THE IMPOSSIBILITY OF ITS CONFUSION
WITH ROYALTIES PAID BY TAX PAYERS*

BRUNO AUGUSTO FRANÇOIS GUIMARÃES

Mestrando em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.
Master on Laws (LL.M) em Direito Corporativo pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC.
Especialista em Gestão Tributária e Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade
Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica
do Rio Grande do Sul – PUCRS. Associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT.
Associado Júnior do Instituto de Estudos Tributários – IET.
Advogado.
bruno.guimaraes@martinelli.adv.br

Resumo: Alguns Estados, por meio de suas Secretarias Fazendárias, têm adotado o posicionamento de que os *royalties* pagos pelos contribuintes deveriam compor a base de cálculo do ICMS-ST na qualidade de “encargos”, com base no Art. 8º, II, “b”, da LC 87/96. Tal posicionamento, todavia, é tecnicamente equivocado, pois ignora que somente podem ser considerados “encargos” aqueles gastos que guardem uma relação de causalidade com a comercialização da mercadoria em si (fato gerador do ICMS), o que não se verifica com os *royalties*. Ademais, tal posicionamento implica numa dupla inclusão dos *royalties* na base de cálculo do ICMS-ST, visto que tais gastos são levados em consideração para o dimensionamento da MVA de cada setor, de forma que acatá-lo implicaria numa dupla incidência do imposto sobre tais dispêndios.

Palavras-chaves: ICMS-ST; *royalties*; base de cálculo; encargos; MVA.

Abstract: Some States have adopted, via their Departments of Treasury, the policy that states that have *royalties* paid by taxpayers should compose the basis by calculating ICMS-ST in the category of “charges”, based on Art. 8º, II, “b” of LC 87/96. Such a positioning, however, is technically erroneous, since it ignores that only expenses that keep a causal relationship with the commercialization of the good itself (ICMS chargeable event) can be included in the category of “charges”, which is not true for *royalties*. Moreover, such positioning results in a double inclusion of *royalties* in the ICMS-ST calculation basis, since such expenses are taken into account for the dimensioning of the Value Added Margin of each sector. Complying with it would imply a double taxation of such expenditure.

Keywords: ICMS-ST; *royalties*; calculation basis; charges; Value Added Margin.

Sumário: 1. Introdução: apresentação do problema - 2. A substituição tributária do ICMS: fundamentos e operacionalização - 3. Os encargos componentes da base de cálculo do ICMS-ST: necessidade de vinculação direta com o negócio jurídico de circulação de mercadoria - 4. Conclusão - 5. Referências

1. INTRODUÇÃO: APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA

Recentemente, algumas Autoridades Fiscais Estaduais têm firmado entendimento no sentido de que o valor pago pelos contribuintes a título de *royalties* pelo uso de marcas ou de processos produtivos (*know how*) se caracterizaria como um “encargo” que deve compor a base de cálculo do ICMS-ST, com base no Art. 8º, II, “b”, da LC 87/96. Tal entendimento é passível de causar enormes prejuízos aos contribuintes, principalmente àqueles estruturados em forma de franquias, modalidade negocial que tipicamente se vale desta forma de remuneração.

Conforme se pretende demonstrar, a base de cálculo do ICMS-ST somente pode ser composta por valores que guardem uma relação de causalidade com a comercialização em si de mercadorias, não podendo, *a contrario sensu*, ser composta por valores que compõe o preço das mercadorias apenas indiretamente, como é o caso dos *royalties*.

Com efeito, todos os custos incorridos pelos contribuintes compõem, de alguma forma, o preço final de venda das mercadorias comercializadas. Isso não significa, todavia, que todos os seus custos dos contribuintes possam ser enquadrados como “encargos” a comporem a base de cálculo do ICMS-ST, o que seria um posicionamento simplista e equivocado.

Portanto, faz-se necessário que se estabeleça um critério que alcance a complexidade da matéria. Precisa-se, noutros termos, verificar-se o que se pretende alcançar por meio do instituto da substituição tributária e como se dá a formação de sua base de cálculo para, somente então, estabelecer-se se os *royalties* são ou não “encargos” repassados aos adquirentes das mercadorias.

2. A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS: FUNDAMENTOS E OPERACIONALIZAÇÃO

Num Estado Democrático de Direito, que se justifica por e pela realização dos direitos fundamentais do homem, surge como evidente que a Administração Pública passa a ter de arcar com enormes custos para observar a normatividade de tais direitos. Portanto, para que todos possam ter sua condição de sujeitos de direitos assegurada, é preciso que todos, na medida de suas capacidades, contribuam para o fomento de tal contexto, estando nos tributos a principal forma que o Estado tem de obter recursos.¹

Evidentemente que os direitos fundamentais delineiam o exercício da cidadania numa sociedade que se quer “democrática e de direito”,² mas tal exercício somente

¹ Para uma análise histórica das formas de concepção do Estado até se chegar ao Estado Democrático de Direito, om o respectivo papel da Administração Pública e o papel da tributação, ver: CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, pp. 45-185.

² “A imbricação dos direitos fundamentais com a ideia específica de democracia é outro aspecto que impende seja ressaltado. Com efeito, verifica-se que os direitos fundamentais podem ser considerados simultaneamente pressupostos, garantia e instrumento do princípio democrático da autodeterminação do povo por intermédio de cada indivíduo, mediante o reconhecimento do direito de igualdade (perante a lei de oportunidades), de um espaço de liberdade real, bem como por meio da outorga do direito à participação (com liberdade e igualdade), na conformação da comunidade e do processo político, de tal sorte que a positividade e a garantia do efetivo exercício de direitos político (no sentido de direitos de

é pleno quando conciliado com deveres também fundamentais, dentre os quais ora se destaca o de recolher tributos.³ Recolher tributos é um dever fundamental de todos, porque fazê-lo é o preço que todos devem pagar como forma de exercício da cidadania para a existência de um Estado, de uma vida em sociedade e da asseguaração de efetividade dos direitos fundamentais a todos.⁴

É neste contexto que o instituto da substituição tributária ganha enorme relevância, pois é instrumento hábil a viabilizar a atividade arrecadatória a baixo custo para a Administração Pública. A substituição tributária é um instituto que visa transferir a responsabilidade pelo recolhimento de determinado tributo a um terceiro, o *substituto*, ao invés daquele que seria, normalmente, o seu sujeito passivo, o *substituído*.⁵

A lógica da substituição tributária⁶ é, a bem da verdade, simples: considerando a impossibilidade ou elevada complexidade na efetiva apuração dos tributos incidentes sobre todas as operações praticadas em determinados setores econômicos, antecipa-se o fato gerador do tributo cobrado de forma *presumida* e se concentra a responsabilidade pelo recolhimento da carga tributária de toda cadeia produtiva em apenas um contribuinte, viabilizando-se assim a fiscalização pelo recolhimento dos tributos.

Exemplificativamente, ante a impossibilidade de as autoridades fazendárias fiscalizarem o correto recolhimento de ICMS sobre todo e qualquer maço de cigarro ou garrafa de cerveja comercializados em todos os pontos de venda existentes, concentra-se a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS sobre tais mercadorias nas respectivas indústrias que as produzem.⁷ Logo, a indústria ocupa a posição de *substituto tributário*, devendo recolher, *antecipadamente*, o ICMS que seria devido

participação e conformação do *status* político) podem ser considerados o fundamentos funcional da ordem democrática e, neste sentido, parâmetro de sua legitimidade." (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10ª Ed., rev., atual. e ampl.; 3ª tir. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2011, p. 61).

³ "(...) o cumprimento desse dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos brasileiros. Ao invés de uma dualidade direito x dever, tem-se na verdade uma interface, em que o dever de contribuir de cada um, corresponde a um direito dos demais. Trata-se de uma verdadeira responsabilidade social e não mais de simples dever em face do aparato estatal. Ao sonegar tributos devidos, o contribuinte não está apenas descumprindo uma exigência legal exigível pelas autoridades fazendárias, mas também, e principalmente, quebrando o seu vínculo de responsabilidade." (CARDOSO, Alessandro Mendes. *Op. Cit.*, p. 147).

⁴ Neste sentido: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 13; NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 3ª reimpressão, 2012, p. 659.

⁵ Para uma análise minuciosa das espécies de responsabilidade tributária e devido enquadramento da responsabilidade por substituição, concluindo pelo enquadramento desta espécie na "categoria geral dos responsáveis tributários", vide: VELLOSO, Andrei Pitten. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In FERREIRA NETO, Arthur M., NICHELE, Rafael (coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. 2ª Ed., rev. e ampl., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, pp. 177-206, especialmente 187-188. No mesmo sentido: PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. Livraria do Advogado: Porto Alegre.

⁶ A substituição tributária pode ser regressiva, concomitante ou progressiva, sendo que para o presente estudo interessa apenas esta última, também conhecida como "para frente", de forma que, doravante, as referências a "substituição tributária" devem ser entendidas como dizendo respeito apenas a esta modalidade. Ao leitor interessando, para uma análise aprofundada das espécies de substituição tributária, vide: CASSIANO, Adão Sergio do Nascimento. As espécies de substituição tributária: regressiva, progressiva e concomitante. In FERREIRA NETO, Arthur M., NICHELE, Rafael (coord.). *Op. Cit.*, pp. 207-262.

⁷ Os setores contemplados pela sistemática da substituição tributária de ICMS dependem da legislação de cada Estado, conforme dispõe Art. 6º, §2º, da LC 87/96: Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. §2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

pelo restante da cadeia produtiva até que a mercadoria em questão chegasse no seu consumidor final, com base em parâmetros *presumidos* que visam espelhar os valores praticados pelos demais contribuintes constantes da cadeia substituída.

Considerando-se ser dever fundamental de todos recolher tributos, desde que dentro do espectro de limitações constitucionalmente delimitado, razoável que o Estado se valha de expedientes que facilitem e otimizem a prática arrecadatória, até porque a própria estrutura de arrecadação tem custos. Assim, a substituição tributária se justifica enquanto forma de praticabilidade fiscal, entendida esta como o “conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”,⁸ operacionalizando a repartição isonômica dos encargos tributários ao imputar ao responsável a obrigação tributária.⁹

Todavia, por óbvio que a utilização do instituto da substituição tributária não é uma liberalidade despótica dos entes tributantes, encontrando limites nos ditames constitucionais.¹⁰ No caso do ICMS, a substituição tributária, ainda que conte com fundamento constitucional,¹¹ tem como requisito de validade que a presunção das operações futuras se dê com o compromisso de realmente espelhar o valor praticado na generalidade dos casos, sob pena de o instituto passar a ser nada mais do que um subterfúgio fraudulento de volúpia arrecadatória.¹²

Sobre o ponto, interessante recordar que quando a sistemática da substituição tributária foi instituída, sua base de cálculo se baseava em valores tabelados, por conta da intensa intervenção estatal nos setores produtivos. Nas palavras de Eduardo Maneira, “com a liberação da economia e com a extinção das tabelas de preços é que começaram a surgir os problemas com a substituição ‘para frente’, porque a base de cálculo passou a ser realmente presumida”,¹³ presunções essas que muitas

⁸ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, p. 53.

⁹ Misabel Derzi corrobora o que se está a afirmar, no sentido de que as técnicas de praticabilidade visam “evitar a investigação exaustiva do caso isolado, com o quê se reduzem os custos de aplicação da lei. Dispensar a colheita de provas difíceis ou mesmo impossíveis em cada caso concreto ou aquelas que representem ingerência indevida na esfera privada do cidadão e com isso, assegurar a satisfação do mandamento normativo.” (DERZI, Misabel. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 105). Interessante apontar que na exposição de motivos da EC 03/93, que incluiu a substituição tributária no texto constitucional, há a expressa menção à “equânime distribuição da carga tributária e a simplificação do processo de imposição, arrecadação e fiscalização” como razões de ser desta sistemática.

¹⁰ Uma análise exaustiva das limitações ao poder de tributar e sua aplicação específica sobre a substituição tributária transbordaria em muito o objeto e o propósito do presente estudo, de forma que se remete o leitor interessado para: SILVA NETO, Antônio Carlos da. *Substituição tributária progressiva no ICMS: fundamentos e controvérsias*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2019, pp. 45-69; KRONBAUER, Eduardo Luis. ICMS e a Margem de Valor Agregado. In FERREIRA NETO, Arthur M., NICHELE, Rafael (coord.). *Op. Cit.*, pp. 307-313.

¹¹ Art. 150. (...) §7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; §2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII - cabe à lei complementar: b) dispor sobre substituição tributária;

¹² Sobre o tema, com abordagem profunda e específica quanto aos fundamentos filosóficos da substituição tributária, ver: FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária. In FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). *Op. Cit.*, pp. 17-56.

¹³ MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para frente” no ICMS. In *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 95, 2003, p. 57. Relatando a mesma situação: DERZI, Misabel Abreu Machado. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e*

vezes são distorcidas e dissociadas da realidade, de forma a gerar a insatisfação dos contribuintes que se viam obrigados a arcar com tributos em patamares presumidos que lhes pareciam fantasiosos, impondo-lhes um ônus superior ao que na sistemática convencional seria devido.

Com efeito, apesar de entendermos e concordarmos que o dever fundamental de recolher tributos guarda uma íntima relação com o financiamento da Administração Pública para a realização e proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos temos que, por conta do Princípio da Legalidade e da técnica legislativa adotada pela Constituição Federal ao dispor sobre competências tributárias, o mesmo não pode servir de subterfúgio para que, em nome da praticabilidade fiscal, desvirtue-se o sistema constitucional tributário.

A Constituição Federal se vale de regras como forma de instituir as normas de competência tributária,¹⁴ as quais tem uma “função de trincheira”,¹⁵ no sentido de bloquear a discricionariedade quanto às formas possíveis de instituição de fontes de custeio tributárias. Tem-se, portanto, que o dever fundamental decorre, no Brasil, diretamente das disposições constitucionais pertinentes ao Sistema Tributário Nacional, sendo que ainda que seja benfezaça a criação de institutos que contribuam para a praticabilidade, as exações tributárias têm por fundamento as normas constitucionais que dispõem sobre competências para sua instituição.¹⁶

Relacionar o dever fundamental de recolher tributos com as disposições constitucionais instituidoras das regras de competência tributárias parece fazer mais sentido com uma característica amplamente reconhecida aos deveres fundamentais: sua taxatividade. Com efeito, é assente na doutrina que os deveres fundamentais, diferentemente dos direitos fundamentais, são taxativos e dependem de disposições infraconstitucionais para serem dotados de eficácia, diferentemente dos direitos fundamentais.¹⁷

direitos fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004, p. 270.

¹⁴ “(...) as normas atributivas de competências tributárias elencadas na Constituição brasileira constituirão casos centrais de regras. Não apresentam graus de abstração e generalidade da prescrição normativa significativamente elevados e revestem-se do caráter formal de proposições jurídicas, por apresentarem hipóteses e consequentes conectados. São dedutíveis facilmente do texto normativo constitucional. Contém ‘instruções vinculantes de tipo imediato para um determinado campo de questões’, constituindo preceitos jurídicos. Conquanto nem sempre seja uma tarefa singela, é viável precisar seus casos de aplicação com relativa segurança. Não constituem meros critérios, justificações ou causa de instruções, mas instruções vinculantes, ou seja, efetivas regras suscetíveis de aplicação. Carecem de conteúdo axiológico explícito ou de uma dimensão de peso nítida. Estabelecem consequências pré-determinadas para situações específicas, já que a construção de seu consequente é, em princípio, simples. Podem ser cumpridas ou não, na exata medida de seus teores, não constituindo, por isso, mandados de otimização. São normas imediatamente descritivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, cuja fundamentação há de dizer respeito à correspondência entre o conceito fático (construção conceitual do fato) e o normativo”. (VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 153)

¹⁵ “Dai por que as regras só podem ser superadas (*defeasibility of rules*) se houver razões extraordinárias para isso, cuja avaliação perpassa o postulado da razoabilidade (...). A expressão ‘trincheira’ bem revela o obstáculo que as regras criam para sua superação (...).” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª Ed., rev., atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2014, p. 129).

¹⁶ ZAVASCKI, Francisco Prehn. Os deveres fundamentais, o custo dos direitos e a tributação. In *Direito tributário em questão*, vol. 02, Porto Alegre: Fundação Escola Superior de Direito Tributário – FESDT, 2008, p. 81.

¹⁷ A Constituição brasileira conta com norma constante do seu Art. 5º, §2º, a dispor que os direitos fundamentais não são taxativamente previstos no seu texto, tratando-se de rol *numerus apertus*: Art. 5º (...) §2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

A bem da verdade, nada mais razoável, visto que apesar da relevância que os deveres fundamentais têm para a própria manutenção da sociedade, estes operam a partir de restrições às liberdades dos cidadãos. Daí que a sua taxatividade e ausência de eficácia autônoma têm como razão de ser que somente com base em disposições constitucionais expressas é que se pode cogitar de restrições à esfera de liberdade das pessoas.¹⁸

Ainda que por detrás da sigla ICMS exista uma complexidade muito maior do que a sua literalidade permita constatar,¹⁹ fato é que o mesmo, para o que aqui interessa, demanda uma efetiva *circulação de mercadorias* para sua incidência. Em assim sendo, a sua base de cálculo deve, necessariamente, dimensionar tal materialidade, pois há uma relação de implicação recíproca entre a hipótese de incidência dos tributos e sua base de cálculo.²⁰

Assim, considerando que a realização do dever fundamental de recolher tributos deve se dar em conformidade com o Sistema Constitucional Tributário e considerando que este delimitou por meio de regras claras os limites das competências impositivas de tributos dos Entes Federados, tem-se que o ICMS, independentemente do regime de tributação, deve, necessariamente, incidir apenas sobre circulações de mercadorias, sendo que a sua base de cálculo deve repercutir necessariamente o valor da operação tida como seu fato gerador, “pois esta é a única expressão capaz de quantificar validamente a intensidade da hipótese de incidência descrita na regra de competência tributária prevista no Art. 155, inciso II, da Carta Magna”.²¹

A corroborar com todo o até aqui exposto, por mais que a substituição tributária “para frente” do ICMS tenha sido chancelada como constitucional,²² veja-se a recente alteração jurisprudencial do STF a respeito do dever dos Estados de restituírem aos contribuintes os valores recolhidos sobre base de cálculo superior à efetivamente praticada.

Com efeito, até recentemente vigorava o entendimento do STF no sentido de que os Estados não deviam restituir aos contribuintes os valores porventura recolhidos

¹⁸ CARDOSO, Alessandro Mendes. *Op. Cit.* pp. 36-37.

¹⁹ “A sigla ‘ICMS’ alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos *diferentes*, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes”. (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª Ed., rev. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 40-41)

²⁰ O ponto é pacífico na doutrina e jurisprudência desde há muito tempo, sendo inúmeros os estudos sobre a questão. Apenas a título ilustrativo, remete-se ao clássico: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Ed., 17ª Tir., São Paulo: Malheiros, 2018.

²¹ Silva neto, Antônio Carlos. *Op. Cit.*, p. 55.

²² RE 213396, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1999, DJ 01-12-2000 PP-00097 EMENT VOL-02014-02 PP-00383. Importante destacar que a constitucionalidade da substituição tributária, apesar de reconhecida em definitivo pelo STF, é ainda objeto de críticas doutrinárias. Para uma análise satisfativa das inconstitucionalidades da substituição tributária no ICMS, ver: CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª Ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, pp. 371-398. Para uma análise igualmente profunda a respeito da inadequação da operacionalização da praticabilidade fiscal em tal modalidade de substituição tributária, ver: COSTA, Regina Helena. *Op. Cit.*, pp. 280-285.

à maior pela sistemática da substituição tributária, salvo nos casos em que o fato gerador presumido não se concretizasse.²³ Entendia-se, portanto, que a parte final do §7º, do Art. 150, da CF/88, ao dispor sobre “a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”, somente teria aplicação caso a operação presumida não acontecesse, afastando-se o dever de restituição nos casos em que a operação ocorria, mas de forma diversa da forma como presumida.²⁴

Contudo, quando do julgamento do RE 593.849,²⁵ com repercussão geral reconhecida, o STF reviu seu posicionamento para determinar o dever de restituição aos contribuintes em tais casos, adotando o posicionamento de que quando a cobrança do ICMS-ST implicar num valor superior ao efetivamente praticado, o fato gerador não terá ocorrido da forma como presumido, de forma que atrairia a incidência do que consta do Art. 150, §7º, *in fine*, da CF/88.²⁶

Logo, o *quantum* a ser assim recolhido no regime da substituição tributária é estimado o mais fielmente possível ao montante que seria efetivamente devido, caso fosse viável apurar e fiscalizar todas as operações praticadas pelo setor contemplado por essa sistemática, especialmente no que diz respeito à base de cálculo estabelecida para as operações que presumidamente ocorrerão no futuro, existindo uma necessidade de coerência com a realidade.²⁷ Essa preocupação com a realidade se dá justamente pela vinculação da base de cálculo do tributo com a materialidade da sua hipótese de incidência, de forma que caso a base presumida não repercuta o valor da efetiva circulação de mercadoria, deverá o Estado restituir essa diferença ao contribuinte.

Por conta disso, a legislação procurou estabelecer os critérios a serem utilizados para fins de base de cálculo no ICMS-ST, conforme se denota dos termos do Art. 8º, da LC 87/96, replicado em maior ou menor medida pelas legislações estaduais:

²³ ADI 1851, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002, DJ 22-11-2002 PP-00054 EMENT VOL-02092-01 PP-00139 PUBLICAÇÃO: DJ 13-12-2002 PP-00060.

²⁴ Adotou-se na oportunidade o posicionamento doutrinário de Marco Aurélio Greco, para que o fato gerador da substituição tributária seria um “fato gerador definitivo”: GRECO Marco Aurélio. *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*. 2ª Ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

²⁵ RE 593849 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 22/09/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 02-10-2017 PUBLIC 03-10-2017.

Fixou-se a tese de julgamento para fins de repercussão geral no Tema 201: É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

²⁶ Fixou-se a tese de julgamento para fins de repercussão geral no Tema 201: É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.

²⁷ “Sendo a padronização um instrumento de busca da igualdade geral, ela deve se pautar pela média das operações praticadas. Isso significa, em outras palavras, que a padronização não é inválida apenas e tão-somente porque há casos em que o preço de venda real da mercadoria não coincide com o seu valor presumido. Os valores cobrados, portanto, não precisam ser devolvidos ‘só porque’ houve alguma diferença entre os valores presumidos e os reais. A padronização, porém, perde sua validade se os preços presumidos das mercadorias forem expressivamente diferentes para um grande número de contribuintes. Nesse caso, o padrão, pelos efeitos desiguais de alcance, extensão e intensidade muito grandes, deixa de ser compatível com a média as operações e, com isso, de atender à igualdade geral que justifica sua utilização. O padrão será, assim, inválido.” (ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 111).

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;
II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

§4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do *caput* será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§6º Em substituição ao disposto no inciso II do *caput*, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no §4º deste Artigo.

Assim, a legislação determina que a base de cálculo do ICMS-ST será composta pela soma dos seguintes fatores: (1) valor correspondente ao preço de venda da mercadoria ou da prestação de serviço; (2) valor do frete, seguro, IPI e demais encargos cobrados relacionados à operação ou prestação de serviço; (3) margem de valor agregado (MVA).

Conforme já antecipado, o objeto do presente trabalho diz respeito ao correto dimensionamento do que sejam “encargos cobrados relacionados à operação ou prestação de serviço”, conforme item (2) acima referido. Conforme se demonstrará, tal questão carece também de uma correta compreensão do que compõe a MVA da base de cálculo do ICMS-ST, o que será exposto no tópico que segue.

Portanto, demonstrados os fundamentos da sistemática de substituição tributária do ICMS e feita uma exposição panorâmica sua, passa-se a analisar de forma específica a formação da sua base de cálculo, especialmente a figura dos “encargos” aptos a lhe comporem.

3. OS ENCARGOS COMPONENTES DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST: NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO DIRETA COM O NEGÓCIO JURÍDICO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA

Os encargos a comporem a base de cálculo do ICMS-ST são aquelas grandezas que, nos termos da própria lei, são “transferíveis aos adquirentes ou tomadores de

serviço”. Portanto, não é qualquer valor que pode ser incluído na base de cálculo do ICMS-ST a título de “encargos”, sendo necessário que o mesmo guarde pertinência com a operação ou prestação de serviços em si mesma considerada. Entre os encargos referidos pela legislação está o seguro, valor do frete e costuma-se incluir o valor do IPI também.²⁸

A par de tais considerações, para se verificar se os *royalties* se enquadram no conceito de encargos “transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço”, necessário perquirir a respeito de sua natureza.²⁹

Entende-se por *royalties* uma importância cobrada pelo proprietário de uma patente de produto, processo de produção, marca ou pelo autor de uma obra, para permitir seu uso ou comercialização.³⁰ Logo, os *royalties* são valores pagos em razão do uso de uma marca, patente, cultivar etc. por aquele que a usa àquele que é seu proprietário, constituindo-se, indubitavelmente, como um custo da empresa que os paga.

A grande questão é que o pagamento de *royalties* não guarda nenhuma relação de causalidade com a comercialização de mercadorias ou prestação de serviços realizados por quem os paga, sendo autônomo a tais negócios. Com efeito, o pagamento de *royalties* é uma condição para o uso de uma marca, por exemplo, tanto quanto o pagamento de aluguel é uma condição para o uso de um espaço físico e o pagamento de água é condição para a sua disponibilização.

Contudo, veja-se que independentemente de tais pagamentos, a comercialização de mercadorias pode se dar ou não, o que demonstra a sua independência. Tal situação fica muito clara em relações comerciais de franquias, nas quais o franqueado costuma pagar ao franqueador *royalties* e uma “taxa de franquia” como um custo para desenvolver seu negócio³¹ e, paralelamente, adquire mercadorias, muitas vezes com exclusividade do franqueador. Perceba-se que são situações e negócios autônomos entre si, pois, ainda que o franqueado não adquira nenhuma mercadoria, terá de pagar o valor relativamente aos *royalties* contratualmente estabelecidos.

²⁸ A título ilustrativo, poder-se-ia questionar como pretendem os Estados tributar valores de seguros se a competência para tanto é da União, conforme Art. 153, V, da CFRB. Igualmente, poder-se-ia questionar a prática corriqueira dos Estados de incluir na base de cálculo do ICMS-ST os valores do IPI e de frete de forma indiscriminada, não atentando para o fato de que nem sempre estes valores são transferidos ao adquirente/tomador. Para um melhor aprofundamento destes questionamentos, que transbordam do tema do presente trabalho, ver: MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS (comentários à legislação nacional)*. São Paulo: Dialética, p. 183-184.

²⁹ Para um maior aprofundamento do tema, ver: BARCELLOS, Milton Lucídio Leão. *Propriedade industrial e constituição: as teorias preponderantes e sua interpretação na realidade brasileira*. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

³⁰ Art. 22, da Lei 4.506/64: Serão classificados como “*royalties*” os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais; b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais; c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

³¹ “Todos os contratos de franquia empresarial devem possuir cláusula concernente a seu valor econômico, consubstanciado no preço de aquisição da franquia. Diversos parâmetros são adotados pelos franqueadores para se atribuir o valor da franquia, tais como, gastos com desenvolvimento dos produtos ou serviços, tecnologia desenvolvida, nível de formação, assistência técnica a ser prestada, força mercadológica da marca, etc. Normalmente o franqueado paga ao franqueador uma taxa de franquia, *royalties* e taxas periódicas. (...) Da mesma maneira que a taxa de franquia serve para que o franqueador recupere o investimento da implantação da franquia os *royalties* e outras taxas periódicas servem para que o franqueador mantenha um esquema de suporte e orientação constante ao franqueado ao longo de toda a vigência do contrato de franquia.” (REDECKER, Ana Cláudia. *Franquia empresarial*. São Paulo: Memória Jurídica, pp. 49-50).

Melhor explicando, o contribuinte pode pagar *royalties* ao seu franqueador e não comercializar mercadoria alguma, bem como pode não pagar *royalties* e comercializar as mercadorias. Tanto quanto os custos com aluguel, energia elétrica, água, gás, etc., são todos custos evidentemente incorridos pelo contribuinte, mas que não guardam uma relação de causalidade com a operação em si, tal e qual o IPI e o frete (quando arcado pelo adquirente), que somente existem por causa da operação de comercialização em si considerada.

Conforme se antecipou, Fazendas Estaduais adotaram o entendimento ao nosso ver equivocado de que *royalties* seriam encargos diretamente vinculados à operação e, portanto, aptos a comporem a base de cálculo do ICMS-ST. A título ilustrativo, veja-se o Acórdão 446/14, do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Sul – TARF-RS, no qual se estabeleceu o entendimento relativo à inclusão dos *royalties* na base de cálculo do ICMS-ST.³²

Conforme consta nas razões de decidir do acórdão, os então julgadores do TARF-RS entenderam que *royalties* são encargos repassados pelo substituto aos seus adquirentes e, portanto, devem compor a base de cálculo do ICMS-ST. Logo, os *royalties* teriam a mesma natureza e a mesma relação com as operações submetidas ao regime de substituição tributária que o frete e o valor do seguro, por exemplo. Tal entendimento é expressamente consignado nas razões de decidir do relator nos seguintes termos:

E, definitivamente, o valor dos *royalties* que a recorrente paga para seu franqueador inclui-se nos outros encargos. Há de se atentar para o fato de que a norma procura incluir na base de cálculo todos os custos suportados pelo substituto os quais, invariavelmente são repassados aos seus adquirentes: o valor da operação própria, o valor do frete incidente na etapa subsequente, o valor do seguro cobrado por conta da operação seguinte, enfim, todos os encargos que repercutem na formação do preço final da mercadoria, inclusive os *royalties*.

A afirmação do Sr. Relator quanto aos *royalties* comporem o preço final da mercadoria é, com a devida vênia, equivocada, por ser demasiada simplista. Todos os custos que um comerciante tem com sua empresa compõem de alguma forma o preço de suas mercadorias, o que não quer dizer que todos os seus custos serão incluídos na base de cálculo do ICMS-ST como “encargos”.³³

Os *royalties* são custos da empresa assim como o são o valor do aluguel de uma sala comercial, o valor da folha de salário, contas de luz, gás, água, etc. São custos que dizem respeito à empresa, independentemente da mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, sendo que ninguém cogita de se incluir o valor da conta de luz do substituído na base de cálculo do ICMS-ST.

³² Recurso Nº 061/13. Acórdão No 446/14. Proc. Nº 161458-1400/12-0. Renato José Calsing - Juiz Relator. 1ª Câmara do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Sul. Julgado em 07 de maio de 2014.

³³ Interessante destacar que esse não é um entendimento isolado do Estado do Rio Grande do Sul. Exemplificativamente, vide Resposta à Consulta Nº 2906/2014 DE 12/05/2015, do Estado de São Paulo, oportunidade em que se excepcionou apenas os pagamentos de *royalties* decorrentes de negócios jurídicos já sujeitos ao ISS.

Entendimento idêntico ao presente, ou seja, de que valores acessórios somente serão alcançados pela incidência do ICMS se mantiverem estrita relação com o negócio jurídico que dá ensejo ao nascimento da obrigação tributária, foi adotado pelo STJ para decidir que a venda a prazo e a venda financiada merecem receber tratamentos distintos no que concerne à sua caracterização como elemento integrante do valor da operação em si.³⁴

Tem-se que o STJ afastou a incidência do ICMS na venda financiada porque, nestes casos, há dois negócios jurídicos distintos entre si. Ainda que operacionalizados conjuntamente, o financiamento é independente à circulação da mercadoria e, portanto, inalcançável pela tributação.

Idêntico raciocínio foi empregado pelo STJ ao decidir sobre a não incidência de ICMS sobre garantia estendida.³⁵ A garantia estendida é uma modalidade de seguro facultativo, regulamentado pela SUSEP (Superintendência de Seguros Privados), consistente na extensão do tempo de garantia legal e contratual já inerente ao negócio. Em regra, nessa transação, a empresa comerciante figura como intermediadora na contratação do seguro com o adquirente da mercadoria, sendo, portanto, mera prestadora de serviço.

O STJ reconheceu que o seguro é contratado diretamente pelo consumidor final junto à instituição financeira que o outorga, tratando-se, portanto, de negócio jurídico que não mantém qualquer vínculo formal com a compra e venda. Prova disso é que a garantia estendida é, necessariamente, contratada posteriormente à comercialização da mercadoria.

Interessante apontar também a decisão do STJ que determinou a não inclusão do frete FOB (*free on board*) na base de cálculo do ICMS-ST.³⁶ Nesta modalidade de frete, é o adquirente quem custeia as despesas com o frete da mercadoria, sendo evidente que, apesar de ser o frete expressamente referido como encargo a ser incluso na base de cálculo de tal tributo pela legislação, este somente pode o ser quando for efetivamente incluído no preço do negócio de forma vinculada à mercadoria em si.

Nas suas razões de decidir, o STJ estabeleceu que nestas situações há dois negócios jurídicos independentes, quais sejam, o de compra e venda e o de transporte, e que justamente por isso, por não estar o contrato de transporte vinculado intrinsecamente à circulação de mercadoria, não pode compor a base de cálculo do ICMS-ST. Não por outro motivo é que a legislação específica que o frete passível de compor a base de cálculo do tributo é aquele arcado pelo adquirente.

Especificamente no que diz respeito ao Estado do Rio Grande do Sul, de se salientar que o seu histórico legislativo respalda tudo que se afirmou até o momento. O

³⁴ STJ, AgRg nos EDel no Ag 1.196.539/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, de 03.08.2010.

³⁵ REsp 1346749/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/02/2015, DJe 04/03/2015.

³⁶ REsp 865.792/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 27/05/2009

RICMS-RS, em redação anterior à atualmente vigente, previa a inclusão dos *royalties* na base de cálculo do ICMS-ST, mas foi alterado no ponto para que não mais haja menção a tal grandeza. Com efeito, a comparação da redação anterior do Art. 220, do Livro III, do RICMS-RS com a atual demonstra a sua clara evolução em corrigir um equívoco técnico que, infelizmente, não foi reconhecido pelo TARF-RS.³⁷

Não se está dizendo que os *royalties* devam ser ignorados para fins de cálculo da base de cálculo do ICMS-ST, mas a questão é que eles já são considerados para fins de cálculo da Margem de Valor Agregado (MVA) e, portanto, já compõem a base de cálculo do ICMS-ST, conjuntamente com todos os demais custos e receitas médias do negócio.

Conforme exposto, a base de cálculo da substituição tributária visa representar o mais fielmente possível os valores que serão praticados nas etapas subsequentes da cadeia produtiva, de forma o ICMS-ST que se exige antecipadamente do *substituto* diga respeito, efetivamente, aos valores que serão praticados pelas circulações de mercadorias subsequentes.

Para tanto, é necessário dimensionar o quanto os demais contribuintes da cadeia irão acrescentar ao valor da mercadoria sujeita à sistemática de substituição tributária. Essa presunção de acréscimo de valor tem o nome de Margem de Valor Agregado – MVA, que é de certa forma autoexplicativa. Vicente Brasil Júnior define a MVA com simplicidade e precisão, ao referi-la como “uma convenção/margem numérica utilizada para determinar a base de cálculo do ICMS na substituição tributária para frente, buscando-se alcançar o valor que será utilizado na revenda posterior”.³⁸

A Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE é um órgão que tem por finalidade realizar trabalhos relacionados com a política e a administração do ICMS, visando o seu tratamento uniforme no território nacional, auxiliando o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Uma vez decidido pelas unidades federadas as mercadorias que pretendem incluir no regime da substituição tributária, a COTEPE convoca entidades relacionadas ao respectivo setor econômico para que apresentem uma sugestão de MVA de forma justificada, que será deliberada e decida pelo órgão.³⁹

³⁷ Art. 220 - A base de cálculo para o débito de responsabilidade por substituição tributária a que se referem os Arts. 15, "caput", e 37, "caput", nas operações com as mercadorias referidas nesta Seção, é o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, bem como do valor resultante da aplicação, sobre este total, dos percentuais de margem de valor agregado previstos no Apêndice II, Seção III, item XXX. (Redação atual)

Art. 220 - A base de cálculo para o débito de responsabilidade por substituição tributária a que se referem os Arts. 15, "caput", e 37, "caput", nas operações com as mercadorias referidas nesta Seção, é: I - o valor correspondente ao preço único ou máximo de venda a varejo fixado pelo órgão público competente; II - na falta do preço referido no inciso anterior, o preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições, *royalties* relativos à franquia e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, bem como do valor resultante da aplicação, sobre este total, dos percentuais de margem de valor agregado previstos no Apêndice II, Seção III, item XXX. (Redação anterior)

³⁸ BRASIL JÚNIOR, Vicente (et. al.). *ICMS: Guia prático nacional – Lei Complementar Nº 87/96 anotada e comentada – dicionário do ICMS de A a Z*. Porto Alegre: Paixão, p. 111.

³⁹ “Identificado pelas unidades federadas interessadas o produtos que se pretendem colocar sob o regime de substituição tributária, a Comissão Técnica Permanente do ICMS (COTEPE) convoca as entidades representativas do setor envolvido na

Eduardo Kronbauer explicita com maestria o conceito e elementos da MVA, em trabalho acadêmico redigido especialmente quanto ao instituto. Com efeito, o referido autor bem expõe que a MVA tem por “finalidade primordial aproximar, tanto quanto possível, em seus aspectos quantitativos, o fato gerador fictício do fato gerador real que, supostamente, virá a ocorrer”.⁴⁰ Aponta ainda, corretamente, que “os critérios de fixação dessa média ponderada têm de estar previstos em lei estadual, que deverá estabelecer, com clareza e precisão, sua forma de apuração”,⁴¹ como a imagem a seguir visa ilustrar:



É por conta de todos esses preceitos e diretrizes que o Art. 8º, §4º, da LC 87/96, dispõe que a MVA “será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, adotando-se a média ponderada dos preços coletados”.

Considerando que o preço de venda praticado por qualquer contribuinte leva em consideração todos seus custos e uma necessária margem que precisará praticar para obter lucro, evidente que os *royalties*, assim como todos os demais custos do empreendimento, são considerados para fins de quantificação do preço de venda dos contribuintes e, conseqüentemente, para formação da MVA do respectivo setor.

produção e comercialização daquele produto, a fim de que apresentem a margem de valor agregado sugerida, a ser utilizada na composição da base de cálculo do ICMS, devido por substituição tributária, bem como as informações que julgarem pertinentes para justificar a sua sugestão. Poderá ser exigido que as informações apresentadas estejam acompanhadas de confirmação de instituto, órgão ou entidade de pesquisa de reputação idônea, desvinculado da entidade representativa do setor quanto à fidelidade das respectivas informações. Recebidas as informações, as unidades federadas procedem a sua análise e, se as aceitarem, adotam as medidas necessárias à fixação da base de cálculo do ICMS, para efeito da substituição tributária (Convênio ICMS Nº 70/97)”. (*Idem*).

⁴⁰ KRONBAUER, Eduardo Luís. *Op. Cit.*, p. 305.

⁴¹ *Ibidem*, pp. 305-306.

Corroborando o entendimento até aqui esposado, necessário apontar que o TJRS julgou um processo em que se discutiu exatamente a mesma questão ora tratada: a inclusão de *royalties* na base de cálculo do ICMS-ST.⁴² Na oportunidade, uma empresa fornecedora homologada do Sistema de Franquia Cacau Show foi autuada pela não inclusão dos *royalties* que pagava pelo uso da marca na base de cálculo do referido tributo.

O Tribunal entendeu que pelo fato de os *royalties* se constituírem receita da franqueadora e não da franqueada, ter-se-ia por evidenciado que se trata de pagamento não vinculado à atividade de circulação de mercadoria por esta última desenvolvida. Logo, seria um pagamento não vinculado ao fato-gerador do tributo. Ainda, com base na sentença proferida pela 6ª Vara da Fazenda Pública de Porto Alegre/RS, tais valores não somente já seriam tributados a título de ISS, como também já são levados em consideração para formação da MVA do setor, exatamente conforme o exposto neste trabalho.⁴³

Tem-se, portanto, que pretender incluir os *royalties* como se encargos fossem, não somente é uma imprecisão técnica grave, como também implica em incluir tais valores em duplicidade quando da formação da base de cálculo do ICMS-ST. Como o pagamento de *royalties* independe da comercialização da mercadoria em si, tratando-se de uma relação jurídico autônoma ao fato gerador do ICMS, não se pode confundi-lo como um “encargo cobrado ou transferível aos adquirentes ou tomadores de serviço”, mas por se tratar de um custo incorrido pelo contribuinte, trata-se de um fator determinante para a sua formação de preço de venda e, conseqüentemente, para o cálculo médio de preços que são utilizados na formação da MVA do respectivo setor.

Assim sendo, pela natureza independente dos *royalties* face à circulação de mercadorias é que não podem estes ser discriminados como se encargos fossem para fins de comporem a base de cálculo do ICMS-ST.

4. CONCLUSÃO

Pretendeu-se demonstrar que os “encargos” que compõem a base de cálculo do ICMS-ST são valores que guardam relação de causalidade com a circulação da mercadoria, de forma a somente se tornarem devidos por conta da operação de circulação de mercadoria em si considerada, sendo necessário que sejam efetivamente transferidos aos adquirentes da mercadoria comercializada ensejadora do fato gerador de ICMS.

Com efeito, entende-se por demonstrado que os *royalties* são autônomos quanto à circulação da mercadoria em si considerada, não dependendo desta para serem ou

⁴² Apelação Cível, Nº 70079291092, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Iris Helena Medeiros Nogueira, Julgado em: 15-03-2019.

⁴³ Em voto-vista, proferido pelo Des. Arminio José Abreu Lima da Rosa, foi destacado também o histórico do tema na legislação estadual, ressaltando-se, conforme alhures realizado, a modificação na redação do Art. 220, do RICMS/RS.

não devidos. Portanto, não poderiam ser considerados “encargos” e comporem a base de cálculo do ICMS-ST a tal título, pois o contribuinte pagar ou não *royalties* que porventura esteja contratualmente obrigado é irrelevante para a realização do fato gerador de ICMS: pode-se comercializar mercadorias sem pagar os *royalties*, bem como pode se pagar *royalties* e não comercializar mercadoria alguma.

Contudo, os “encargos” não são os únicos custos a comporem a base de cálculo do ICMS-ST, devendo ser agregados à MVA do setor, a qual tem por finalidade dimensionar o preço que provavelmente será praticado entre a ponta inicial da cadeia produtiva e o preço ao consumidor final, na outra ponta da cadeia produtiva. Trata-se de uma presunção dos valores que serão praticados pelo restante da cadeia produtiva, calculada com base em preços usualmente praticados, obtidos por levantamento, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, conforme Art. 8º, §4º, da LC 87/96.

Neste sentido, tratando-se de custos incorridos por contribuintes substitutos tributários, naturalmente que os *royalties* são custos levados em consideração na formação do preço de venda, tanto quanto aluguéis, constas de luz e gás, etc. Logo, os *royalties* impactam, tanto quanto outros custos, na constituição da MVA do respectivo setor, de forma que não são irrelevantes e alheios na formação da base de cálculo do ICMS-ST.

Noutros termos, apesar de os *royalties* não se enquadrarem como “encargos”, conforme Art. 8º, II, “b”, da LC 87/96, não são irrelevantes ou ignorados na formação da base de cálculo do ICMS-ST. Apenas se tem que a sua correta compreensão faz concluir que são custos não diretamente implicados no fato gerador do ICMS e que, portanto, impactam nos preços de venda praticados e são levados em consideração na forma da MVA, pela média ponderada de preços coletados quando da sua constituição.

Significa dizer que cogitar de incluir os *royalties* na base de cálculo do ICMS-ST como se encargos fossem, seria cogitar de sua inclusão em duplicidade, pois o imposto incidiria sobre tais valores duas vezes: uma vez a título de encargos (o que seria uma impropriedade técnica, conforme visto) e outra vez a título de MVA, visto se tratar de gasto levado em consideração para seu dimensionamento.

Logo, acredita-se ter se demonstrado os motivos pelos quais *royalties* não são encargos a serem incluídos na base de cálculo do ICMS-ST, com base no Art. 8º, II, “b”, da LC 87/96, visto que cogitar de tal enquadramento implicaria em grave impropriedade técnica, bem como em sustentar uma incidência de duplicidade do ICMS-ST sobre tais valores, visto que já levados em consideração para a formação da sua base de cálculo quando do dimensionamento da MVA de cada setor.

5 . REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Ed., 17ª Tir., São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª Ed., rev., atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2014.

BARCELLOS, Milton Lucídio Leão. *Propriedade industrial e constituição: as teorias preponderantes e sua interpretação na realidade brasileira*. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

BRASIL JÚNIOR, Vicente (et. al.). *ICMS: Guia prático nacional – Lei Complementar N° 87/96 anotada e comentada – dicionário do ICMS de A a Z*. Porto Alegre: Paixão.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16ª Ed., rev. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2012.

CASSIANO, Adão Sergio do Nascimento. As Espécies de Substituição Tributária: regressiva, progressiva e concomitante. In FERREIRA NETO, Arthur M., NICHELE, Rafael (coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. 2ª Ed., rev. e ampl., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual. In FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos Filosóficos da Responsabilidade Tributária. In FERREIRA NETO, Arthur M., NICHELE, Rafael (coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. 2ª Ed., rev. e ampl., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

GRECO Marco Aurélio. *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*. 2ª Ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

KRONBAUER, Eduardo Luís. ICMS e a Margem de Valor Agregado. In FERREIRA NETO, Arthur M., NICHELE, Rafael (coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. 2ª Ed., rev. e ampl., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para frente” no ICMS. *In Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 95, 2003.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS (comentários à legislação nacional)*. São Paulo: Dialética.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 3ª reimpressão, 2012.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. Livraria do Advogado: Porto Alegre.

REDECKER, Ana Cláudia. *Franquia empresarial*. São Paulo: Memória Jurídica.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10ª Ed., rev., atual. e ampl.; 3ª tir. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2011.

SILVA NETO, Antônio Carlos da. *Substituição tributária progressiva no ICMS: fundamentos e controvérsias*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2019.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

VELLOSO, Andrei Pitten. As modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. *In FERREIRA NETO, Arthur M., NICHELE, Rafael (coord.)*. *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. 2ª Ed., rev. e ampl., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

_____. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

ZAVASCKI, Francisco Prehn. Os deveres fundamentais, o custo dos direitos e a tributação. *In Direito tributário em questão*, vol. 02, Porto Alegre: Fundação Escola Superior de Direito Tributário – FESDT, 2008.
