

**RECURSO ESPECIAL Nº 151.327 - PR (1997/0072808-0)**

**RELATÓRIO**

**O EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS:**

Trata-se na origem de mandado de segurança impetrado por Município de Londrina objetivando fosse excluído dos cálculos de apuração do Fundo de Participação dos Municípios os valores das parcelas relativas a ICMS retido pelo fornecedor, IPI, frete e seguro.

Antes de prolatada a sentença, a autoridade tido por coatora, reconheceu, administrativamente, a procedência do pleito da municipalidade, porém, apenas no tocante ao ICMS retido.

O d. juízo de primeiro grau indeferiu a segurança em relação às demais parcelas, por entender que, na hipótese de substituição tributária, esses valores não integram a base de cálculo do ICMS. Dessa forma, o valor da operação deveria corresponder à efetiva arrecadação do imposto feita sobre a base de cálculo (fl. 153).

O v. acórdão recorrido confirmou a sentença de primeiro grau e acrescentou que, se o valor da entrada contábil inclui essas parcelas, é porque elas integram o custo das mercadorias.

Neste apelo especial, alega o recorrente negativa de vigência ao art. 3º, I, e § 1º da LC 63/90. Sustenta que o mesmo fundamento que levou o Estado do Paraná, ora recorrido, a aceitar a exclusão do ICMS retido, deve ser utilizado para a exclusão das demais parcelas questionadas.

Contra-razões às fls. 221/226.

Admitido o apelo no Tribunal *a quo*, subiram os autos a esta eg. Corte, onde vieram a mim conclusos. Dispensei o pronunciamento do Ministério Público Federal, nos termos regimentais.

É o relatório.

**RECURSO ESPECIAL Nº 151.327 - PR (1997/0072808-0)**

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO - ICMS - FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS - VALOR ADICIONADO FISCAL "VAF" - LC Nº 63/90 - ART. 3º, § 2º - EXCLUSÃO DE PARCELAS RELATIVAS AO IPI, FRETE E SEGURO - IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES.

- O Valor Adicionado Fiscal - VAF, é o indicador utilizado pelos Estados para o cálculo do repasse de receita do ICMS e do IPI aos municípios. Corresponde ao valor que se acrescentou nas operações relativas a circulação de mercadorias e prestações de serviços realizadas no território do município em determinado ano civil, e se encontra regido pela Lei Complementar 63/90.

- Essa norma não prevê a exclusão dos valores relativos às entradas de mercadorias, das parcelas relativas ao IPI, frete e seguro constantes da nota fiscal, haja vista que integram o preço da mercadoria e são pagas pelo adquirente.

- Recurso especial conhecido, mas improvido.

**VOTO**

**O EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS**

**(Relator):**

Cuidam os autos de questão atinente aos critérios de apuração do Valor Adicionado Fiscal - VAF, para fins de distribuição do Fundo de Participação dos Municípios.

O v. acórdão recorrido delimitou a controvérsia nos termos da seguinte ementa (fl. 199), *verbis*:

*"ICMS - FUNDO DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS - PRETENSÃO, DO IMPETRANTE, NO SENTIDO DE SE DETERMINAR A ALTERAÇÃO DOS ÍNDICES PROVISÓRIOS DE PARTICIPAÇÃO NA ARRECADAÇÃO DO ICMS, ADICIONANDO-SE OS VALORES RELATIVOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E PARCELAS REFERENTES AO IPI, FRETE E SEGURO - ADMISSÃO, PELO IMPETRADO, DA ALTERAÇÃO DOS ÍNDICES, COM A EXCLUSÃO PRETENDIDA, EXCETO QUANTO AO IPI, FRETE E SEGURO, POR INTEGRAREM A BASE DE CÁLCULO.*

*A impetração perde parcialmente o seu objeto se o impetrado, reconhecendo a pretensão do impetrante, quanto à sua participação no ICMS, proveniente de substituição tributária, menciona que o critério para aferi-lo será o da reconstituição da escrita do substituído,*

# Superior Tribunal de Justiça

*em prazo a ser concedido na esfera superior, sem negar-lhe o direito à percepção do percentual que por direito lhe cabe, excluindo na entrada da mercadoria no estabelecimento comercial, o ICMS retido e recolhido pelo substituto tributário.*

*O IPI, frete e seguro, passam a integrar o custo da mercadoria. O valor da entrada contábil é o da mercadoria com esses acréscimos. Valor adicionado é o valor das mercadorias saídas, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil."*

Nada há que ser modificado.

O Valor Adicionado Fiscal - VAF, é o indicador utilizado pelos Estados para o cálculo do repasse de receita do ICMS e do IPI aos municípios. Corresponde ao valor que se acrescentou nas operações relativas a circulação de mercadorias e prestações de serviços realizadas no território do município em determinado ano civil. Se encontra regido pela Lei Complementar 63/90, que assim dispõe, *verbis*:

*"Art. 3º 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação serão creditados, pelos Estados, aos respectivos Municípios, conforme os seguintes critérios:*

*I - 3/4 (três quartos), no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;*

*II - até 1/4 (um quarto), de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos territórios, lei federal.*

**§ 1º O valor adicionado corresponderá, para cada Município, ao valor das mercadorias saídas acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil.**

**§ 2º Para efeito de cálculo do valor adicionado serão computadas:**

**I - as operações e prestações que constituam fato gerador do imposto, mesmo quando o pagamento for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção ou outros benefícios, incentivos ou favores fiscais;**

# *Superior Tribunal de Justiça*

*II - as operações imunes do imposto, conforme as alíneas a e b do inciso X do § 2º do art. 155, e a alínea d do inciso VI do art. 150, da Constituição Federal.*

*§ 3º O Estado apurará a relação percentual entre o valor adicionado em cada Município e o valor total do Estado, devendo este índice ser aplicado para a entrega das parcelas dos Municípios a partir do primeiro dia do ano imediatamente seguinte ao da apuração. (grifo nosso)*

Da leitura desses dispositivos legais, observa-se que o VAF nada mais é do que a diferença entre o valor total das saídas e entradas de mercadorias e serviços. O resultado dessa operação aritmética reflete a capacidade de geração de receitas públicas do município. Quanto maior o VAF, maior é o índice de participação no repasse de receitas oriundas da arrecadação de ICMS e IPI.

Nestes autos, o Município de Londrina, ora recorrente, pretende ver excluído dos valores relativos às entradas de mercadorias, as parcelas relativas a IPI, frete e seguro.

Ocorre que, nos termos dos dispositivos citados, não há nenhuma exceção quanto às parcelas em discussão.

Vale transcrito trecho do voto condutor do acórdão, na parte referente ao tema (fl. 203), *in verbis*:

*"Nessa parte resume-se o recurso. É preciso ver, portanto, se, nos termos da legislação de regência, deve ser feita a exclusão pretendida pelo impetrante, ou se correto está o posicionamento do impetrado. Diz este que tanto o IPI, que não é cumulativo com o ICMS, quando da saída da mercadoria do estabelecimento do produtor, quanto o seguro e frete integram o preço da mercadoria.*

*(...)*

*A Lei Complementar, portanto, definiu os critérios, bastando simples operação aritmética. Não falou, como se vê, de exclusão de parcelas que não constituem a base de cálculo da operação inicial. O que o § 2º esclarece é que não ficam excluídas do potencial gerador aquelas operações que dão margem à tributação do ICMS, mesmo nos casos de pagamento antecipado ou diferido, ou quando o crédito*

# Superior Tribunal de Justiça

*tributário foi diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção ou outros benefícios, incentivos ou favores fiscais."*

Nesse sentido, também, a reiterada jurisprudência desta eg. Corte, refletida nos seguintes julgados:

**"TRIBUTARIO - ADMINISTRATIVO - ICMS - VALOR ADICIONADO - CALCULO - PARTICIPAÇÃO MUNICIPAL.**

**I - AS OPERAÇÕES QUE CONFIGURAM HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICM, MESMO QUANDO NÃO HOUVER O PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEVEM SER LEVADAS EM CONTA NO CALCULO DO VALOR ADICIONADO (DECRETO-LEI 1.216/72 - ART. 1., PAR. 2.).**

**II - AS PARCELAS RELATIVAS A PARTICIPAÇÃO MUNICIPAL NA ARRECADAÇÃO DO ICM, QUANDO PAGAS EM ATRASO, DEVEM TER SEUS VALORES CORRIGIDOS MONETARIAMENTE, DESDE AS DATAS DOS RESPECTIVOS VENCIMENTOS, ATE O EFETIVO PAGAMENTO."**

*(REsp 16.518/SP, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15.12.1993, DJ 28.02.1994 p. 2867)*

**"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DO FRETE. INCLUSÃO. PRECEDENTES.**

**1. O STJ firmou o entendimento de que não é possível a exclusão do valor do frete da base de cálculo do ICMS, excepcionando, contudo, a hipótese em que o adquirente efetua o transporte da mercadoria.**

**2. Recurso especial conhecido e provido."**

*(REsp 115.472/ES, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 21.10.2004, DJ 14.02.2005 p. 147)*

**"RECURSO ESPECIAL - ALÍNEAS "A" E "B" - ALEGADA OFENSA AO DISPOSTO NOS ARTIGOS 535, I E 480 DO CPC - SÚMULA 211 DO STJ - TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - INCLUSÃO DO FRETE NA BASE DE CÁLCULO DA EXAÇÃO - AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DO ART. 8º, DO DECRETO-LEI 204/1968 E ITEM 97 - INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ.**

**(...)**

**efetivamente não há possibilidade de exclusão do frete da base de cálculo do ICMS, visto que a própria legislação do**

ICMS, qual seja, o Convênio ICMS 66/88, que regulou o imposto estadual até o advento da Lei Kandir, determinou a sua inclusão, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente (cf. art. 6º, inciso II do Convênio), comando reproduzido pelo art. 13, § 1º, inciso II, da Lei Complementar n. 87/96.

*Recurso especial improvido."*

(REsp 596.873/PR, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 04.03.2004, DJ 30.06.2004 p. 321)

"MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS – CIGARROS E CHARUTOS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA "PARA FRENTE" – VALOR PRESUMIDO – INEXISTÊNCIA DE PAUTA FISCAL – BASE DE CÁLCULO – NÃO-INCLUSÃO DO IPI (ART. 155, § 2º, XI, DA CF/88).

(...)

2. De um modo geral, da interpretação que a doutrina faz dos arts. 155, § 2º, XI, da CF/88 e 13, § 2º, da LC 87/96, surgem duas situações distintas: a) na primeira, que ocorre na saída da mercadoria do estabelecimento industrial para o do comerciante, o IPI não deve entrar na base de cálculo do ICMS, quando coincidirem os três pressupostos previstos na norma constitucional - operação realizada entre contribuintes, produto destinado a industrialização ou comercialização e fato gerador coincidente dos dois impostos; b) na segunda, operação realizada entre o comerciante e consumidor final, o IPI cobrado na operação anterior acaba integrando a base de cálculo do ICMS, se se tratar de produto não destinado à industrialização/comercialização ou se se tratar de operação realizada entre contribuinte e não-contribuinte do ICMS (atacadista/varejista e consumidor final), hipótese dos autos.

Na substituição tributária "para frente" do ICMS, a sistemática para fixação da base de cálculo do ICMS em relação às operações subseqüentes à de saída do estabelecimento industrial se faz pela somatória das hipóteses das três alíneas contidas no art. 8º, II, da LC 87/96, devendo o substituto tributário embutir, presumidamente e por estimativa, no valor da operação própria por ele realizada todos os encargos cobrados ou transferidos aos adquirentes, bem como a margem de valor agregado, inclusive lucro, das operações subseqüentes.

Conjugando-se essa sistemática com o entendimento quanto à incidência do IPI na base de cálculo do ICMS nas operações subseqüentes, tem-se que deve o substituto tributário fazer incluir na somatória a que alude o citado dispositivo legal o

# Superior Tribunal de Justiça

montante do IPI relativo a essas operações, porque elemento integrante dos "encargos" mencionados na letra "b" desse dispositivo legal.

3. Recurso ordinário improvido.

(RMS 19.064/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17.05.2005, DJ 20.06.2005 p. 175)

Conclui-se, portanto, que os valores em questão são despesas acessórias, e perante a legislação do ICMS, têm o mesmo tratamento dispensado pela legislação do IPI, devendo assim, ser incluídas na base de cálculo daquele imposto.

Quanto à possibilidade de utilização do mesmo critério adotado para o ICMS retido, adota-se, por sua precisão e pertinência, os seguintes fundamentos do voto condutor do v. acórdão recorrido (fls. 204/205), *verbis*:

*"Entende o apelante, no que foi secundado pelo Dr. Promotor de Justiça Substituto de Segundo Grau que, 'O mesmo fundamento que levou o Estado do Paraná e a autoridade coatora a aceitarem a exclusão do ICMS da substituição, constitui fundamento para a exclusão, também, das parcelas do IPI, frete e seguro, mencionadas nas notas e utilizadas para cálculo do imposto relativo à substituição tributária' (fls. 159/160 e 187/188).*

O fundamento, porém, não é o mesmo. Necessário era excluir o ICMS porque ainda não integrava o preço da mercadoria. Trata-se, no caso de imposto retido pelo substituto tributário, cabendo-lhe efetuar o recolhimento. Mas é um imposto pago por antecipação e que, não houvesse a lei disposto sobre essa substituição, iria ser recolhido pelo substituído, quando da operação de venda a terceiro que, se consumidor final, seria quem, efetivamente, iria pagá-lo. Não sendo, portanto, um componente do preço da mercadoria quando da entrada contábil no estabelecimento do substituído, necessário era excluí-lo. Não assim com relação ao IPI, frete e seguro constantes da nota fiscal, porque são pagos pelo adquirente, juntamente com o preço da mercadoria, passando, pois, a integrá-lo." (grifo nosso)

Ante o exposto, conheço do recurso especial, mas lhe nego provimento.