

Determinação da Base de Cálculo do ICMS-ST e Apuração da MVA

Da Panaceia de Todos os Males ao Veneno do Sistema Tributário

➤ **Sujeito Passivo da Relação Jurídico-Tributária**

- Pessoa obrigada ao pagamento de tributo (Art. 121 do CTN)
 - Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador
 - Responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei

➤ **Substituição Tributária**

- Técnica de arrecadação, por meio da qual se impõe a um sujeito (substituto tributário) a responsabilidade pelo recolhimento não apenas do tributo incidente em sua própria operação ou prestação, mas também do imposto incidente nas demais operações ou prestações realizadas por outros sujeitos (contribuintes substituídos) ao longo da cadeia econômica de dado produto ou serviço, seja elas antecedentes, concomitantes ou posteriores
- Como forma de otimizar a arrecadação tributária, bem como facilitar a fiscalização por parte das autoridades fiscais, concentra-se o recolhimento do tributo incidente ao longo do ciclo econômico da mercadoria ou serviço na pessoa do substituto tributário
- Ao contrário das demais espécies de responsabilidade tributária, na substituição tributária há, desde o início, apenas um sujeito passivo qualificado como devedor, podendo a cobrança do imposto recair apenas sobre este

➤ A Substituição Tributária no ICMS

➤ Art. 150, § 7º, da Constituição Federal

- 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, § 2º, XII, “b”, da Constituição Federal

- Cabe à lei complementar dispor sobre a substituição tributária

➤ Art. 6º da Lei Complementar nº 87/96

- A 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
- A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou **subsequentes**, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto
- A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a **mercadorias**, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado

A Base de Cálculo na Substituição Tributária

➤ Base de Cálculo

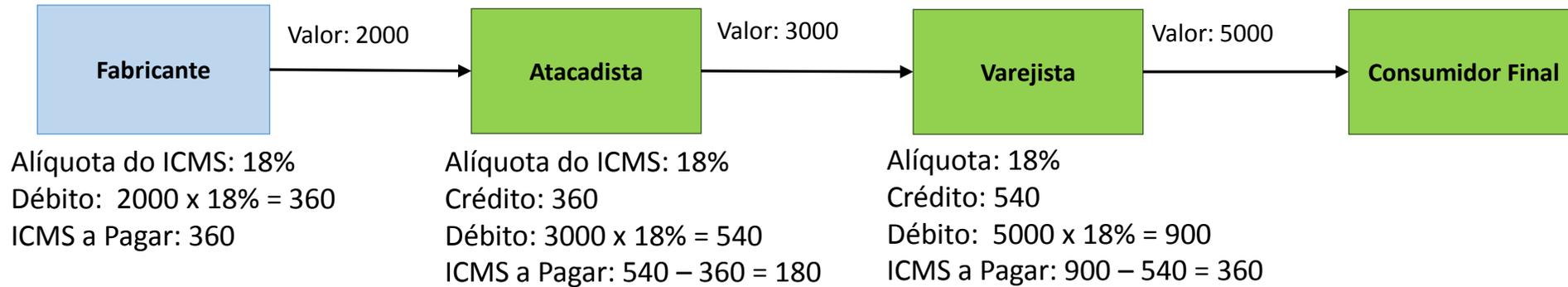
- Medir as proporções reais do fato
- Compor a específica determinação da dívida
- Confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária

➤ Art. 8º da Lei Complementar nº 87/96

- Somatório do valor da operação ou prestação própria do substituto tributário, valor do seguro, frete, outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço e margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes
- Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido
- Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei eleger este como base de cálculo este preço

Exemplo de Substituição Tributária para Frente

➤ Cadeia Comercial sem Substituição Tributária

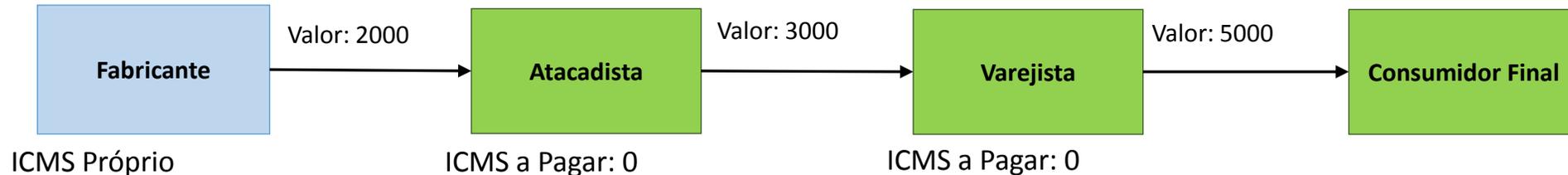


ICMS Total na Cadeia: $360 + 180 + 360 = 900$

Exemplo de Substituição Tributária para Frente

➤ Cadeia Comercial com Substituição Tributária

➤ Pauta Fiscal e Preço Final Sugerido pelo Fabricante ou Importador



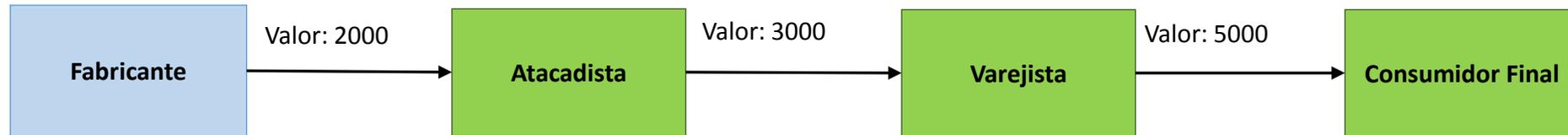
ICMS-ST
Alíquota: 18%
Débito: $5000 \times 18\% = 900$
ICMS-ST a pagar: $900 - 360 = 540$

ICMS Total na Cadeia: $360 + 540 = 900$

Exemplo de Substituição Tributária para Frente

➤ Cadeia Comercial com Substituição Tributária

➤ Margem de Valor Agregado



ICMS Próprio
Alíquota do ICMS: 18%
Débito: $2000 \times 18\% = 360$
ICMS a Pagar: 360

ICMS a Pagar: 0

ICMS a Pagar: 0

ICMS-ST
Alíquota: 18%
MVA: 150%
Débito: $(2000 + (2000 \times 150\%)) \times 18\% = 900$
ICMS-ST a pagar: $900 - 360 = 540$

ICMS Total na Cadeia: $360 + 540 = 900$

➤ Margem de Valor Agregado

- 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 (Art. 8º, § 4º, da Lei Complementar nº87/96)

➤ Convênio ICMS nº 70/97

- Identificação do produto, observando suas características particulares, tais como o tipo, espécie e unidade de medida
- Preço de venda à vista no estabelecimento fabricante ou importador, incluindo o IPI, frete, seguro, e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária
- Preço de venda à vista no estabelecimento atacadista, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária
- Preço de venda a vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente
- Não serão considerados os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada

➤ **Lei do Estado de São Paulo nº 6.374/89**

- Deverá apurar, no mínimo, o preço de venda à vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente
- Deverá apurar o preço de venda à vista no estabelecimento fabricante ou importador, incluindo o IPI, frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluído o valor do ICMS relativo à substituição tributária
- Deverá apurar o preço à vista no estabelecimento atacadista, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do destinatário, excluindo o valor do ICMS relativo à substituição tributária
- Não deverá considerar os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada
- Poderá ser promovido pela Secretaria da Fazenda ou, a seu critério, por entidade representativa do setor que realiza operações ou prestações sujeitas à substituição tributária
- Poderá ser adotado pela Secretaria da Fazenda com base em pesquisas já realizadas por instituto de pesquisa de mercado de reputação idônea

Questões Controvertidas

- **MVA e o Simples Nacional**
- **Preço de Catálogo**
- **Frete FOB**
- **MVA e Encerramento da Tributação**

➤ **Lei Complementar nº 123/06**

- Recolhimento único de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, CPP, **ICMS** e ISS, mediante a aplicação de uma alíquota única sobre a receita bruta
- Alíquotas diferenciadas de acordo com a atividade empresarial
- Comércio – Anexo I
 - Alíquotas de 4% a 11,61%, sendo 1,25% a 3,95% correspondente ao ICMS

➤ **O Simples Nacional e a Substituição Tributária**

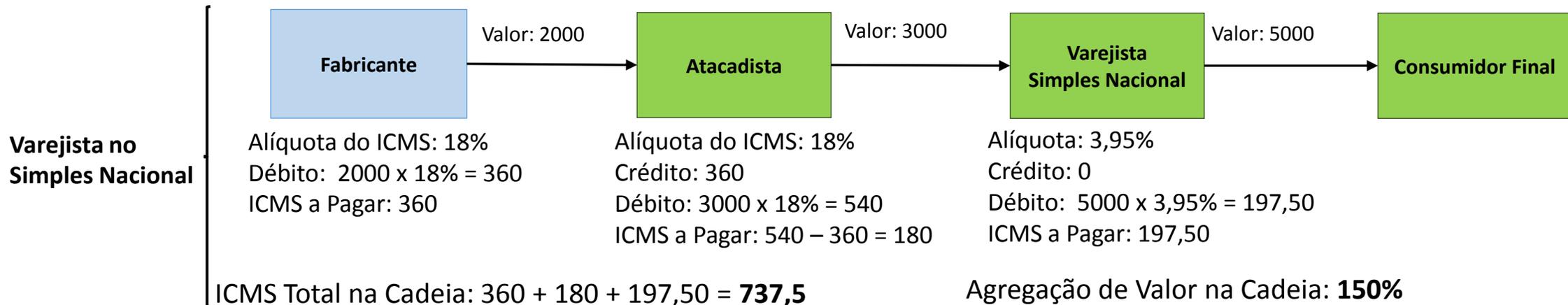
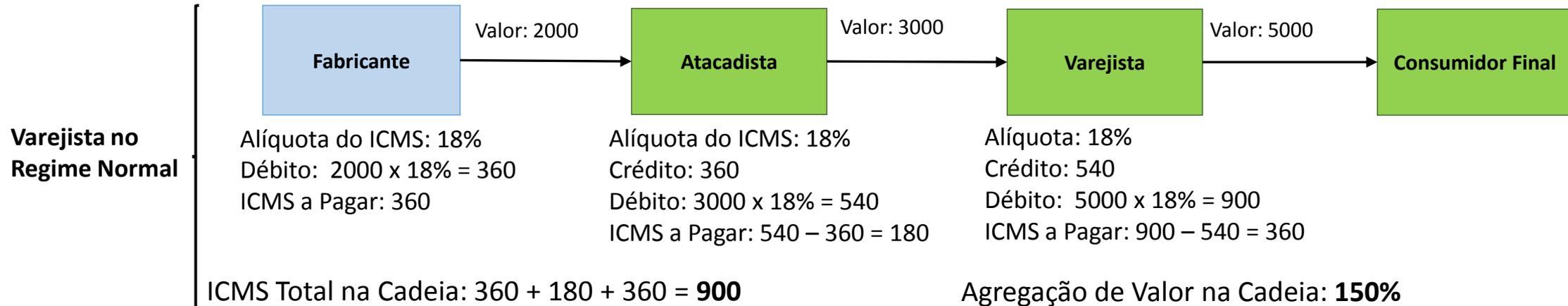
- Exceção ao regime diferenciado
- Quando substituto, recolhimento do ICMS-ST apartado
- Quando substituído, não sujeição das receitas de revenda às alíquotas simplificadas do ICMS

➤ **Apuração da MVA e Reflexos no Simples Nacional**

- Pesquisa de mercado baseada no **preço** e agregação de valor
- Não leva em consideração o recolhimento de ICMS
- MVA não condizente com as práticas das empresas do Simples Nacional

Apuração da MVA

➤ Agregação de Valor x ICMS Total na Cadeia



➤ Lei Complementar nº 87/96

- Preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador

➤ Convênio ICMS nº 45/99

- Base de cálculo do ICMS-ST nas operações destinadas a revendedores porta-a-porta será:
 - Preço de venda a consumidor constante de estabelecimento estabelecida por órgão competente
 - Preço sugerido pelo **fabricante** ou **remetente**, constante de catálogo ou lista de preços de sua emissão, **acrescido do frete**, quando não incluído no preço

➤ Distorções

- Adoção de preço de catálogo de remetente que não é fabricante ou importador
- Não realização de pesquisas de mercado
- Não verificação da adequação do preço de catálogo à realidade das práticas negociais

➤ Lei Complementar nº 87/96

- Base de cálculo do ICMS próprio: o valor da operação, compreendendo o montante do próprio imposto, o valor do seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição e o valor do **frete**, caso o transporte seja **efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado**
- Base de cálculo do ICMS-ST: somatório do valor da operação ou prestação própria do substituto tributário, valor do seguro, frete, outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço e margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes

➤ Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (Art. 42)

- Na impossibilidade de inclusão dos valores referentes a frete, seguro ou outro encargo para fins de composição do valor da operação do remetente, por serem esses valores desconhecidos do sujeito passivo por substituição, o **pagamento do imposto sobre as referidas parcelas deverá ser efetuado pelo contribuinte substituído** que receber a mercadoria diretamente do sujeito passivo por substituição, **exceto** na hipótese de ter sido aplicado **percentual de margem de valor agregado específico para operações sem a inclusão do valor do frete na base de cálculo da retenção**
 - Inclusão indevida do contribuinte substituído no polo passivo
 - Inclusão de valores que não pertenceram à operação própria do contribuinte substituto
 - Chancela as MVAs má formadas

➤ REsp 931.727/RS (Recurso Repetitivo)

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. MONTADORA/FABRICANTE (SUBSTITUTA) E CONCESSIONÁRIA/REVENDEDORA (SUBSTITUÍDA). VEÍCULOS AUTOMOTORES. VALOR DO FRETE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO QUANDO O TRANSPORTE É EFETUADO PELA MONTADORA OU POR SUA ORDEM. EXCLUSÃO NA HIPÓTESE EXCEPCIONAL EM QUE O TRANSPORTE É CONTRATADO PELA PRÓPRIA CONCESSIONÁRIA. ARTIGOS 8º, II, "B", C/C 13, § 1º, II, "B", DA LC 87/96. ARTIGO 128, DO CTN. APLICAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O valor do frete (referente ao transporte do veículo entre a montadora/fabricante e a concessionária/revendedora) integra a base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação da mercadoria, para fins da substituição tributária progressiva ("para frente"), à luz do artigo 8º, II, "b", da Lei Complementar 87/96. (...)

2. Entrementes, nos casos em que a substituta tributária (a montadora/fabricante de veículos) não efetua o transporte, nem o engendra por sua conta e ordem, o valor do frete não deve ser incluído na base de cálculo do imposto, ex vi do disposto no artigo 13, § 1º, II, "b", da LC 87/96, verbis: (...)

*3. Com efeito, o valor do frete deverá compor a base de cálculo do ICMS, recolhido sob o regime de substituição tributária, somente quando o substituto encontra-se vinculado ao contrato de transporte da mercadoria, uma vez que, nessa hipótese, a despesa efetivamente realizada poderá ser repassada ao substituído tributário (adquirente/destinatário). **Ao revés, no caso em que o transporte é contratado pelo próprio adquirente (concessionária de veículos), inexistente controle, ingerência ou conhecimento prévio do valor do frete por parte do substituto, razão pela qual a aludida parcela não pode integrar a base de cálculo do imposto** (Precedente da Primeira Turma: REsp 865.792/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 23.04.2009, DJe 27.05.2009). (...)*

8. É que a responsabilização da concessionária (substituída) pelo ICMS referente à não inclusão pelo substituto do valor do frete (que este último não realizara) na base de cálculo do imposto, à luz da Cláusula Terceira, § 3º, do Convênio ICMS 132/92, conspira contra a ratio essendi da sistemática da substituição tributária progressiva. Isto porque a exigência do valor "remanescente" do substituído contraria a sujeição passiva atribuída integralmente ao substituto (montadora), este, sim, integrante da relação jurídica tributária.” (Rel. Min. LUIZ FUX, 1ª Seção, DJe de 14/09/2009)

➤ Encerramento da Tributação

- Art. 150, § 7º, da Constituição Federal: *“assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”*.
- Não ocorrência do fato gerador presumido
 - Como um todo?
 - No valor em que foi presumido?
 - Complemento e restituição?

➤ Encerramento da Tributação

➤ ADI 1.851/AL:

- Reconhecida a constitucionalidade da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 13/97, que determinava não ser cabível a restituição ou a cobrança complementar do ICMS-ST, caso o fato gerador se de em valor superior ou inferior ao presumido pela legislação
- *“O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.”*

➤ Provisório

➤ ADI 2.675/PE e 2.777/SP e RE 593.849/MG

- Julgados constitucionais dispositivos das legislações de Pernambuco, São Paulo e Minas Gerais que autorizam restituição do ICMS-ST, quando o fato gerador ocorre em valor inferior ao legalmente presumido
- *“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.”*

MVA e Encerramento de Tributação

➤ MVA x Realidade

- MVA deve se aproximar o máximo possível da realidade comercial
 - Havendo a possibilidade de restituição ou pagamento complementar, não afasta a obrigação da verossimilhança da MVA
 - Não havendo a possibilidade de restituição ou pagamento complementar, ratifica-se a obrigação da verossimilhança da MVA

OBRIGADO

Gabriel Caldiron Rezende
grezende@machadoassociados.com.br