

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS – ANÁLISE SOBRE A MARGEM DE
VALOR AGREGADO NO SETOR ALIMENTÍCIO

DANIELA PLESNIK

Porto Alegre

2010

DANIELA PLESNIK

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS – ANÁLISE SOBRE A MARGEM DE
VALOR AGREGADO NO SETOR ALIMENTÍCIO**

*Trabalho de conclusão de curso, Curso de
Especialização em Direito Tributário, Instituto Brasileiro
de Estudos Tributários*

**Porto Alegre
2010**

Ao Marco, um sentido próprio de amor ...

AGRADECIMENTOS

Este trabalho não seria possível não fosse a ajuda de determinadas pessoas:

Aos meus colegas e orientadores Marco, Bruno, Fernanda, Michelle, Maurício, Edmundo, que me auxiliaram a fazer melhor

Ao Ivan, Rodrigo, Brust, Tatiane e Pedro pela paciência e fornecimento de dados de pesquisa que foram de extrema relevância

À minha família pelo suporte e a Deus, pela vida abençoada.

*“Intellectual freedom cannot exist without political freedom;
political freedom cannot exist without economic freedom;
a free mind and a free market are corollaries”.*

AYN RAND

RESUMO

O presente estudo tem como principal objetivo analisar a Margem de Valor Agregado – MVA utilizada no cálculo do ICMS - Substituição Tributária do setor alimentício. O primeiro capítulo aponta a fundamentação legal do Regime da Substituição Tributária do ICMS. O segundo trata das formas de obtenção da base de cálculo do ICMS – ST, abordando, de forma mais aprofundada, a MVA. O terceiro capítulo é dedicado à verificação dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no tema estudado, bem como, à exposição de um questionamento acerca da metodologia de auferição das MVA's pela Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul. No quarto e último capítulo efetua-se uma verificação prática das MVA's do setor alimentício, comparando as MVA's dispostas na legislação com as efetivamente praticadas pelos varejistas na revenda ao consumidor final .

Palavras chave: ICMS - Substituição Tributária – Margem de Valor Agregado- Legislação – Proporcionalidade - Razoabilidade

SUMÁRIO

CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	8
1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS (ICMS –ST).....	12
1.1. FUNDAMENTOS LEGAIS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	14
1.2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PREVISÃO LEGAL NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL PARA O SETOR ALIMENTÍCIO	16
2. CÁLCULO DO ICMS ST.....	16
2.1. FORMAS DE CÁLCULO	17
2.2. MARGEM DE VALOR AGREGADO	19
3. ANÁLISE DA MVA UTILIZADA NO SETOR ALIMENTÍCIO NO RIO GRANDE DO SUL	21
3.1 POSTULADOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE	22
3.2 QUESTIONAMENTO DA METODOLOGIA DE AUFERIÇÃO DAS MVA’S NO SETOR ALIMENTÍCIO	24
4. CASO PRÁTICO	28
4.1. VERIFICAÇÕES PRÁTICAS DA APLICAÇÃO DAS MVA’S NO SETOR ALIMENTÍCIO	28
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	34
ANEXOS.....	38

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A tributação do ICMS por meio do instituto da Substituição Tributária (ST) é objeto de grandes discussões jurídicas como as que verificamos nas palavras de SOUZA¹

Assim é que, por razões de mera conveniência de arrecadação, o Estado criou técnicas através das quais a obrigação de cobrança e recolhimento do imposto é transferida àquele contribuinte que melhor condições possui para o cumprimento da obrigação tributária, que é o sujeito passivo da obrigação indicado em lei e, por isso, denominado contribuinte de direito. A ele, como antes exposto, compete exigir do contribuinte de fato o ICMS devido na operação, como parcela do preço.

ATALIBA² critica esta atribuição de responsabilidade a terceiro ao manifestar que “Efetivamente – por simples comodidade ou por qualquer outra razão – não pode o Estado deixar de colher uma pessoa, como sujeito passivo, para alcançar outra”.

Em sentido semelhante entende o Prof. Paulo de Barros Carvalho³

Nada obstante, o legislador, por medidas de garantia e comodidade no procedimento arrecadatório, entende por bem de passar à frente, estabelecendo a responsabilidade na operação subsequente, como que prolongando o perfil da dívida tributária (...). Agora, na chamada substituição para frente, nutrida pela suposição de que determinado sucesso tributário haveria de realizar-se no futuro, o que justificaria uma exigência presente, as dificuldades jurídicas se multiplicam em várias direções, atropelando importantes valores constitucionais.

Outro aspecto, dentro deste tema que provoca calorosos debates, decorre da sua constitucionalidade. Tanto que mesmo após ser introduzida Emenda Constitucional (EC) esta permaneceu sendo questionada por renomados doutrinadores, dentre eles CARRAZZA⁴:

¹ SOUZA, Hamilton Dias de. *ICMS – Substituição Tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 12. São Paulo, 1996. p. 16.

² ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. *Substituição e Responsabilidade Tributária*. Revista de Direito Tributário n.º 49. p. 73 – 96.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 194.

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 266-268.

É certo que, pretendendo contornar estes obstáculos jurídicos, a Emenda Constitucional n.º 3/1993 acrescentou um §7º ao artigo 150 da Constituição Federal (...). Aparentemente, portanto, agora é possível a tributação antecipada, inclusive por meio de ICMS, desde que se garanta ao contribuinte a devolução do indébito tributário na hipótese de, afinal, incorrer o *fato imponible*. Temos para nós, entretanto (...) que o referido §7º é inconstitucional, a ninguém podendo, por isso, obrigar (...). De modo que, a *tributação antecipada* (tanto quanto a *tributação por estimativa* e outros artifícios largamente empregados para coibir possíveis fraudes) na tributação por via de ICMS não resiste ao *teste de constitucionalidade*. (...) *Estamos, sim, em face de Emenda Constitucional inconstitucional, por discrepar de cláusulas pétreas.*

A despeito das discussões acerca da constitucionalidade do Regime da Substituição Tributária, considerando que o STF já se manifestou favorável ao instituto, partiu-se para a análise de uma das variáveis que compõe a base de cálculo do ICMS-ST, qual seja, a Margem de Valor Agregado (MVA), mais especificamente, a proximidade desta com a margem de lucro praticada na venda ao consumidor final e seus desdobramentos.

Sendo assim, não se pretendeu analisar a constitucionalidade do Regime de Substituição Tributária do ICMS, já reconhecida pelo STF no RE n.º 213.396-5. Partiu-se do pressuposto que o §7º, do artigo 150 da Constituição Federal (CF) introduzido pela EC n.º 3/93 é constitucional.

Outra questão interessante, mas que também não foi objeto de análise, é a discussão acerca da possibilidade de ressarcir ou a necessidade de complementar a diferença de ICMS entre o fato presumido e o efetivamente ocorrido.

MELO⁵, discorrendo sobre o tema tratou:

Se é relativa a presunção de inoccorrência do fato gerador futuro, com mais forte razão também deve ser considerada relativa a presunção de que a futura operação não seja realizada exatamente pelo mesmo valor considerado à época da antecipação tributária. Realmente, é natural a existência de oscilações de mercado concernentes a questões peculiares envolvendo vendedor e consumidor (descontos, antecipações, etc.). A descoincidência entre o valor real (efetiva operação realizada entre o substituído e o consumidor) e o valor presumido (anterior situação existente entre substituído e substituído) caracteriza uma base de cálculo fictícia, resultando num ICMS fictício, que não pode prevalecer diante dos princípios da segurança e certeza do crédito tributário, indispensáveis no caso de intromissão patrimonial (...). Negada a restituição, o contribuinte estará arcando com tributo maior do que o efetivamente devido, porque o referido valor não integrara seu patrimônio, acarretando efeito confiscatório.

⁵ MELO, Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 185.

No entanto, conclui-se de forma contrária na ADIn n.º 1.851-4/AL⁶, de forma que a base de cálculo presumida no regime de substituição tributária é considerada definitiva, cabendo restituição somente se o fato gerador presumido não se realizar⁷.

O presente trabalho teve como principal objetivo analisar a MVA utilizada para compor a base de cálculo do ICMS Substituição Tributária subsequente (ICMS-ST), no Estado do Rio Grande do Sul.

Para efetuar esta análise, foram selecionados 3 (três) produtos do setor alimentício referente aos quais se obteve as informações fiscais de venda da indústria e comparou-as com os valores de venda no setor varejista (mais especificamente nas vendas efetuadas ao consumidor final).

Cruzando estes valores obteve-se uma MVA efetiva para estes produtos de modo a possibilitar a comparação com a MVA estimada para os mesmos pelo Estado (prevista na legislação vigente a época das operações analisadas). As perguntas que se propõe responder, por meio do presente estudo, são as seguintes:

1. As MVA's dos 3 (três) produtos analisados aproximaram-se do lucro efetivo?
2. Quais os efeitos da aplicação da MVA disponibilizada pela Secretaria da Fazenda?
3. A metodologia de auferição da MVA fere algum princípio?

O trabalho foi estruturado da seguinte maneira: o primeiro capítulo aponta a fundamentação legal do Regime da Substituição Tributária do ICMS. O segundo trata das formas de obtenção da base de cálculo do ICMS – ST, abordando, de forma mais aprofundada, a MVA. O terceiro capítulo é dedicado à verificação dos postulados da

⁶ ADIn n.º 1.851-4 – Plenário – Rel. Min. Ilmar Galvão. DJU 22.11.2002 “EMENTA: (...) 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. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente”.

⁷ Há, ainda, ADIn's pendentes de julgamento sobre o tema, dentre elas a ADIn n.º 2.675-5 (movida pelo Estado de Pernambuco) e a ADIn n.º 2.777/SP, que foi movida pelo Governador do Estado de São Paulo e ataca o artigo 66-B, II, da Lei Estadual n.º 6.374/89, com a redação dada pela Lei Estadual n.º 9.176/95. Isso porque tal dispositivo, ao assegurar o direito à restituição do ICMS retido a maior, estaria a conceder um “benefício fiscal” em desrespeito ao artigo 155, XII, “g”, da CF/88. De acordo com a referida ADI a devolução do imposto retido a maior, no âmbito da substituição tributária “para frente”, como não é uma imposição constitucional, estaria abrangida pelo inciso II do artigo 1º da LC 24/75. Conforme consulta ao site do STF na *internet*, o julgamento da mencionada ADI encontra-se paralisado, aguardando o voto de desempate do Ministro C. Britto. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 01 de março de 2010.

proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no tema estudado, bem como, à exposição de um questionamento acerca da metodologia de auferição das MVA's pela Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul.

No quarto e último capítulo efetua-se uma verificação prática das MVA's do setor alimentício, comparando as MVA's dispostas na legislação com as efetivamente praticadas pelos varejistas na revenda ao consumidor final .

As respostas obtidas através do presente estudo visam a contribuir para o debate acerca das conseqüências decorrentes da utilização da MVA e contribuir para a evolução e aprofundamento do tema proposto.

1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS (ICMS –ST)

A Substituição Tributária do ICMS decorre de uma norma que permite que o legislador estadual/distrital prescreva a uma terceira pessoa (denominada substituto), diversa daquela que irá realizar o fato jurídico tributário (denominada substituído), o dever de recolher, em nome do contribuinte, o valor do tributo devido por este à Fazenda Estadual.

Nas palavras de BECKER⁸:

(...) Existe *substituto legal tributário*, toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária *um outro qualquer* indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este *outro qualquer* indivíduo é o *substituto legal tributário*.

O Regime de Substituição Tributária existe em três modalidades: antecedente, concomitante ou subsequente.

A ST Antecedente, também conhecida como ST “para trás”, consiste em postergação da cobrança do imposto, ou seja, o imposto será pago por uma terceira pessoa, em um momento futuro, relativamente a fato gerador já ocorrido (diferimento).

Nesse mesmo sentido é o conceito trazido por MELO⁹, em seu estudo sobre o ICMS:

Na substituição *regressiva*, a lei atribui a responsabilidade ao adquirente de uma determinada mercadoria, por razões de comodidade, praticidade ou pela circunstância de o real contribuinte não manter organização adequada de seus negócios. (...) Caracteriza-se o fenômeno do *diferimento*, ou seja, a postergação da exigência tributária para momento ulterior do ciclo mercantil (saída para outro Estado, saída para o exterior, entrada em estabelecimento industrial, etc).

A ST Concomitante é uma hipótese de ST que determina a necessidade de recolhimento do imposto no instante em que ocorre o fato gerador, como, por exemplo, a ST

⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998. p. 552.

⁹ MELO, Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 167 e 168.

do serviço de transporte prestado por autônomos e empresas transportadoras não inscritas no Cadastro de Contribuintes do ICMS no Estado em que se inicia a prestação.

A ST Subsequente, também denominada de ST “para frente”, consiste na retenção e recolhimento do imposto, pelo substituto, por um fato que presumidamente irá ocorrer. Ou seja, o industrial/distribuidor/importador (a quem a lei atribuir a responsabilidade) fica responsável pelo recolhimento do ICMS nas operações subsequentes até o consumidor final.

A terceira modalidade, objeto do estudo, é a mais controversa, uma vez que exige a antecipação do ICMS sobre um fato que, presumidamente ocorrerá no futuro. DERZI¹⁰, ao atualizar *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro, introduziu a seguinte nota a esse respeito:

Exceção deve ser feita em relação à chamada substituição tributária para “frente”, em que o fato gerador (a operação de circulação ou prestação de serviço) ainda não ocorreu e é apenas presumido. E, quando se presume o fato gerador, na verdade, se presumem a base de cálculo, o substituído-contribuinte e o substituto responsável, ou seja, a relação jurídica é totalmente presumida. A antecipação legal da ocorrência desencadeia, portanto, uma série de presunções conexas, que podem levar ao arbítrio e à ofensa de relevantes princípios constitucionais.

Outros doutrinadores, ao discorrerem sobre o tema, igualmente efetuam ressalvas quanto à aplicação da ST subsequente, conforme se verifica na manifestação de MACHADO¹¹ “A operação subsequente, com um valor menor do que a base de cálculo para o imposto antecipado, consubstancia a ocorrência, apenas em parte, do fato gerador previsto. Em outras palavras, sob o aspecto quantitativo, aquele fato gerador previsto não se realizou com a dimensão econômica prevista. Realizou-se, portanto, somente em parte”.

A aplicação da Substituição Tributária para frente é assunto delicado porque pressupõe um fato gerador, pressupõe uma base de cálculo e, com base nestas presunções, antecipa ICMS que deveria ser recolhido quando da efetiva venda do estabelecimento varejista para o consumidor final.

Mesmo comprovado que o ICMS pressuposto corresponde de fato ao devido na efetiva operação, ainda sim, trata-se de antecipação financeira, que provoca impactos para os

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 450.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *A Substituição Tributária no ICMS e a Questão do Preço Final*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 67, 2001. p. 67.

substitutos tributários. Desta forma, é um tema que merece atento estudo por seus desdobramentos.

1.1. FUNDAMENTOS LEGAIS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Após a revogação dos artigos 52 a 58 do CTN (especialmente o §2º do artigo 58) que dispunha da Substituição Tributária para frente este Regime ficou fundamentando no artigo 128¹² do Código Tributário Nacional (CTN)¹³, sendo, posteriormente, regrado provisoriamente pelo artigo 23 do Convênio ICM n.º 66/88¹⁴.

Com a promulgação da CF/88, entrou em vigor o novo Sistema Tributário Nacional, que implementou o ICMS. E, com a edição da EC n.º 3/93 que introduziu o §7º do artigo 150¹⁵ da CF/88, consolidou-se, constitucionalmente, o “fato gerador presumido” pelo qual é exigido imposto por antecipação, de uma só vez, em relação a todo ciclo subsequente.

Mesmo com a alteração efetuada pela EC n.º 3/93 persistiram as discussões acerca da ilegalidade do Regime da Substituição Tributária, principalmente por não haver Lei Complementar definindo as regras legais, haja vista que vigorava o Convênio ICM n.º 66/88, o qual disciplinava “transitoriamente” a cobrança do ICMS.

Não obstante, o plenário do STF decidiu pela legitimidade da ST mesmo em período anterior à EC n.º 3/93, por considerar constitucionais os Convênios ICM n.º 66/88 e ICMS n.º 107/89.

Atualmente a ST está regulamentada nos artigos 6º a 10 da Lei Complementar (LC) n.º 87/96. Adicionalmente, as normas gerais da ST podem ser encontradas no Convênio ICMS n.º 81/93 e no Ajuste SINIEF n.º 4/93 que estabelecem normas comuns aplicáveis para o cumprimento de obrigações tributárias relacionadas a mercadorias sujeitas ao regime ST.

¹²Somente com a LC 44/83 o ICMS voltou a contar com regulamentação em Legislação Federal Competente.

¹³ Para fins de referência, à época o imposto vigente era o ICM previsto pela Constituição Federal (CF) de 1967.

¹⁴ Para fins de referência, à época desta alteração o imposto vigente já era o ICMS regido pela CF de 1988.

¹⁵CF/88, artigo 150 “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

§ 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”.

Além das normas mencionadas, os Estados e o DF firmam Convênios ou Protocolos ICMS que dispõem acerca das mercadorias sujeitas ao Regime ST em operações interestaduais. Estes acordos interestaduais são, posteriormente, internalizados (ou seja, regulamentados pela esfera estadual), respeitando a competência dos entes federados para legislar.

O principal objetivo da utilização do regime ST é estancar a sonegação e facilitar os trabalhos fiscalizatórios ao reduzir o universo de contribuintes sujeitos à fiscalização.

Desta forma, os produtos são fornecidos aos intermediários da cadeia de circulação da mercadoria (ex.: revendedores) sob o regime de ST, figurando o industrial, importador ou distribuidor (dependendo da operação ou dos produtos) como substituto tributário, responsável por reter e recolher aos cofres públicos, de forma antecipada, o ICMS relativo às operações subsequentes, pelo preço final ao consumidor, incluindo neste preço a margem de lucro do revendedor.

Para calcular a margem de lucro do revendedor é utilizada a MVA, percentual de lucro que a Fazenda pressupõe que o revendedor auferirá de lucro.

Este formato de auferição e recolhimento de ICMS parece encaixar-se com perfeição a um alerta feito pelo estudioso Alfredo Augusto Becker¹⁶:

Porém, o Estado não está subordinado ao direito natural e pode criar regra jurídica (direito positivo) que deforme e até contrarie o direito natural; este é apenas um “dado” (matéria-prima) com o auxílio do qual, ou contra o qual, o legislador constrói a regra jurídica; e a contrariedade ao direito natural não enfraquece a juridicidade da regra jurídica

Desta forma, nada impede que a Fazenda crie MVA's que não correspondam ao efetivo lucro auferido pelas empresas, no entanto, ao fazê-lo estará contrariando direito natural e, conseqüentemente, enfraquecendo o regime da Substituição Tributária.

¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Lejus, 1999.

1.2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PREVISÃO LEGAL NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL PARA O SETOR ALIMENTÍCIO

Conforme previamente mencionado, o ICMS é imposto de competência Estadual, como dispõe o artigo 155, II da CF/88, no entanto, as legislações estaduais devem seguir os preceitos da Lei Complementar n.º 87/96¹⁷ que lhes servem de fundamento de legalidade .

Ao analisar a previsão legal da Substituição Tributária de ICMS no RICMS/RS, verifica-se um regramento comum a todas as mercadorias tributadas por essa sistemática , ou seja, dispositivos legais que se aplicam a qualquer produto inserido no regime de ST e também regras específicas que são aplicáveis a determinados tipos de produtos (por exemplo, “Material de Construção Civil”, “Ferramentas”, “Tintas”, “Colcharia”, etc.).

Neste estudo, ao tratar de referências específicas de legislação de segmentos de produtos incluídos no regime da ST, delimitou-se o setor alimentício. A restrição se fez necessária, tendo em vista que a MVA difere conforme o setor e são diversos os segmentos inseridos no Regime ST.

Desta forma verifica-se que a ST, na legislação ordinária do Estado do Rio Grande do Sul, está prevista nos artigos 13 e 22 da Lei n.º 8.820/89, regulamentada no Livro III do RICMS/RS, sendo que as MVA´s do setor alimentício foram introduzidas pelo Decreto n.º 46.626¹⁸, de 24 de setembro de 2009, no Apêndice II, Seção III, item “XXX” do RICMS/RS.

2. CÁLCULO DO ICMS ST

Nas palavras de SOUZA¹⁹, a viabilização da Substituição Tributária depende de sua neutralidade, ou seja, esta deve ser disciplinada de forma que se obtenha resultado similar ao que se alcançaria com a aplicação do sistema normal.

Neste mesmo estudo, Souza manifesta que, desde a publicação da LC n.º 44/83 (que acrescentou os §9º e 10 ao artigo 2º do Decreto-Lei n.º 406/68), foi definido que a base de cálculo do tributo devido por substituição corresponderia à margem estimada de lucro do comerciante varejista que seria obtida mediante percentual fixado em lei.

¹⁷ O Regime de Substituição Tributária está disposto nos artigos 6º a 10 da Lei Complementar n.º 87/96.

¹⁸ As MVA´s instituídas pelo Decreto n.º 46.626 de 25/09/2009 foram posteriormente alteradas pelos Decretos n.º 46.849 de 20/12/2009 e pelo Decreto n.º 46.896 de 14/01/2010.

¹⁹ SOUZA, Hamilton Dias de. *ICMS – Substituição Tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 12. São Paulo, 1996. p. 21.

De forma semelhante, manifestou ÁVILA²⁰ ao dispor que o *ponto de referência* para o dimensionamento da obrigação tributária com substituição continua sendo o fato gerador que presumidamente ocorrerá em fase subsequente do ciclo econômico. Em outras palavras, a CF/88 não autoriza o legislador a adotar qualquer base de cálculo para a obrigação com substituição, mas apenas aquela cuja grandeza *corresponda* ao fato que deva ocorrer posteriormente.

Assim, o cálculo do ICMS ST, especificamente no setor alimentício -enfoque proposto neste trabalho, não poderá apresentar base dissonante da medida econômica do fato jurídico tributário ulteriormente verificado.

2.1. FORMAS DE CÁLCULO

Para efetuar o cálculo do ICMS - ST “para frente” o legislador gaúcho prevê, para o setor alimentício, dois cálculos possíveis, que devem observar uma ordem preferencial, conforme verificado no artigo 15 c/c o artigo 220, Título III, RICMS/RS, abaixo transcritos:

Artigo 15 - O débito de responsabilidade por substituição tributária em operações internas será calculado pela aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista nas Seções específicas para as diversas mercadorias, constantes do Capítulo seguinte, deduzindo-se, do valor obtido, o débito fiscal próprio. (...)

Artigo 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 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.

Parágrafo único - Na impossibilidade de inclusão do valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente será efetuado pelo estabelecimento destinatário, acrescido dos percentuais de margem de valor agregado previstos no Apêndice II, Seção III, item XXX.

²⁰ ÁVILA, Humberto. *Substituição Tributária e Base de Cálculo: Os limites da padronização fiscal*. Revista da Ajuris n.º 10. Porto Alegre, 2005. pág. 178.

No cálculo do ICMS-ST relacionado à comercialização de produtos alimentícios, não há preço único ou máximo de venda a varejo, de forma que se efetua o cálculo sobre o preço praticado pelo remetente. Sobre este montante, acresce-se os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário (ainda que por terceiros). Do resultado desta soma, aplica-se e soma-se a MVA disposta na legislação²¹.

No entanto, o comando normativo supra transcrito traz consigo inúmeras incertezas uma vez que se a MVA distanciar-se do lucro efetivo obtido pelo estabelecimento varejista (ao revender mercadorias para os consumidores finais) há um risco do Regime ST atingir o postulado da proporcionalidade e o princípio da igualdade.

Nesse contexto, ÀVILA²² descreveu os riscos que entende serem aplicáveis tanto à pauta (ou ainda preço máximo de venda a varejo) quanto à MVA, conforme segue abaixo:

Se é verdade que o Tribunal decidiu pela constitucionalidade do uso das pautas fiscais, também é verdade que ele nada decidiu sobre o seu conteúdo e os seus limites: nenhuma pauta fiscal específica foi analisada; nenhum critério foi estabelecido; nenhum limite foi questionado. Nem poderia ser diferente: o julgamento foi proferido em controle concentrado de constitucionalidade, cujo objeto foi a análise da compatibilidade abstrata e em tese da substituição tributária com a CF/88, sem que, para isso, o Tribunal precisasse, ou mesmo pudesse, analisar questões individuais e concretas. O fato de o Tribunal ter decidido que o mecanismo da substituição tributária é em tese constitucional não afasta a possibilidade de ele ser aplicado de modo inconstitucional pelos Estados, especialmente por meio de pautas fiscais que não preencham os requisitos a seguir especificados.

Por isso, o fato do STF definir que o Regime da Substituição Tributária é constitucional não autoriza o Estado a aplicar MVA que provoque discrepâncias no cálculo do ICMS-ST, sob pena de, com isso, tornar inconstitucional a aplicação deste regime.

²¹Deve-se observar que na impossibilidade de inclusão do valor do frete, seguro ou outros encargos na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente será efetuado pelo estabelecimento destinatário, acrescido dos percentuais de MVA dispostos na legislação.

²²ÀVILA, Humberto. *Imposto sobre circulação de mercadorias – ICMS. Substituição Tributária. Base de cálculo. Pauta Fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de Constitucionalidade*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 123. São Paulo, 2005. p. 122

2.2. MARGEM DE VALOR AGREGADO

O Convênio ICMS n.º 70/97 dispõe de regras basilares que devem ser observadas para a auferição da MVA. Dentre estas, consta na Cláusula quarta, abaixo transcrita, que para a auferição da MVA deve-se observar a identificação do produto, o preço de venda à vista no estabelecimento fabricante ou importador, o preço de venda nos estabelecimentos varejistas para, posteriormente verificar a relação²³ entre estes valores e, assim, obter-se a MVA que será utilizada para compor a base de cálculo do ICMS-ST.

Cláusula quarta - Na definição da metodologia da pesquisa a ser efetuada pelas unidades federadas e pelas entidades representativas do setor envolvido, para fixação da margem de valor agregado, deverão ser observados os seguintes critérios, dentre outros que poderão ser necessários face à peculiaridade do produto:

I - identificação do produto, observando suas características particulares, tais como: tipo, espécie e unidade de medida;

II - 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;

III - 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;

IV - preço de venda a vista no varejo, incluindo o frete, seguro e demais despesas cobradas do adquirente;

V - não serão considerados os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada.

§ 1º A pesquisa efetivar-se-á por levantamento a ser realizado pelo sistema de amostragem nos setores envolvidos.

§ 2º A pesquisa, sempre que possível, considerará o preço de mercadoria cuja venda no varejo tenha ocorrido em período inferior a 30 dias após a sua saída do estabelecimento fabricante, importador ou atacadista.

§ 3º As informações resultantes da pesquisa deverão conter os dados cadastrais dos estabelecimentos pesquisados, as respectivas datas das coletas de preços e demais elementos suficientes para demonstrar a veracidade dos valores obtidos.

A LC n.º 87/96, de âmbito nacional, dispõe, no artigo 8º, §4º, que a MVA deverá observar os preços usualmente praticados no mercado considerado, sendo que, a partir destes montantes, deve-se aplicar uma média ponderada, conforme segue:

²³Verifica-se esta determinação na Cláusula quinta – “A margem de valor agregado será fixada estabelecendo-se a relação percentual entre os valores obtidos nos incisos IV e II ou entre os incisos IV e III da cláusula anterior, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Parágrafo único. A margem de valor agregado será nacional, podendo ser individualizada por unidade federada ou, ainda, regionalizada, para atender as peculiaridades na comercialização do produto”.

Artigo 8º - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: (...)
§ 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.

OLIVEIRA, *et al*²⁴ ao comentar este artigo dispôs:

A LC n.º 87/96 é clara ao estabelecer que a margem de valor agregado deverá ser obtida mediante levantamento dos preços usualmente praticados no mercado considerado, adotando-se a média ponderada dos preços coletados. Portanto, devem as Fazendas estaduais disponibilizar aos contribuintes, ainda que por ordem judicial, os levantamentos realizados comprobatórios de que as margens de valor agregado exigidas efetivamente representam os preços usualmente praticados.

Desta forma, depreende-se da leitura dos dispositivos transcritos acima que é fundamental considerar o preço de cada produto individualizado efetivamente praticado no mercado, fazendo uma média ponderada destes valores obtidos, de forma a chegar na MVA praticada nas operações reais.

No RICMS/RS, as diretrizes do Estado do Rio Grande do Sul para a determinação das MVA's encontram-se no Livro III, artigos 17-19 c/c 39, sendo este texto fiel aos dispositivos previstos no Convênio n.º 70/97 (portanto, dispensou-se a retranscrição dos mesmos).

E as diretrizes específicas referentes ao cálculo do ICMS-ST, neste caso tratando-se somente de produtos do setor alimentício, estão dispostas no artigo 220 do RICMS/RS e as MVA's indicadas no Apêndice II, Seção III, item "XXX" do RICMS/RS (estas serão objeto de uma análise mais específica, conforme estudo de caso prático).

Consoante determinado pelo artigo 220, Título III, RICMS/RS, a MVA é utilizada na fixação da base de cálculo do ICMS para efeito de determinação do imposto devido por substituição tributária nas operações subsequentes, de forma que através da análise desta, se verifica se a base de cálculo do ICMS presumida é próxima ao lucro obtido na cadeia comercial.

²⁴OLIVEIRA, Francisco Xavier; JUNIOR, Antonio Spolato. *ICMS Anotado: (Lei Complementar n.º 87/96)*. Curitiba: Cenofisco Editora, 2003. p. 61.

Estas formas de cálculo são criticadas por MELO²⁵

Todos os critérios, ou elementos consignados na lei complementar, especialmente “preço sugerido por fabricante ou importador”, ou “usualmente praticados no mercado considerado”, “levantamentos por amostragem”, e, também, os noticiados por “entidades representativas de setores”, estão longe de oferecer segurança e certeza aos reais e verdadeiros valores que deveriam ser objeto de tributação.

Corroborando com o referido anteriormente, ÀVILA²⁶ descreveu, com clareza, a necessidade de se observar uma média efetiva:

(...) a padronização só é justificada quando mantém relação de razoabilidade com a média dos casos alcançados pela tributação. Não o fazendo, a padronização perde sua justificação constitucional, que é servir de instrumento para a realização de igualdade geral por meio da correspondência com os elementos concretos manifestados pela média das operações efetivamente praticadas.

Por isso a estrita observância da auferição da MVA é determinante para a manutenção do Regime ST. Uma vez que havendo fixação de MVA desproporcional à realidade do mercado ocorrerá um recolhimento de ICMS superior à base de cálculo praticada na venda ao consumidor final, resultando, assim, em um aumento do preço final da mercadoria ou na diminuição da margem de lucro do varejista (ou mesmo, na combinação de ambos).

3. ANÁLISE DA MVA UTILIZADA NO SETOR ALIMENTÍCIO NO RIO GRANDE DO SUL

Para analisar, com propriedade, a base de cálculo do ICMS-ST, é necessário entender a metodologia de auferição da MVA uma vez que esta é a principal variável do cálculo. A partir da análise da MVA, verifica-se se esta atende aos postulados da

²⁵ MELO, José Eduardo Soares de. “*ICMS: teoria e prática*”. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.p.182.

²⁶ Humberto Ávila. “*Imposto sobre circulação de mercadorias – ICMS. Substituição Tributária. Base de cálculo. Paulta Fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de Constitucionalidade*”. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 123.São Paulo, 2005. p. 122.

proporcionalidade e da razoabilidade, fundamentais para a existência do Regime de Substituição Tributária.

A atenção aos citados postulados é a garantia da não ocorrência de discrepâncias entre o valor presumido e o valor efetivo de venda e, conseqüentemente, a observação do princípio do não confisco.

3.1 POSTULADOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE

ÁVILA²⁷, de forma muito clara, distinguiu o instituto da proporcionalidade e o instituto da razoabilidade que corriqueiramente são considerados sinônimos (nestes casos o dever de proporcionalidade é confundido ou com a exigência de correspondência entre duas grandezas ou com a proibição material de excesso).

O postulado da proporcionalidade é aplicado quando existir uma relação de causalidade entre um meio e um fim externo. Especificamente tratando de Substituição Tributária para frente, neste mesmo estudo ÁVILA refere que “Se o Poder Legislativo projetou bem e avaliou corretamente a medida para a generalidade dos casos, dimensionando ‘o fato gerador futuro’ medianamente, para cada setor atingido, a sua ocorrência individual com características diversas daquelas presumidas não afeta a validade do mecanismo de substituição tributária *enquanto tal*”.

O postulado da razoabilidade, por sua vez, atua na interpretação das regras gerais como decorrência do princípio da justiça. Não se analisa a relação entre meio e fim, mas sim entre critério e medida. A razoabilidade exige a vinculação entre determinados elementos (geral x individual, norma x realidade, critério x medida, enunciados prescritivos entre si) e impõe determinada relação entre eles (de equidade, de congruência, de equivalência, de coerência).

ÁVILA²⁸, ao responder consulta sobre Preço Máximo ao Consumidor sugerido pelo fabricante – PMC utilizado como base de cálculo de ICMS na substituição tributária de

²⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 394.

²⁸ ÁVILA, Humberto. “Imposto sobre circulação de mercadorias – ICMS. Substituição Tributária. Base de cálculo. Paulista Fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de Constitucionalidade”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 123. São Paulo, 2005. p. 122.

produtos farmacêuticos, abordou de forma transparente a aplicação da proporcionalidade na ST:

(...) Como a fiscalização de cada operação individual seria impossível ou extremamente difícil, a CF/88 autorizar o legislador a lançar mão de uma padronização (Pauschalierung), assim entendida aquela tributação que desconsidera os dados concretos do caso e dimensiona os elementos da obrigação tributária com base em valores estimados por critérios de verossimilhança. A operação com substituição proporciona, de um lado, um ganho em praticabilidade, na medida em que torna mais econômica e ágil a fiscalização; de outro, operação real, mas sobre a operação presumida, podendo, com isso, dar ensejo, em alguns casos, a uma discrepância entre o presumido e o efetivamente ocorrido.

Para melhor exemplificar a situação descrita, ÁVILA, neste mesmo estudo, traz um exemplo muito didático:

Com a permissão para o uso de uma metáfora, é como se a tributação, em vez de ser ‘sob medida’ (tailor made), fosse por ‘tamanho único’ (one size fits all). Exatamente por isso que a padronização deve pautar-se pela média dos casos. A peça de ‘tamanho único’ deve ser adequada para a maior parte das pessoas, ainda que ela fique pequena para alguns e grande para outros, justamente porque o tamanho padrão deve servir para vestir a maioria, sem a necessidade de ajustes frequentes pelo alfaiate. Um ‘tamanho único’ que fique pequeno ou grande para a maioria das pessoas simplesmente não serve como único: primeiro porque exige precisamente aquilo que o uso do padrão quer evitar – o custo excessivo do reajuste contínuo, por ser impossível ou extremamente oneroso; segundo porque não corresponde ao tamanho médio real das pessoas. Não por outro motivo que a doutrina aponta como requisito indispensável da padronização tributária, de que é exemplo a substituição tributária com base em pauta fiscal, o uso de pautas verdadeiramente médias. (...)

Por isso, é fundamental fazer uso da razoabilidade na atribuição de índices que irão compor a base de cálculo do ICMS-ST. Para manter uma igualdade geral, é necessário praticar a padronização. Conforme AURÉLIO²⁹, padronização significa: “(...) Redução dos objetos do mesmo gênero a um só tipo, unificado e simplificado, segundo um padrão ou modelo preestabelecido”.

Ou seja, as MVA’s determinadas pela Fazenda, devem se manter razoáveis, com as margens muito próximas às efetivamente aplicadas pelo setor varejista na venda ao consumidor final.

Caso o postulado da razoabilidade não seja observado, ou seja, se a padronização não for contínua, com o tempo ela provoca uma MVA que não está vinculada às operações

²⁹ Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, 3ª. Edição (1ª. impressão da Editora Positivo), revista e atualizada do Aurélio Século XXI.

efetivadas pelo setor varejista. Este fato causa um desequilíbrio, uma vez que ocorrerão vendas com valor muito superior ou muito inferior quando comparadas à base de cálculo de ICMS-ST presumida pelo Estado.

ÀVILA dispõe acerca da noção de desequilíbrio nesta situação específica:

Para uma padronização compatível com o princípio da igualdade, ‘o prejuízo também não pode atingir um grande número’. Isso não quer dizer que não possa haver discrepância entre o valor presumido da operação e o seu valor efetivo em algumas operações. Quer dizer, em vez disso, que essa discrepância não pode atingir um número muito grande de casos, pois, nessa hipótese, em vez de ela ser uma consequência negativa acidental da padronização, será sua consequência direta, descaracterizando a própria padronização. (...)

A desigualdade causada pela padronização pode atingir tanto os direitos fundamentais de igualdade quanto os de liberdade, dentre os quais está a liberdade de trabalho e de concorrência. A padronização será compatível com os direitos de igualdade se tratar com a mesma regra a mesma situação. Haverá violação, portanto, se o legislador aplicar a mesma base de cálculo para situações diversas. A padronização será compatível com os direitos de liberdade se for neutra com relação às atividades exercidas, considerando-se neutra aquela regulação que leve em consideração de modo satisfatório diferenças estruturais entre os grupos profissionais atingidos. Haverá violação, por conseguinte, se o legislador, ao usar a mesma base de cálculo para contribuintes diferentes, provocar efeitos negativos relativamente aos bens jurídicos essenciais para o exercício livre da profissão ou da concorrência.

Depreende-se que padronização e discrepâncias constantes não podem coexistir, de forma que se a discrepância atingir um grande número de contribuintes, gerando um desequilíbrio, esta afetará a padronização, anulando-a.

3.2 QUESTIONAMENTO DA METODOLOGIA DE AUFERIÇÃO DAS MVA'S NO SETOR ALIMENTÍCIO

O Protocolo ICMS n.º 95/09³⁰, vigente, prevê as MVA's do setor alimentício e tem, como signatários, os Estados do Rio Grande do Sul (RS) e de São Paulo (SP). No RS, este Protocolo e suas decorrentes alterações foram internalizados mediante legislações estaduais, de forma que, no RS, o Decreto vigente é o n.º 46.896/10 (Anexo I) e, em SP, a Portaria CAT n.º 239/09 (Anexo II).

³⁰ Alterado pelos Protocolos ICMS n.º 164/09, 231/09 e 228/09.

Comparou-se as duas normas em relação à descrição do produto, NCM e MVA prevista nas mesmas. Exceto por quatro tipos de produtos³¹ e poucas diferenças em descrições, as MVA's dispostas pelo Estado do Rio Grande do Sul e pelo Estado de São Paulo são as mesmas³². Abaixo segue exemplo, referente aos produtos que foram objeto de análise mais específica:

Descrição do produto	NCM	MVA	
		RS	SP
Achocolatados em pó, em embalagens de conteúdo igual ou inferior a 1kg	1806.90	25%	25%
Barra de cereais	1904.20.00	54%	54%
	1904.90.00		

O RICMS/RS, artigo 41, § único, dispõe que, se outra Unidade da Federação (como neste caso São Paulo) definir as MVA's, estas deverão passar por todos os critérios destinados a MVA determinada pela Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, ajustando as mesmas sempre que necessário.

Artigo 41 - Aplica-se o disposto nos arts. 38 a 40³³ à revisão das margens de valor agregado das mercadorias submetidas ao regime de substituição

³¹ Os produtos diferentes são Mate -NCM 0903.00- (no RS possui previsão de MVA de 40,79% e em SP a MVA prevista é de 57%), Creme Vegetal – NCM 1516 - (previsto na ST do RS e não na ST de SP), Edulcorantes (RS prevê 4 NCM's a mais do que o Estado de SP) e Leite Longa Vida UHT – NCM's 0401.10.10 e 0401.20.10 (que não possui previsão de ser ST no RS, somente em SP).

³² Informação foi corroborada com Fiscais da 1ª Defaz/RS.

³³ RICMS/RS – Artigo 38 - A fixação da margem de valor agregado, inclusive lucro, para determinar a base de cálculo do ICMS incidente nas operações subsequentes com as mercadorias de que trata esta Seção atenderá o disposto nos Convênios ICMS 70/97 e 139/01, celebrados com as outras unidades da Federação. (...)

Artigo 39 - Na definição da metodologia da pesquisa a ser efetuada pela Fiscalização de Tributos Estaduais e pelas entidades representativas do setor envolvido, para fixação da margem de valor agregado, inclusive lucro, deverão ser observados os seguintes critérios, dentre outros que poderão ser necessários face à peculiaridade do produto:

I - identificação do produto, observando suas características particulares, tais como tipo, espécie e unidade de medida;

II - preço de venda à vista de um dos estabelecimentos a seguir especificados, incluindo o IPI, seguro, frete e outros encargos cobrados ou transferíveis ao destinatário, exceto, na hipótese de revisão de margem de mercadorias já submetidas à substituição tributária, o valor do ICMS à ela relativo:

a) fabricante ou importador, se a base de cálculo for determinada a partir do preço do substituto; b) atacadista, se a base de cálculo for determinada a partir do preço do substituído intermediário; III - preço de venda à vista no varejo, incluindo seguro, frete e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente;

IV - não serão considerados os preços de promoção, bem como aqueles submetidos a qualquer tipo de comercialização privilegiada.

§ 1º - A pesquisa efetivar-se-á por levantamento a ser realizado pelo sistema de amostragem no setor envolvido.

§ 2º - Sempre que possível, a pesquisa considerará o preço de mercadoria cuja venda no varejo tenha ocorrido em período inferior a 30 (trinta) dias após a sua saída do estabelecimento fabricante, importador ou atacadista.

tributária que, porventura, vier a ser realizada por iniciativa das unidades da Federação ou por provocação fundamentada das entidades representativas do setor interessado.

A Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul não disponibilizou as pesquisas efetuadas quando da análise da adequação das MVA's previstas pelo Estado de São Paulo para a utilização das mesmas no RS. De forma que, mesmo sem poder analisar as mesmas, questiona-se se somente 4 tipos de produtos alimentícios (dentro de um universo de 93) possuem diferenças de MVA entre os dois Estados.

Isto porque, como já visto anteriormente, a MVA prevê a margem de lucro obtida da cadeia de comercialização do industrial até o setor varejista. Ou seja, por esta lógica, a utilização de mesma MVA pressupõe que os produtos comercializados em ambos Estados geram o mesmo lucro, ou seja, vender uma barra de cereal no RS gera o mesmo lucro que vender uma barra de cereal em SP.

Indaga-se se tal percepção é coerente. Possuem os dois Estados uma realidade razoavelmente próximas?. Não seria um caso (utilizando o exemplo de Àvila) de um vestuário “tamanho único” sendo utilizado tanto para uma realidade “GG” quanto para uma realidade “PP”? Será que a MVA do setor alimentício pode ser considerada como “tamanho único?”.

Desta forma, questiona-se – e neste estudo não se tem a pretensão de responder a estes questionamentos, mas tão somente de “trazer à tona” percepções de diferenças de realidade entre os dois Estados:

- 1) Tratando-se de “Receita Bruta de Revenda de Mercadorias” no Brasil, o Estado de São Paulo representa 32,89% do valor total, enquanto o Estado do Rio Grande do Sul representa somente 7,51%³⁴.

§ 3º - As informações resultantes da pesquisa deverão conter os dados cadastrais dos estabelecimentos pesquisados, as respectivas datas das coletas de preços e demais elementos suficientes para demonstrar a veracidade dos valores obtidos.

Artigo 40 - A margem de valor agregado, inclusive lucro, será fixada estabelecendo-se a relação percentual entre os valores obtidos nos incisos III e II, "a", ou, se a base de cálculo for determinada a partir do preço do substituído intermediário, nos incisos III e II, "b", ambos do artigo anterior, adotando-se a média ponderada dos preços coletados.

Parágrafo único - A margem de valor agregado inclusive lucro, para cada mercadoria está indicada na Seção correspondente do Capítulo seguinte, com base no respectivo acordo que estabelece o regime de substituição tributária, celebrado com as outras unidades da Federação.

³⁴ Fonte IBGE – Pesquisa Anual de Comércio – Ano 2007.

- 2) É simétrica, entre RS e SP, o número de empresas fabricantes de produtos alimentícios?
- 3) Caso a resposta acima seja negativa, isto não impacta no custo de frete? Se o frete é calculado em função de quilômetros rodados (podendo haver outras variáveis não consideradas na indagação), não há impacto no custo se a mercadoria é comercializada ou não no Estado em que foi produzida?
- 4) Os hábitos de consumo não diferem de um Estado para outro? No caso analisado, será que dos 93 tipos de produtos, somente Leite UHT, Mate, Creme Vegetal e Edulcorante possuem diferenças de consumo entre RS e SP?

Será que, ao utilizar mesma MVA entre Estados com realidades tão distintas para diversos tipos de produtos vinculados ao setor alimentício não há impacto no preço praticado, ou ainda, no lucro das empresas afetando o livre exercício da concorrência?

ÁVILA explica:

Essencial para o livre exercício da concorrência é o livre exercício da autonomia privada que, por sua vez, protege a livre fixação de preços. Liberdade de empresa envolve a liberdade de tomar decisões e competir num mercado livre, especialmente pela fixação de uma política ou estratégia comercial, intimamente relacionada com a liberdade de preços.

Outro questionamento de grande relevância reside no fato do setor alimentício ser um mercado diretamente impactado por alterações da natureza. Ou seja, se há uma época de chuvas não esperada, a matéria-prima para a produção das mercadorias será mais custosa, impactando, de forma direta, na margem de lucro. O inverso também pode ocorrer, gerando uma grande quantidade de bens ofertados, sendo que, para vendê-los, faz-se necessário baixar o valor de venda.

Será que é realmente possível tratar de forma tão “estanque” um setor com um volume tão grande de peculiaridades, com alta rotatividade de consumo e que sofre tanta influência do ambiente externo? Será que uma MVA “tamanho único” realmente comporta todas as diferenças sem desatentar ao princípio da igualdade?

4. CASO PRÁTICO

O caso prático teve, como objetivo, sair do campo das idéias e verificar, na prática, se há diferença entre as MVA's presumidas pelo Estado do Rio Grande do Sul e as efetivamente praticadas pelo setor varejista.

Desta forma, escolheu-se, aleatoriamente, 3 produtos que foram objeto de pesquisa de preços (os preços obtidos respeitaram um curto prazo após a emissão da Nota Fiscal de Venda da Indústria) sendo que não foram considerados eventuais descontos concedidos ao varejista adquirente destes produtos nem preços promocionais ofertados a consumidor final.

A amostra foi obtida na cidade de Porto Alegre e englobou Hipermercados, Supermercados e Minimercados, situados em diferentes bairros.

4.1. VERIFICAÇÕES PRÁTICAS DA APLICAÇÃO DAS MVA'S NO SETOR ALIMENTÍCIO

Para analisar se as MVA's do setor alimentício dispostas no RICMS/RS condizem com a realidade do mercado, qual seja, se efetivamente refletem na margem de lucro da cadeia desde o industrial até o varejista, efetuou-se uma análise da comercialização de 3 produtos, desde sua venda do estabelecimento industrial até a venda do estabelecimento varejista ao consumidor final.

Referente a estes produtos selecionados, se obteve informações fiscais diretamente do documento de venda, qual seja, da nota fiscal de venda emitida pelo estabelecimento industrial. A partir das informações de valor unitário, alíquota de ICMS, base de cálculo, classificação fiscal, alíquota de IPI, da Contribuição ao Pis e da Cofins, efetuou-se a recomposição do valor unitário de venda da mercadoria.

Com base na especificidade dos produtos, efetuou-se uma pesquisa³⁵ em estabelecimentos (Hipermercados, Supermercados e Minimercados), buscando o preço de venda ao consumidor final. Abaixo demonstrado:

³⁵ O documento fiscal foi emitido em 08/03/2010 e a pesquisa foi efetuada entre os dias 12/03/10 a 15/03/10. Não foi considerado desconto eventualmente concedido pelo fornecedor, bem como não foram considerados descontos na venda ao consumidor final.

Produto: Quaker barra cereal torta de limão (caixa com 3 unidades), NCM 1904.20.00				
	VV indústria*	<>	VV varejista	%
Hipermercado 1	R\$ 3,60	-R\$ 0,69	R\$ 2,91	-19,17%
Hipermercado 2	R\$ 3,60	-R\$ 0,71	R\$ 2,89	-19,72%
Hipermercado 3	R\$ 3,60	-R\$ 0,85	R\$ 2,75	-23,61%
Supermercado	R\$ 3,60	-R\$ 0,18	R\$ 3,42	-5,00%
Minimercado 1	**	**	**	**
Minimercado 2	R\$ 3,60	R\$ 0,75	R\$ 4,35	20,83%
* já considerado os valores referentes a IPI, frete, seguro, etc ** produto não comercializado neste estabelecimento				

Produto: TODDY Light 380g, NCM 1806.90.00				
	VV indústria*	<>	VV varejista	%
Hipermercado 1	R\$ 4,71	R\$ 0,33	R\$ 5,04	7,01%
Hipermercado 2	R\$ 4,71	R\$ 0,54	R\$ 5,25	11,46%
Hipermercado 3	R\$ 4,71	R\$ 0,08	R\$ 4,79	1,70%
Supermercado	**	**	**	**
Minimercado 1	R\$ 4,71	R\$ 1,28	R\$ 5,99	27,18%
Minimercado 2	R\$ 4,71	R\$ 1,84	R\$ 6,55	39,07%
* já considerado os valores referentes a IPI, frete, seguro, etc ** produto não comercializado neste estabelecimento				

Produto: TODDY Original 200g, NCM 1806.90.00				
	VV indústria*	<>	VV varejista	%
Hipermercado 1	R\$ 1,89	-R\$ 0,08	R\$ 1,81	-4,23%
Hipermercado 2	R\$ 1,89	R\$ 0,38	R\$ 2,27	20,11%
Hipermercado 3	**	**	**	**
Supermercado	R\$ 1,89	R\$ 0,09	R\$ 1,98	4,76%
Minimercado 1	R\$ 1,89	R\$ 0,40	R\$ 2,29	21,16%
Minimercado 2	R\$ 1,89	R\$ 0,66	R\$ 2,55	34,92%

*** já considerado os valores referentes a IPI, frete, seguro, etc**
**** produto não comercializado neste estabelecimento**

Descrição do produto	NCM	MVA RS
Achocolatados em pó, em embalagens de conteúdo igual ou inferior a 1kg	1806.90	25%
Barra de cereais	1904.20.00	54%
	1904.90.00	

Comparando os dados obtidos acima com as MVA's dispostas na legislação verifica-se que:

- 1) A MVA de 54% para as barras de cereais ficou muito distante da realidade praticada. Mesmo o Minimercado (estabelecimento em que se espera aplicação de uma MVA superior aos Hiper e Supermercados) praticou uma margem de aproximadamente 20% (menos da metade da MVA estimada pelo Estado).
- 2) Já no caso do achocolatado em pó, verifica-se que, para o produto "Light" a MVA de 25% disposta pelo Estado é muito superior a praticada pelos Hiper e Supermercados, no entanto se aproxima com a MVA praticada pelos Minimercados. Neste caso é importante considerar a presunção de que o volume de vendas dos estabelecimentos varejistas de grande porte (Hiper e Supermercados) é muito superior ao volume de vendas praticados pelos Minimercados. Assim, entende-se que a MVA deveria estar muito mais próxima daqueles do que destes.
- 3) O achocolatado em pó, tamanho pequeno, foi o item em que a MVA se aproximou da disposta na legislação. Entende-se que a diferença identificada neste item não chega a afetar o postulado da razoabilidade.

Das percepções descritas acima, principalmente dos dois primeiros produtos constata-se que os contribuintes não estão sendo tratados em observância do princípio da igualdade. Ávila ensina que esta conclusão se obtém quando verificado que, na venda de mercadorias para um grupo proporcionalmente grande, o uso de uma base de cálculo não reflete o seu valor de venda.

Ao constatar que os preços efetivamente praticados foram, na média, bem abaixo do preço presumido, o problema passa a ser a base de cálculo presumida que, neste caso, está sendo inconstitucionalmente aplicada.

ÁVILA³⁶ trata:

Para uma padronização compatível com o princípio da igualdade, ‘o prejuízo também não pode atingir um grande número’. Isso não quer dizer que não possa haver discrepância entre o valor presumido da operação e o seu valor efetivo em algumas operações. Quer dizer, em vez disso, que essa discrepância não pode atingir um número muito grande de casos, pois, nessa hipótese, em vez de ela ser uma consequência negativa acidental da padronização, será sua consequência direta, descaracterizando a própria padronização.

E a partir da percepção de que a MVA está sendo aplicada de forma a ferir o princípio da igualdade há espaço para que as mesmas sejam questionadas, uma vez que o Regime de Substituição Tributária considerado constitucional, está sendo praticado, de forma inconstitucional, pelo Estado do Rio Grande do Sul.

As MVA's determinadas pela Fazenda Estadual que correspondem a mais do que o dobro do que a efetivamente praticada pelos revendedores na comercialização a consumidor final, fere princípios basilares do direito. Ao fazê-lo provocam um desequilíbrio no mercado, uma vez que, para permanecer vendendo, as empresas diminuem os seus lucros ou repassam este aumento para os consumidores (ou, ainda, efetuam ambos).

No entanto isto parece provocar um enriquecimento ilícito do Estado já que a restituição da diferença do montante antecipado a maior não pode ser reavida.

Conforme verificou-se no caso prático, há discrepâncias muito significativas. Há, sim, uma MVA “tamanho único” sendo utilizada para uma realidade “PP” provocando a necessidade de realização de ajustes, sob pena de colocar em risco à validade do Regime da Substituição Tributária.

³⁶Humberto Ávila. *“Imposto sobre circulação de mercadorias – ICMS. Substituição Tributária. Base de cálculo. Pauta Fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de Constitucionalidade.*, Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 123. São Paulo, 2005. p.122

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ganham a administração, os contribuintes e o sistema jurídico como um todo, em garantir que a base de cálculo presumida corresponda, efetivamente, à realidade do mercado, assegurando-se que a fixação do preço presumido seja efetiva, no sentido de quantificar os valores das futuras operações de circulação de mercadorias.

Isto porque se a base de cálculo presumida provocar discrepâncias que atinjam a um grande número de contribuintes, ou ainda, sendo esta contínua, o Regime de Substituição Tributária afetar princípios de suma importância como o princípio da igualdade, o princípio do não-confisco, o postulado da proporcionalidade e o postulado da razoabilidade.

Entende-se que se a própria administração não conseguir criar mecanismos que consigam atingir esse mister em todos os segmentos econômicos sujeitos ao Regime de ST, ou seja, identificar MVA's que aproximem-se do lucro obtido pelo revendedor varejista cabe, acionar o judiciário de forma a corrigir estes montantes.

A distorção destes valores, conforme verificamos no caso prático, provoca um aumento do preço do produto final ou uma redução da margem do varejista (ou ainda uma combinação de ambos), cabendo ao Estado criar mecanismos efetivos de aferição do preço de mercado, e ao contribuinte participar dessa fixação.

Assim, respondendo aos questionamentos apresentados nas considerações iniciais:

1. As MVA's dos 3 (três) produtos analisados aproximaram-se do lucro efetivo?

No caso prático analisado verificamos que em poucos casos as MVA's dispostas na legislação correspondiam ao efetivo lucro obtido pelos estabelecimentos revendedores.

2. Quais os efeitos da aplicação da MVA disponibilizada pela Secretaria da Fazenda?

Ao aplicar a MVA disponibilizada pela Secretaria da Fazenda provoca-se um aumento no preço das mercadorias, uma diminuição do lucro das empresas (ou ainda, a aplicação de ambos).

O Regime de Substituição Tributária não pretende provocar estes efeitos, ele não tem, como pressuposto, aumentar a arrecadação do ICMS pelo aumento da

carga tributária, mas sim, pelo maior controle fiscalizatório, diminuindo a evasão fiscal.

3. A metodologia de auferição da MVA fere algum princípio?

Entende-se que a metodologia utilizada atualmente fere o princípio da igualdade por adotar MVA's que não estão, de acordo com o caso prático, ajustados à realidade do mercado gaúcho.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. *Substituição e Responsabilidade Tributária*. Revista de Direito Tributário n.º 49, pág. 73 – 96.

ÁVILA, Humberto. “*Imposto sobre circulação de mercadorias – ICMS. Substituição Tributária. Base de cálculo. Pauta Fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de Constitucionalidade*”. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 123. São Paulo, 2005.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Substituição Tributária e Base de Cálculo: Os limites da padronização fiscal*. Revista da Ajuris n.º 10. Porto Alegre, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. (atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. São Paulo: Lejus, 1999.

_____. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998.

CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Constitucional. ICMS. Substituição tributária para frente. Preço final diverso do previsto na antecipação. ADI 1.851/AL. Efeitos*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 157. São Paulo, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *A Substituição Tributária no ICMS e a Questão do Preço Final*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 67, pág. 67. São Paulo: 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Substituição tributária por antecipação do futuro fato gerador do ICMS – responsabilidade exclusiva do substituto*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 170. São Paulo, 2009.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *Restituição do ICMS pago a maior Regime de Substituição Tributária e as Decisões da Suprema Corte*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 66. São Paulo, 2001.

MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. *ICMS: da impossibilidade de restituição/complementação originada de diferença entre o preço presumido e o preço real*

na *Substituição Tributária “para frente”*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 71. São Paulo, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MENDONÇA, Christine. *A não-cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

OLIVEIRA, Francisco Xavier de; JUNIOR, Antonio Spolador. *ICMS Anotado: (Lei Complementar n.º 87/96)*. Curitiba: Cenofisco Editora, 2003.

ROCHA, João Luiz Coelho da. *Substituição Tributária ou Confisco?*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 67, pág. 105, São Paulo: 2001.

SOUZA, Hamilton Dias de. *ICMS – Substituição Tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 12. São Paulo, 1996.

SPOLADOR JUNIOR, Antonio, OLIVEIRA, Francisco Xavier de. *ICMS anotado: Lei Complementar n. 87/96*. Curitiba: Cenofisco, 2003.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *O direito à restituição do ICMS Pago a maior no regime de Substituição Tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 66. São Paulo, 2001.

ANEXO II