

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
NÍVEL MESTRADO**

PAULO NADIR ROSA DE MOURA

**EMPRESAS COMERCIAIS DE GRANDE PORTE E O IMPACTO DO ICMS
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO SEGMENTO “FERRAMENTAS”:
ANÁLISE DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO**

**SÃO LEOPOLDO
2018**

Paulo Nadir Rosa de Moura

Empresas Comerciais de Grande Porte e o Impacto do ICMS
Substituição Tributária no Segmento “Ferramentas”:
análise dos custos de transação

Dissertação apresentada como requisito
parcial para obtenção do título de Mestre
em Direito da Empresa e dos Negócios
pelo Programa de Pós-Graduação em
Direito da Universidade do Vale do Rio dos
Sinos - UNISINOS

Orientador: Professor Dr. Cristiano Rosa de Carvalho

São Leopoldo

2018

M929e Moura, Paulo Nadir Rosa de
 Empresas comerciais de grande porte e o impacto do ICMS
 substituição tributária no segmento "ferramentas": análise dos
 custos de transação / Paulo Nadir Rosa de Moura -- 2018.
 440. f. : il. ; 30cm.
 Dissertação (Mestrado em Direito da Empresa e dos Negócios)
 -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Programa de Pós-
 Graduação em Direito, São Leopoldo, RS, 2018.
 Orientador: Prof. Dr. Cristiano Rosa de Carvalho.

1. Direito tributário. 2. Imposto sobre circulação de
mercadorias e serviços. 3. Substituição tributária progressiva. 4.
Neutralidade. 5. Empresa comercial. 6. Custo tributário. 7. Custo
de conformidade. 8. Carga tributária efetiva. I. Título. II. Carvalho,
Cristiano Rosa de.

CDU 34:336.2

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA EMPRESA E DOS NEGÓCIOS
NÍVEL MESTRADO PROFISSIONAL

O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: "**EMPRESAS COMERCIAIS DE GRANDE PORTE E O IMPACTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO SEGMENTO "FERRAMENTAS": ANÁLISE DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO**" elaborada pelo mestrando **Paulo Nadir Rosa de Moura**, foi julgada adequada e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO DA EMPRESA E DOS NEGÓCIOS - Profissional.

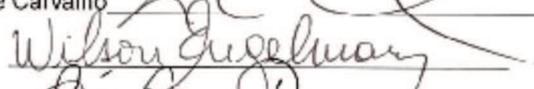
São Leopoldo, 13 de março de 2013.


Prof. Dr. **Wilson Engelmann**

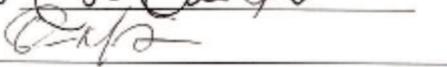
Coordenador do Programa de Mestrado Profissional em Direito da Empresa e dos Negócios

Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

Presidente: Dr. Cristiano Rosa de Carvalho 

Membro: Dr. Wilson Engelmann 

Membro: Dr. Éderson Garin Porto 

Membro: Dr. Gustavo Masina 

Dedico este trabalho
a minha amada esposa, Rose, doce companheira nos
momentos mais importantes da minha vida, pelo seu amor,
ajuda e incentivo;
aos meus queridos “filhos do coração”, Kelly, Guilherme e
João Vítor, por compreenderem os motivos de minha
ausência em alguns momentos da vida em família e pelo
apoio incondicional que deram;
a minha avó paterna, Cenira, *in memoriam*, uma mulher de
amor, coragem e muita fé, minha segunda mãe;
ao meu pai, Benoni, *in memoriam*, um homem simples,
mas que sabia a importância dos estudos e fez de tudo
para me ajudar.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos aqueles que colaboraram direta e indiretamente com a conclusão deste trabalho, mas em especial:

ao coordenador do curso do Mestrado Profissional em Direito e meu professor, Dr. Wilson Engelmann, pelo incentivo e apoio prestados durante todo o curso;

ao meu orientador e professor, Dr. Cristiano Rosa de Carvalho, pelos valiosos ensinamentos de análise econômica do direito e tributação, pelas trocas de ideias e pelas provocações à reflexão;

ao meu colega de mestrado, José Luís Mossmann Filho, pelos bons e enriquecedores debates a respeito de assuntos tributários tratados neste trabalho.

RESUMO

O estudo dos custos de transação suportados por empresas comerciais de grande porte, em decorrência do regime de substituição tributária progressiva do ICMS, é bem incipiente no Brasil, ainda mais considerando mercadorias de um segmento específico, como é o de “ferramentas”. Quase não há análises jurídicas combinadas com conteúdos tributários, contábeis e econômicos, aplicados em casos práticos, onde se demonstrem matematicamente os efeitos da adoção deste regime, de modo a permitir uma avaliação dos impactos nas operações e resultados dessas empresas. Este trabalho tem a pretensão de tentar preencher uma parte da lacuna existente, fornecendo subsídios para maiores aprofundamentos. São analisados os custos tributários e os custos de conformidade à tributação e às obrigações fiscais no regime de substituição tributária progressiva, passando sobretudo por problemas decorrentes de conexões tributárias complexas entre o ICMS e outros tributos federais, os quais causam distorções nos custos e preços. Examinam-se, também, cenários tributários com cálculos aprofundados de algumas operações mais comuns praticadas pelas empresas, a fim de serem avaliados os seus reflexos. No final, conclui-se que este regime não é neutro e causa prejuízos à competitividade das empresas comerciais, por acarretar pesados custos de transação.

Palavras-chave: ICMS. Substituição tributária progressiva. Neutralidade. Fato gerador presumido. Empresas comerciais. Custos de transação. Custos tributários. Custos de conformidade. Carga tributária efetiva.

ABSTRACT

The transaction cost study supported by large commercial companies as a result of the ICMS progressive tax substitution system is pretty incipient in Brazil, especially in a very specific segment such as “tools”. There is a big lack of law analysis combined with tax, accounting and economic contents applied to practice, where the effects of this system adoption can be mathematically shown in a way that an evaluation of these companies’ operations and results may be observed. This paper aims at filling a part of this gap providing subsidies for further knowledge. Both tax and compliance costs regarding the progressive tax substitution system taxation and tax obligations are analysed, going mostly through problems resulting from complex tax connections between the ICMS and other federal taxes. Tax scenarios with deeper calculus of some common operations on the part of the companies are examined in order to have their reflexions evaluated. In the end, it is concluded that such system is not neutral, which causes distortions on the costs and prices, creates loss to competitiveness and entails heavy transaction costs for the commercial companies.

Keywords: ICMS, progressive tax substitution. Neutrality, presumed generator fact, commercial companies, transaction costs, tax costs, compliance costs, effective tax burden.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - ICMS e PIS/COFINS Não Cumulativo - Carga Tributária Nominal e Efetiva	57
Tabela 2 - ICMS e PIS/COFINS Cumulativo - Carga Tributária Nominal e Efetiva ...	57
Tabela 3 - ICMS - Carga Tributária Nominal e Efetiva com PIS/COFINS Não Cumulativo	58
Tabela 4 - ICMS - Carga Tributária Nominal e Efetiva com PIS/COFINS Cumulativo	58
Tabela 5 - Disco de Corte - Preço de Compra e Custo de Aquisição - Comercialização	98
Tabela 6 - Broca Helicoidal - Preço de Compra e Custo de Aquisição - Comercialização	98
Tabela 7 - Nível Óptico - Preço de Compra e Custo de Aquisição - Comercialização	99
Tabela 8 - Metro - Preço de Compra e Custo de Aquisição - Comercialização.....	99
Tabela 9 - Comparativo de MVAs (IVAs) internas e interestaduais.....	113
Tabela 10 - Disco de Corte - Venda - Industrialização	123
Tabela 11 - Broca Helicoidal - Venda - Industrialização	123
Tabela 12 - Disco de Corte - Venda - Comercialização	130
Tabela 13 - Broca Helicoidal - Venda - Comercialização	130
Tabela 14 - Nível Óptico - Venda - Comercialização.....	130
Tabela 15 - Metro - Venda - Comercialização	130
Tabela 16 - Disco de Corte - Venda - Uso / Consumo - Contribuinte.....	136
Tabela 17 - Broca Helicoidal - Venda - Uso / Consumo - Contribuinte.....	137
Tabela 18 - Nível Óptico - Venda - Uso / Consumo - Contribuinte	137
Tabela 19 - Metro - Venda - Uso / Consumo - Contribuinte	137
Tabela 20 - Disco de Corte - Venda - Uso / Consumo - Não Contribuinte	145
Tabela 21 - Broca Helicoidal - Venda - Uso / Consumo - Não Contribuinte	145
Tabela 22 - Nível Óptico - Venda - Uso / Consumo - Não Contribuinte	145
Tabela 23 - Metro - Venda - Uso / Consumo - Não Contribuinte.....	145

LISTA DE ABREVIATURAS

ABIHPEC	Associação Brasileira da Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos
ADCT	Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CEST	Código Especificador da Substituição Tributária
CF/88	Constituição Federal de 1988
CFOP	Código Fiscal de Operações e Prestações
CMV	Custo das Mercadorias Vendidas
CNI	Confederação Nacional da Indústria
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CST	Código de Situação Tributária
CTN	Código Tributário Nacional
DL	Decreto-Lei
EC	Emenda Constitucional
EFD	Escrituração Fiscal Digital
ERP	Enterprise Resource Planning
FIESP	Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
GIA	Guia de Informação e Apuração do ICMS
GIA/ST	Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária
GNRE	Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais
GTIN	Global Trade Item Number
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
ICMS DIFAL	ICMS Diferencial de Alíquota
ICMS/ST	ICMS/Substituição Tributária
ICMS/ST DIFAL	ICMS Substituição Tributária do Diferencial de Alíquota
IN DRP 45/ 1998	Instrução Normativa do Diretor do Departamento da Receita Pública Estadual 45/1998

IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA-ST	Índice de Valor Adicionado Setorial
LC 87/96	Lei Complementar 87/1996
MP	Medida Provisória
MVA	Margem de Valor Agregado
NCM/SH	Nomenclatura Comum do MERCOSUL/Sistema Harmonizado
NFC-e	Nota Fiscal de Consumidor-eletrônica
NF-e	Nota Fiscal-eletrônica
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIS	Programa de Integração Social
PWC	PricewaterhouseCoopers
RE	Recurso Extraordinário
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS/RS	Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul
RIPI/2010	Regulamento do IPI/2010
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO E SUAS ESPÉCIES E O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS	17
2.1 O Regime de Substituição Tributária Progressiva do ICMS, a Livre Iniciativa, a Livre Concorrência e a Neutralidade	17
2.2 Custos de Transação na Forma de Custos Tributários	28
2.3 Custos de Transação na Forma de Custos de Conformidade à Tributação	34
2.4 Custos de Transação na Forma de Custos de Conformidade às Obrigações Fiscais	41
3 DA CONEXÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS COM O ICMS, NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA, E OS CUSTOS DE TRANSAÇÃO SUPORTADOS PELAS EMPRESAS COMERCIAIS	54
3.1 A Base de Cálculo do ICMS e os Efeitos do <i>Gross up</i> com Tributos Federais ...	54
3.2 O Regime de PIS e COFINS Adotado pelo Fornecedor na Formação do seu Preço de Venda de Mercadorias Sujeitas à Substituição Tributária de ICMS e os Impactos no Custo de Aquisição das Grandes Empresas Comerciais	60
3.3 O IPI Integrando a Base de Cálculo do ICMS Substituição Tributária nas Aquisições de Mercadorias para Revenda	71
3.4 O IPI Integrando a Base de Cálculo do ICMS Substituição Tributária Progressiva nas Vendas Internas e Interestaduais	73
3.5 O IPI Integrando a Base de Cálculo do ICMS Próprio nas Vendas para Consumidores Finais	76
3.6 O IPI Integrando a Base de Cálculo do ICMS Substituição Tributária do Diferencial de Alíquotas nas Vendas Interestaduais a Consumidores Finais Contribuintes	79
3.7 A EC 87/2015 e o Débito por Responsabilidade pelo Diferencial de Alíquotas nas Vendas Interestaduais a Consumidores Finais Não-contribuintes	83
3.8 O IPI Integrando a Base de Cálculo do Débito por Responsabilidade do Diferencial de Alíquotas nas Vendas Interestaduais a Consumidores Finais Não-contribuintes.	89
4 DAS OPERAÇÕES REALIZADAS POR EMPRESAS COMERCIAIS, NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS, COM MERCADORIAS DO SEGMENTO “FERRAMENTAS”, E OS CUSTOS DE TRANSAÇÃO	92

4.1 Breves Considerações sobre as Mercadorias do Segmento “Ferramentas”	92
4.2 O Preço de Compra e o Custo de Aquisição das Mercadorias Adquiridas de Terceiros para Revenda.....	97
4.3 A Necessidade de Ajuste do Custo de Aquisição nas Formações de Preços de Venda em Operações Interestaduais	103
4.4 O ICMS a Recuperar e o ICMS a Ressarcir nas Hipóteses em que Ocorrer Nova Saída Interestadual Tributada	105
4.5 A Base de Cálculo do ICMS/ST e a Utilização da MVA	109
4.6 Fato Gerador Ocorrido por Valor Abaixo do Presumido e o Direito ao Ressarcimento do ICMS/ST	114
4.7 Mercadorias Sujeitas ao Regime de Substituição Tributária de ICMS na Compra e os Efeitos Decorrentes de Vendas Destinadas à Industrialização	120
4.8 Mercadorias Sujeitas ao Regime de Substituição Tributária na Compra e os Efeitos Decorrentes de Vendas Destinadas à Comercialização	127
4.9 Mercadorias Sujeitas ao Regime de Substituição Tributária na Compra e os Efeitos Decorrentes de Vendas Destinadas a Consumidores Finais Contribuintes do ICMS	134
4.10 Mercadorias Sujeitas ao Regime de Substituição Tributária na Compra e os Efeitos Decorrentes de Vendas Destinadas a Consumidores Finais Não Contribuintes do ICMS	143
5 CONCLUSÃO	149
REFERÊNCIAS.....	158
APÊNDICE A - SIMULAÇÃO DE CENÁRIOS - ANÁLISE DE PREÇOS DE COMPRA E CUSTOS DE AQUISIÇÃO.....	167
APÊNDICE B - SIMULAÇÃO DE CENÁRIOS - ANÁLISE DE VENDAS INTERNAS E INTERESTADUAIS - INDUSTRIALIZAÇÃO	175
APÊNDICE C - SIMULAÇÃO DE CENÁRIOS - ANÁLISE DE VENDAS INTERNAS E INTERESTADUAIS - COMERCIALIZAÇÃO	213
APÊNDICE D - SIMULAÇÃO DE CENÁRIOS - ANÁLISE DE VENDAS INTERNAS E INTERESTADUAIS - CONSUMIDOR FINAL CONTRIBUINTE DO ICMS	289
APÊNDICE E - SIMULAÇÃO DE CENÁRIOS - ANÁLISE DE VENDAS INTERNAS E INTERESTADUAIS - CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS	365

1 INTRODUÇÃO

O escopo do presente trabalho é estudar os impactos sobre as operações e resultados de empresas comerciais de grande porte que decorrem dos custos de transação provocados pelo regime de substituição tributária progressiva do ICMS, no segmento “ferramentas”.

Neste trabalho consideram-se “empresas comerciais de grande porte” aquelas obrigadas à apuração do imposto de renda pessoa jurídica com base no lucro real, em razão de o faturamento obtido no ano-calendário anterior ter sido ser igual ou superior a R\$ 78 milhões e que, assim sendo, se sujeitam à apuração do PIS e COFINS não cumulativo.¹

Quanto à delimitação do tema, assim fica estabelecido: Empresas comerciais de grande porte e o impacto do ICMS substituição tributária no segmento “ferramentas”: análise dos custos de transação.

No que tange ao problema a ser resolvido é: Como os custos de transação decorrentes da adoção do regime de substituição tributária do ICMS, no segmento “ferramentas”, impactam as operações e resultados de empresas comerciais de grande porte?

Pode-se conjecturar, em relação às hipóteses de solução do problema, que os custos de transação decorrem da alta complexidade do regime de substituição tributária do ICMS. Assim, tais custos causam diversos impactos nas operações e nos resultados de empresas comerciais de grande porte, dos quais podem ser destacados:

- a) interferem na competitividade, distorcendo a composição dos custos de aquisição e a formação dos preços de venda;
- b) dificultam a realização de negócios;

¹ Todas as pessoas jurídicas podem ser tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real. Todavia, há casos de pessoas jurídicas serem obrigadas ao lucro real, por critérios fixados pelo legislador. Entre tais casos excepcionais de obrigatoriedade, existe o de pessoas jurídicas cuja receita total no ano-calendário anterior tenha excedido o limite de R\$ 78.000.000,00, alcançando assim as empresas comerciais de grande porte. Pessoas jurídicas com receita inferior ao referido limite podem optar pelo lucro presumido. É o que determinam os arts. 13 e 14, I, da Lei 9.718/1997 (e suas alterações). Por sua vez, as Leis 10.637/2002 (art. 8º, II) e 10.833/2003 (art. 10, II), instituidoras, respectivamente, dos regimes não-cumulativo do PIS e da COFINS, determinam que as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido permaneçam submetidas ao regime cumulativo dessas duas contribuições, na forma regida pela Lei 9.718/1998 (arts. 2º e 3º).

- c) influenciam a decisão por uma atividade empresarial baseada em uma logística fiscal em detrimento da racionalidade de uma logística operacional; e
- d) aumentam o grau de burocracia para se cumprirem as obrigações fiscais.

Tem-se por objetivo geral analisar os impactos que os custos de transação, provocados pelo regime de substituição tributária do ICMS, no segmento “ferramentas”, geram sobre as operações e resultados de empresas comerciais de grande porte.

São objetivos específicos deste trabalho:

- a) estudar os efeitos da alta complexidade e mutabilidade da legislação do ICMS relacionada ao próprio regime de substituição tributária progressiva sobre as mercadorias do segmento “ferramentas”.
- b) investigar a influências do regime de substituição tributária do ICMS na competitividade das empresas comerciais que revendem mercadorias do segmento “ferramentas”, em especial quanto aos custos e preços.

Vale ressaltar o fato de as empresas comerciais de grande porte, que revendem mercadorias do segmento “ferramentas”, enfrentarem sérias dificuldades para comercializar mercadorias inclusas na substituição tributária do ICMS, na modalidade progressiva ou para frente. Há inúmeros custos de transação afetando direta e indiretamente as atividades dessas empresas.

Assim, justifica-se este trabalho pela carência de estudos dos custos de transação decorrentes do citado regime, associando aspectos jurídico-tributários, contábeis e até econômicos, sob um olhar mais prático quanto aos problemas reais vivenciados pelas mencionadas empresas.

Quase inexitem estudos do ICMS, em particular considerando o citado regime, combinados com outros tributos federais (PIS, COFINS e IPI) que estejam relacionados com a formação dos preços e, conseqüentemente, a determinação dos custos e resultados. Não se pode ignorar as conexões guardadas entre os referidos impostos e contribuições sociais e seus custos de transação que impactam o regime em questão.

A opção de estudo pelo regime de substituição tributária progressiva no segmento “ferramentas” foi porque ele permite a simulação de cenários das principais

operações normalmente praticadas pelas grandes empresas comerciais e, portanto, oferece condições de se avaliar os seus efeitos, sobretudo nos preços de compra, nos custos de aquisição, nas precificações das vendas e nos resultados.

Espera-se que as conclusões obtidas possam servir de subsídio para maior reflexão das vantagens e desvantagens do modelo atual de regime de substituição tributária progressiva de ICMS.

Adotou-se, no desenvolvimento do trabalho, o método hipotético-dedutivo apresentado por Karl Raimund Popper² e cuja linha de raciocínio é assim explicada Antonio Gil³:

[...] quando os conhecimentos disponíveis sobre determinado assunto são insuficientes para a explicação de um fenômeno, surge o problema. Para tentar explicar a dificuldades expressas no problema, são formuladas conjecturas ou hipóteses. Das hipóteses formuladas, deduzem-se conseqüências que deverão ser testadas ou falseadas. Falsear significa tornar falsas as conseqüências deduzidas das hipóteses. Enquanto no método dedutivo se procura a todo custo confirmar a hipótese, no método hipotético-dedutivo, ao contrário, procuram-se evidências empíricas para derrubá-la.

Este trabalho foi elaborado com a utilização combinada de mais de uma metodologia.

Primeiramente, utilizou-se o estudo bibliográfico da doutrina relacionada ao direito e economia, ao direito tributário, à contabilidade geral e tributária, bem como à legislação relativa ao ICMS, em particular a que se refere ao regime de substituição tributária progressiva aplicado ao ICMS, às contribuições sociais do PIS e COFINS e ao IPI. Houve ainda a análise de dados coletados em estudos promovidos por algumas entidades (Banco Mundial, CNI, FIESP, ABIHPEC e empresas conhecidas por Big Four).

Em segundo lugar, foram analisados os efeitos das conexões tributárias existentes entre o ICMS e tributos federais. Examinou-se o tratamento tributário na formação de preços com cálculos de tributos *gross up*, envolvendo tanto o cálculo por dentro quanto o cálculo circular.

Por último realizou-se diversas simulações de cenários de tributação envolvendo as operações básicas, normais e usualmente praticadas por empresas

² Filósofo influente do Século XX, nascido em Viena/Áustria.

³ GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999. p. 30.

comerciais de grande porte, como as relativas às compras e vendas internas (realizadas dentro da mesma unidade federada) e interestaduais (realizadas entre remetente e destinatário em diferentes unidades federadas). As simulações dos cenários, no presente estudo, envolveram exclusivamente mercadorias do segmento “ferramentas”. Nos cenários simulados buscou-se trabalhar apenas as variáveis tributárias, daí porque foram desconsideradas outras variáveis que pudessem interferir nos resultados, mas não interessariam à presente análise. Para tanto, adotou-se a condição “ceteris paribus”⁴.

Estudou-se as operações de compra sob dois pontos de vista: o preço de compra, partindo sempre de uma base 100, e o custo de aquisição. Nesse sentido, verificou-se a formação dos preços praticados pelos fornecedores considerando diferentes alíquotas de ICMS combinadas com diferentes alíquotas de PIS e COFINS (variações decorrentes do regime adotado pelo fornecedor). Foram observadas os reflexos das alíquotas de ICMS variando em razão de a operação ser interna ou interestadual ou em razão da origem da mercadoria ser nacional ou estrangeira (isto é, aquela fabricada preponderantemente com insumos estrangeiros). Introduziu-se nas análises o IPI e mediu-se a sua influência na formação dos preços e nos custos. Por fim, avaliou-se o efeito sobre o cálculo do ICMS devido por substituição tributária, na modalidade progressiva ou “para frente”.

Analizou-se as operações de venda sob diversas lentes: vendas para clientes contribuintes e não contribuintes do ICMS; e vendas com destinação para industrialização, comercialização e consumo final (material de uso ou consumo ou bem do ativo imobilizado). A partir do custo de aquisição, observou-se os impactos nas formações de preços, levando em conta cargas tributárias distintas em função de alíquotas de ICMS combinadas com as alíquotas de PIS e COFINS do regime não cumulativos. Observou-se os efeitos da adoção do regime de substituição tributária nas operações internas e os efeitos da quebra do “fato gerador presumido” nas operações interestaduais, bem como as novas incidências de ICMS, ICMS/ST progressivo, ICMS/ST DIFAL e ICMS DIFAL. Foram consideradas as diferentes alíquotas de ICMS aplicáveis em operações interestaduais em função da origem da

⁴ De acordo com José Rossetti, a expressão latina “Ceteris Paribus” significa “tudo o mais constante”, isto é, todas as demais variáveis, salvo as que estão em foco de observação, são consideradas inalteradas ou constantes. ROSSETTI, José Paschoal. **Introdução à economia**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 72.

mercadoria ser nacional ou estrangeira. Incluiu-se em algumas análises o efeito do IPI, quando a empresa comercial se equipara a industrial por força de lei, como no caso em que ela é importa mercadorias para revenda.

O primeiro capítulo tratará do regime de substituição tributária do ICMS, livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade, bem como abordará o tema custos de transação e suas espécies. Serão analisados os custos tributários *stricto sensu* e *lato sensu*; os custos de conformidade à tributação para atuar no mercado de forma competitiva; e os custos de conformidade às obrigações fiscais classificadas como principais e deveres instrumentais.

O segundo capítulo abordará o ICMS, no regime de substituição tributária, e suas complexas conexões sobretudo com as contribuições sociais ao PIS e à COFINS e em alguns casos com o IPI. Todas as análises levarão em conta os custos de transação provocados pela legislação. Serão examinadas diversas implicações geradas pelo método de cálculo de tributos por dentro e de forma “circular”, sobretudo quando os fornecedores das empresas comerciais estão submetidos a regimes distintos de PIS e COFINS. Ademais, analisar-se-á os efeitos do IPI no cálculo do ICMS/ST das compras para revenda feitos dos fornecedores e os efeitos do IPI no cálculo do ICMS próprio e do ICMS/ST das vendas interestaduais, quando a empresa comercial for equiparada a industrial. Estudar-se-á também efeitos decorrentes da EC 87/2015 e dos Convênios ICMS 93/2015 e 52/2017 nas vendas a consumidores finais.

O terceiro capítulo tratará de operações realizadas por empresas comerciais de grande porte, no regime de substituição tributária progressiva do ICMS, com as mercadorias do segmento “ferramentas”. Serão aprofundadas particularidades relacionados aos preços de compra e custos de aquisição de mercadorias para revenda; à necessidade de ajuste do custo de aquisição nas formações de preços em operações interestaduais; às recuperações de créditos fiscais quando o fato gerador presumido não ocorrer e quando ocorrer o fato gerador por valor abaixo da base de cálculo do ICMS/ST; à base de cálculo do ICMS/ST e os problemas relacionados à utilização da MVA; à precificação em operações destinadas à industrialização, comercialização, uso ou consumo e ativo imobilizado.

2 DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO E SUAS ESPÉCIES E O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS

Neste capítulo é fundamental estudar o que levou à adoção do regime de substituição tributária progressiva ou “para frente ou “de operações subsequentes”, inclusive à luz da livre iniciativa, da livre concorrência e da neutralidade tributária. Ademais, deve-se avançar sobre o que são os custos de transação e algumas das formas de observá-los e interpretá-los.

2.1 O Regime de Substituição Tributária Progressiva do ICMS, a Livre Iniciativa, a Livre Concorrência e a Neutralidade

A Constituição Federal brasileira traçou um norte ao dispor que a ordem econômica deve ser baseada na livre iniciativa, observando o princípio da livre concorrência:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IV – livre concorrência; [...].⁵

Há uma estreita ligação da livre iniciativa com a livre concorrência, sendo fundamental conhecer o sentido próprio de cada uma dessas liberdades, de modo a se entender o significado de uma e de outra.⁶ O pilar da livre iniciativa refere-se à liberdade admitida a todo agente econômico de exercer, em sentido amplo, atividade econômica, observadas as leis.⁷ De outro lado, o princípio da livre concorrência tem

⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 03 jan. 2018.

⁶ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. 2005. f. 35. Dissertação (Mestrado em Direito) -- Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

⁷ SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9, p. 115.

como pano de fundo a ideia de isonomia, de modo a não se criarem desequilíbrios no mercado⁸, favorecendo uns em detrimento de outros.⁹

Pode-se dizer então que a livre concorrência guarda relação com a liberdade de os particulares entrarem e participarem de uma atividade econômica, inclusive que os agentes econômicos devem ter possibilidades iguais. Na opinião de Eros Graus, “a livre concorrência, no sentido que lhe é atribuído – ‘livre jogo das forças do mercado, na disputa de clientela’ –, supõe desigualdade ao final da competição, a partir, porém, de um quadro de igualdade jurídico-formal”.¹⁰ A desigualdade aceitável entre agentes econômicos participantes e competidores no mercado, portanto, é aquela baseada na eficiência¹¹ própria que cada um deles tem.

Logo, o Estado, através de seus atos, deve abster-se de criar tratamento anti-isonômico entre particulares e, da mesma forma, precisa coibir que desigualdades entre os agentes econômicos sejam geradas por ações dos particulares.¹²

Nesse sentido, o regime de substituição tributária progressiva, além de ter por objetivo facilitar a fiscalização e a arrecadação do ICMS, combatendo a evasão¹³, traz subjacente a ideia de proteção ao mercado, evitando a concorrência desleal causada por devedor contumaz do imposto.¹⁴ Conforme Ricardo Freitas, tem-se por devedor contumaz aquele que se mantém em inadimplência habitual e prolongada por um período de tempo, normalmente intencional, causando efeitos perturbadores

⁸ Mercado, para fins deste trabalho, nas palavras Araújo Junior e Shikida, “[...] é composto de um grupo de compradores e vendedores com potencial para a existência de trocas voluntárias que geralmente chamamos de ‘comércio’”. ARAUJO JUNIOR, Ari Francisco de; SHIKIDA, Claudio Djissey. Microeconomia. In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 50.

⁹ Marlene Bassoli e Fellipe Fortes reforçam este argumento: “O Princípio da Livre Concorrência [...] não se limita à liberdade de competição, abrangendo também as condições para que tal liberdade seja assegurada.” BASSOLI, Marlene Kempfer; FORTES, Fellipe Cianca. Análise econômica do direito: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 14, p. 240, nov. 2010. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/7659>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

¹⁰ GRAU, Eros Roberto. Princípio da livre concorrência: função regulamentar e função normativa. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 4, p. 104-129, 1993.

¹¹ Cristiano Rosa de Carvalho explica que a eficiência para a Economia, de forma sintética: “significa alcançar os melhores resultados possíveis a partir de recursos limitados, seja em que área for e sejam quais os objetivos pretendidos”. CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 65.

¹² GODOY, Luciano de Souza; BASSO, Juliana Penha. Sonegação e inadimplência contumaz: prejuízo à concorrência empresarial. **Revista Digital ESAPERGS**, Porto Alegre, jul. 2017. Disponível em: <http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2015/07/SONEGA%C3%87%C3%83_O_E_INADIMPLENCIA_CONTUMAZ.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2018.

¹³ MINATEL, José Antonio. Modo de operacionalização e atividade fiscalizatória na substituição tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 116-117.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 566.

na livre concorrência, mas que não se confunde com a eventual inadimplência, geralmente decorrente de problemas de fluxo de caixa.¹⁵

Na verdade, não é incomum, sobretudo na atividade de comércio, que empresas atuem com deslealdade, por meio de evasão fiscal, levando a distorções concorrenciais. As empresas sonegadas não estão preocupadas com as externalidades negativas¹⁶ geradas por elas no mercado, mas sim nos seus próprios interesses, motivo suficiente a justificar uma ação estatal para combater a evasão.¹⁷

Para Luciano Godoy e Juliana Basso, o combate do Fisco à sonegação fiscal revela-se um grande desafio, porque, em paralelo ao objetivo de manter um nível equilibrado de arrecadação que assegure a prestação de serviços estatal, busca evitar distorções na concorrência entre agentes econômicos, causada por sonegadores.¹⁸

Edmar Andrade Filho ensina que a evasão “é um problema social na medida em que os sonegadores adquirem uma vantagem econômica em relação aos que recolhem corretamente os valores devidos ao Erário Público.”¹⁹

Em certa medida, o regime de substituição tributária atende ao disposto no art. 146-A da CF/1988, pois não deixa de ser um “critério especial de tributação” que tem por objetivo prevenir o desequilíbrio da concorrência.²⁰

¹⁵ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. 2005. f. 106. Dissertação (Mestrado em Direito) -- Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

¹⁶ Luiz Seixas ensina: “As externalidades, positivas e negativas, correspondem a situações em que os efeitos das relações de trocas no mercado transcendem os agentes envolvidos, atingindo terceiros estranhos à relação. [...] nas externalidades negativas há um efeito indesejado e prejudicial aos terceiros estranhos à relação econômica. SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, finanças públicas e política fiscal**: uma análise sob a óptica do direito e economia. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 143-144.

¹⁷ MENDES, Marcos. **Porque o governo deve interferir na economia?** São Paulo, 24 mar. 2011. Disponível em: <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/2011/03/24/por-que-o-governo-deve-interferir-na-economia/>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

¹⁸ GODOY, Luciano de Souza; BASSO, Juliana Penha. Sonegação e inadimplência contumaz: prejuízo à concorrência empresarial. **Revista Digital ESAPERGS**, Porto Alegre, jul. 2017. Disponível em: <http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2015/07/SONEGA%C3%87%C3%83_O_E_INADIMPLENCIA_CONTUMAZ.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2018.

¹⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 19.

²⁰ O Poder Judiciário reconhece que pode haver justo motivo a impedir uma empresa de exercer atividade lícita, como no caso da AMERICAN VIRGINIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE TABACOS LTDA, quando comprovadamente a empresa obtinha vantagem competitiva ilícita ao não recolher de forma contumaz o imposto devido. Conforme o voto do Ministro César Peluso: “A defesa da livre concorrência é imperativo de ordem constitucional (art. 170, inc.V) que deve harmonizar-se com o princípio da livre iniciativa (art. 170, caput). [...] Não colhe, pois, a alegação de que a administração estaria, neste caso, a encerrar ou impedir “as atividades empresariais de uma sociedade...que exerce atividade lícita.” A atuação fazendária não implicou, pelo menos à primeira vista, violação de nenhum direito subjetivo da autora, senão que, antes, a impediu de continuar a desfrutar posição de mercado conquistada à força de vantagem competitiva ilícita ou abusiva.” Julgamento no STF. BRASIL. Supremo tribunal Federal. **Medida cautelar em ação cautelar nº 1.657 MC/RJ**. Partes: American Virginia Indústria e Comércio Importação e

Desse modo, a substituição tributária ataca frontalmente a evasão fiscal e assegura a livre concorrência, pois os sonegadores perdem a “vantagem competitiva” que tinham em relação aos concorrentes adimplentes. Luís Schoueri sustenta não serem poucos os casos de concorrência desleal desencadeadas por evasão fiscal e conclui dizendo que: “Contribuintes, fiando-se na precariedade da fiscalização, obtêm vantagem competitiva sobre os outros concorrentes que não terão como suportar diferenças de preços, retirando-se do mercado.”²¹ Compartilham idêntico raciocínio Luciano Godoy e Juliana Basso no tocante aos perversos reflexos da evasão fiscal sobre a concorrência:²²

Esse capital sem destinação fiscal permanece nos ativos da empresa, reduzindo significativamente seus custos de produção na distribuição de produtos, bem como de prestação de serviços. Consequentemente, há o reflexo em seu produto final, cujo preço será, invariavelmente, inferior à praxe do mercado. Possível deduzir que se cria um cenário anticoncorrencial, no qual os agentes econômicos que respeitam o formalismo legal e quitam suas obrigações tributárias adequadamente não conseguem competir com os sonegadores, uma vez que são onerados com maiores custos (a pecúnia destinada ao Fisco) em sua cadeia produtiva. É a concorrência desleal, favorecendo aqueles que burlam as obrigações tributárias reiteradamente, enquanto a indústria formal, sujeita à carga tributária legalmente prevista, coloca preço nos seus produtos superiores aos ofertados pelo mercado ilegal.

Adriano Klein, por seu turno, analisou a substituição tributária como uma forma redutora de externalidades negativas provocada pela concorrência desleal realizada por sonegadores, em uma abordagem à luz da análise econômica do direito:²³

Ao estudar a substituição tributária, é possível vinculá-la a certos conceitos próprios da análise econômica do direito como falhas de mercado e eficiência. Pelo exposto, percebe-se que este instituto surgiu de maneira inusitada, sendo proposta por industriais e comerciantes insatisfeitos com a concorrência desleal, primeiramente no mercado de panificação e, posteriormente, no de veículos. Pode-se afirmar que, neste casos, havia externalidades negativas criadas

Exportação de Tabacos Ltda, Antonio Nabor Areias Bulhões e outros, União PFN, Ronaldo Campos e Silva. Relator: Joaquim Barbosa. Julgamento em 27 de junho de 2007. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/756407/medida-cautelar-em-acao-cautelar-ac-mc-1657-rj>>. Acesso em: 26 dez. 2017.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 363.

²² GODOY, Luciano de Souza; BASSO, Juliana Penha. Sonegação e inadimplência contumaz: prejuízo à concorrência empresarial. **Revista Digital ESAPERGS**, Porto Alegre, jul. 2017. Disponível em: <http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2015/07/SONEGA%C3%87%C3%83O_E_INADIMPLENCIA_CONTUMAZ.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2018.

²³ KLEIN, Adriano Alves. Substituição tributária e concorrência: uma visão pela AED. **Revista Síntese Direito Empresarial**, São Paulo, v. 5, n. 29, p. 137, nov./dez. 2012.

pelo próprio mercado, ou seja, a concorrência desleal gerou uma falha, buscando-se a minimização ou eliminação desta, por meio da intervenção estatal, visando, com isso, a um melhor grau de eficiência.

Portanto, no combate às “vantagens competitivas” tributárias decorrentes da evasão fiscal, o regime de substituição tributária pode gerar os seguintes efeitos: a) as empresas sonegadas deixam de “fortalecer o próprio caixa” com dinheiro decorrente de imposto cobrado no preço, mas não recolhido aos cofres estaduais; ou b) as empresas sonegadas deixam de ter preços mais competitivos do que os praticados pelas empresas pagadoras de ICMS, por meio de “descontos” equivalentes ao imposto sonegado na venda, esquema tramado ainda na fase da precificação e negociação com os clientes.²⁴

Seguindo esta linha de raciocínio, pode-se visualizar no regime de substituição tributária progressiva, além da função fiscal (arrecadatória), uma função extrafiscal (não arrecadatória).

A função fiscal traz intrínseco o objetivo principal de arrecadação, isto é, a fiscalidade, pois o Estado necessita de recursos para a sua devida manutenção. Sendo assim, de acordo com as competências constitucionais, o Estado instituiu o ICMS e o arrecada, bem caracterizando a função fiscal inerente à obtenção de receitas derivadas.

A função extrafiscal ou extrafiscalidade, por seu turno, ultrapassa o escopo da mera arrecadação de recursos, pois visa a alcançar alvos mais abrangentes tais como os interesses políticos ou sociais ou objetivos mais específicos como a intervenção ou regulação econômica, ou, ainda de forma singular, como ocorre na substituição tributária progressiva, busca assegurar a livre concorrência.

Em síntese, a função fiscal da instituição do ICMS é arrecadatória e a modalidade de substituição tributária progressiva desse imposto atende tanto a função fiscal quanto a extrafiscal (praticabilidade para evitar a evasão e assim garantir a livre concorrência).

Na visão de Luiz Seixas, em alusão a Luís Schoueri²⁵, existem duas importantes motivações a justificar uma intervenção econômica estatal via normas

²⁴ LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. 2005. f. 107-108. Dissertação (Mestrado em Direito) -- Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

²⁵ É atribuída a Luís Schoueri a autoria do termo “normas tributárias indutoras”. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

tributárias indutoras.²⁶ Uma delas seria a necessidade de corrigir “falhas de mercado”²⁷ e a outra a busca da realização de objetivos constitucionais. Conforme Seixas, o Estado poderia então se utilizar de normas tributárias indutoras para correção dessas “falhas de mercado”, entre as quais as externalidades negativas.²⁸ Ademais, o Estado poderia realizar objetivos e princípios de ordem econômica, previstos no art. 170 da CF/1988, por meio de uma tributação indutora. Contudo, Schoueri adverte: “Ao apontar como fundamento da Ordem Econômica a livre iniciativa e como princípio a livre concorrência, o Constituinte deixa claro, por um lado, que nem um nem outro são a finalidade daquela.”²⁹

Seria então possível afirmar que o regime de substituição tributária progressiva teria, implicitamente, um propósito regulatório ou indutor em uma economia de mercado.³⁰ Luiz Schoueri bem explica o efeito da substituição tributária na concorrência:³¹

Tomando o caso da substituição tributária, vê-se que o mecanismo promove a concorrência, ao inibir a sonegação. É claro caso em que a norma tributária serve como instrumento de aperfeiçoamento da livre concorrência, o que implica que a busca da livre concorrência servirá de *justificativa* para a formulação da norma tributária. Por isso, é correto afirmar que um dos motivos determinantes da criação do regime de substituição tributária foi justamente o de garantir a livre concorrência. (grifo do autor).

Todavia, se de um lado a adoção do regime de substituição tributária no ICMS teria uma função indutora implícita de eliminar ou reduzir a sonegação, por outro lado, paradoxalmente, acarreta a produção de efeitos colaterais indesejados (externalidades negativas) à livre concorrência, além de aumentar os custos de

²⁶ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, finanças públicas e política fiscal**: uma análise sob a óptica do direito e economia. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 37.

²⁷ Segundo Joseph Stiglitz, as “falhas de mercado” são verificadas pela existência de bens públicos, as falhas concorrências, as externalidades, a assimetria de informação e a inflação (e o desemprego). STIGLITZ, Joseph. **Economics of public sector**. 3th ed. New York: W. W. Norton & Company, 2000. p. 77-85.

²⁸ SEIXAS, op. cit., p. 37.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos do contribuinte. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 123.

³⁰ Conforme PENA: “A **Economia de Mercado** é um sistema econômico elaborado no seio do desenvolvimento do capitalismo e tem como premissa básica a centralidade do mercado na economia, através da redução dos papéis exercidos pelo Estado. Trata-se, portanto, de uma filiação dos ideais preconizados pelo **liberalismo econômico**, que apregoa o chamado **Estado mínimo**.” (grifo do autor) PENA, Rodolfo F. Alves. **Economia de mercado**. Goiânia, 2 mar. 2018. Disponível em: <<http://brasilescola.uol.com.br/geografia/economia-mercado.htm>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

³¹ SCHOUERI, op. cit., p. 120.

transação³², o que será aprofundado nos capítulos seguintes. Ao legislador tributário cumpre o papel de mitigar efeitos prejudiciais que a substituição tributária possa acarretar à concorrência, justamente para assegurar que não deixe de respeitar o princípio da livre concorrência. Para André Folloni e Camila Simm, “Se um tributo distorce a concorrência, além de ser por si só um custo de transação, deve ser reputado como falha de mercado a ser sanada.”³³

Um ponto merecedor de atenção é o fato de o regime de substituição tributária do ICMS desconsiderar que as empresas comerciais podem ter realidades distintas, que uma pode ser mais eficiente do que outra e que podem então praticar preços de venda distintos.

Supondo que duas grandes empresas comerciais, situadas na mesma unidade da Federação, comprassem de um único fornecedor, em operação interna, idêntica mercadoria para revenda, sujeita à retenção de ICMS/ST, e pelo mesmo preço, e admitindo ainda elas tenham despesas distintas uma da outra, o preço final de venda que cada empresa praticaria, diretamente ao consumidor final, poderia ser diferente. Uma empresa poderia ter vantagem competitiva em relação a outra por ter melhor eficiência. Todavia, a base de cálculo do ICMS/ST praticada pelo fornecedor provavelmente nunca refletirá essa eficiência. O ICMS/ST retido pelo fornecedor será sempre igual e refletirá da mesma forma no custo de aquisição das duas empresas comerciais adquirentes das mercadorias. Ocorre que a empresa comercial eficiente, ao vender uma mercadoria por um preço menor do que a base de cálculo do ICMS/ST, estaria suportando uma carga tributária maior do que aquela que vendesse, hipoteticamente pelo mesmo valor da referida base de cálculo ou até por um preço maior.³⁴

³² Custos de transação, conforme Cristiano Carvalho e Eduardo Jobim, “referem-se não ao custo das mercadorias, bens e serviços em si mesmos, mas sim aos custos da própria transação”. CARVALHO, Cristiano Rosa de; JOBIM, Eduardo. O direito tributário e a interpretação econômica do direito: deveres instrumentais, custos de conformidade e custos de transação. In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito & economia**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 241.

³³ FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito tributário, complexidade e análise econômica do direito (AED). **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Santa Maria, v. 11, n. 1, p. 62-63, 2016. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/19726#.WJoRsBsrLIU>> Acesso em: 3 jan. 2018.

³⁴ Na lição de Luís Schoueri: “[...] a substituição tributária ‘para frente’ castiga o empresário eficiente que consegue praticar preços mais baixos, já que a carga tributária incidente sobre o seu produto não será reduzida em comparação à carga de produtos vendidos por concorrentes que praticam preços mais altos”. SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 121.

Francisco Costa Filho apontou a problemática causada à eficiência empresarial e ao mercado (distorções concorrenciais) pela base presumida do ICMS/ST:³⁵

Como o tributo é calculado sobre uma base presumida que dificilmente corresponderia ao valor efetivo da futura operação, o comerciante (contribuinte substituído) eficiente que venda seus produtos a preços abaixo, acabará repassando em suas mercadorias o mesmo montante a título de tributo que outros comerciantes que praticam preços superiores.

Isso significa que, como o montante do tributo pago a título de substituição tributária será o mesmo na venda para o comerciante A ou para o comerciante B, aquele que for mais eficiente e praticar preços menores, acabará sendo percentualmente mais onerado do que aquele que foi menos eficiente. Em outras palavras, sendo o ICMS-ST um custo fixo para o comerciante substituído, que independe do preço por ele praticado, a sua representatividade na composição do preço final será maior se o comerciante for mais eficiente.

Conquanto o STF atualmente reconheça o direito ao ressarcimento da diferença entre o valor da base de cálculo do ICMS/ST e o preço real praticado na venda ao consumidor final, haverá um relevante custo de transação³⁶ imposto à empresa comercial, porquanto terá de efetuar levantamentos minuciosos dos respectivos valores, operação por operação, sem esquecer do custo de oportunidade³⁷ em ter antecipado recursos financeiros os quais poderiam ter sido melhor aplicados na própria atividade geradora de resultados.

³⁵ COSTA FILHO, Francisco Bernardes. **A implementação do instituto da substituição tributária em larga escala pelo Estado de São Paulo a partir de 2008 e os conceitos preconizados por Joseph Stiglitz sobre a boa tributação**. 2016. f. 49-50. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) -- Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17224>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

³⁶ Cristiano Carvalho, ao comentar o Teorema de Coase, no clássico artigo *The Problem of Social Cost* (O Problema do Custo Social), de autoria de Ronald Coase, publicado em 1960, diz o seguinte: “Custos de transação referem-se não ao custo de mercadorias, bens e serviços em si mesmos, mas sim aos custos que envolvem o próprio processo de troca econômica”. CARVALHO, Cristiano Rosa de. CARVALHO, Cristiano Rosa de. *Análise econômica da tributação*. In. TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 262.

³⁷ Paulo Nunes comenta: “O Custo de Oportunidade representa o custo associado a uma determinada escolha medido em termos da melhor oportunidade perdida. Por outras palavras, o custo de oportunidade representa o valor que os agentes econômicos atribuem à melhor alternativa de que prescindem quando efetuam a sua escolha. O custo de oportunidade está, desta forma, diretamente relacionado com o facto de vivermos num mundo de escassez. De fato, é a escassez que nos obriga a efetuar escolhas o que implica prescindirmos de determinados bens quando optamos por outros e, portanto, implica a existência de um custo de oportunidade sempre que tomamos uma decisão”. NUNES, Paulo. **Custo de oportunidade**. [S.l.], 30 out. 2015. Disponível em: <<http://knoow.net/cienceconempr/economia/custo-de-opportunidade/>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

É de se ressaltar que a adoção de base de cálculo presumida, por si mesma, já é razão de significativas distorções na livre concorrência.³⁸ O substituto tributário efetua o cálculo do ICMS/ST a partir do seu valor da operação, adicionando uma “margem percentual de valor agregado”. Este percentual de MVA é igual para todos os contribuintes, mas o valor da operação não é.

Paulo Viceconti e Silvério das Neves criticam o regime de substituição tributária progressiva e o uso da MVA asseverando que: “Como a margem de valor agregado é calculada por uma média, alguns contribuintes saem ganhando quando sua margem é maior que a média (passam a pagar menos tributo), e outros saem perdendo, quando ela é menor.”³⁹

Mais adiante será verificado, no capítulo 2, que o valor da operação é o preço de venda com todos os tributos embutidos por dentro, através do método *gross up*. O preço de venda é o resultado de uma composição muito complexa, no qual são considerados, grosso modo, o custo de aquisição da mercadoria, a margem de contribuição que deverá custear todas as demais despesas da empresa e ainda gerar o lucro esperado, mais todos os tributos incidentes por dentro, entre os quais o ICMS e as contribuições do PIS e COFINS.⁴⁰

Por fim, é oportuno falar de neutralidade. Um sistema tributário ideal seria aquele que menos provocasse distorções na alocação de recursos e não interferisse nos meios de produção, atingindo a formação de preços e prejudicando a competitividade no mercado.⁴¹

³⁸ Conforme Luís Schoueri: “Na substituição tributária ‘para frente’, o tributo é calculado sobre uma base presumida, que dificilmente corresponderia ao valor efetivo da futura operação. Por ser uma média é de esperar que e, alguns casos, o preço efetivo seja inferior e noutros, superior.” SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 565.

³⁹ VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério das. **Contabilidade básica**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 165.

⁴⁰ Deonísio Koch comenta este assunto: “Como visto, a base de cálculo para a substituição tributária é tema tormentoso, porquanto resulta de adoção de metodologias diversas, na tentativa de estabelecer uma aproximação com o preço de venda real no elo final da circulação da mercadoria ou da prestação do serviço. No entanto, certamente nunca haverá coincidência destes preços artificialmente estabelecidos com o preço efetivamente praticado pelo substituído tributário. Neste modelo de tributação, o contribuinte substituído há de conviver com dois preços de mercadoria ou da prestação de serviços: o preço para efeito de retenção do imposto na fonte do ICMS-ST, apurado segundo uma metodologia específica prevista na legislação, e o preço real de comercialização da mercadoria [...]”. KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: teoria e prática**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2012. p. 224-235.

⁴¹ Fernando ZILVETI oferece uma boa explicação: “Considera-se neutro o sistema tributário que não interferia na otimização da alocação de meios de produção, que não provoque distorções e, assim, configura segurança jurídica para o livre exercício da atividade empresarial. A ideia-força contida na neutralidade propõe que se evite onerar a força econômica do contribuinte-empresa, ao mesmo tempo em que se alcance a força econômica do consumidor. [...] Impõe-se, na medida do possível, a desoneração dos meios de produção bem como maior liberdade para os agentes econômicos.

Deve-se ressaltar que os aspectos tributários influenciam a formação de preços na economia e a competição entre os agentes econômicos. Nesse passo, será examinado no capítulo seguinte que algumas das diferenças de tratamento tributário acabaram por criar vantagens tributárias a certos agentes, em determinadas operações e com certos tipos de mercadorias que são vantagens competitivas causadoras de interferência no mercado, uma situação paradoxal com a ideia de um Estado garantidor dos princípios da ordem econômica e que assim deveria evitar desigualdades concorrenciais na seara tributária.⁴²

No entanto, é utópico imaginar um tributo de tal forma neutro que não afetasse o comportamento dos agentes econômicos. Por outro lado, a racionalidade dos indivíduos aponta que a tributação interfere no seu comportamento, fazendo com que busquem mitigar o seu impacto. Conforme Paulo Silveira:⁴³

A carga fiscal também pode ofender a neutralidade fiscal geral do sistema e se constituir em um custo distorcivo do sistema de preços de uma determinada economia (*distortionary cost on deadweight loss of taxation*). Os agentes privados irão incluir entre as suas variáveis na escolha de uma decisão econômica o peso da tributação. (grifo do autor).

De qualquer sorte, se a Ordem Econômica prestigia a livre concorrência, o que daria sustentação às normas tributárias que visassem a atingir tal princípio, por outro lado, tais normas seriam contraditórias se levasse a outro caminho. Daí porque para Luís Schoueri:⁴⁴

Não seria aceitável que houvesse, no ordenamento jurídico, normas tributárias que utilizassem como critério discriminador fatores que induzissem a prática da livre concorrência e, ao mesmo tempo, o próprio legislador tratasse de desestimular aquela, retirando a

Todas essas metas de cunho eminentemente econômico, do Direito Tributário, correspondem à transferência do custo tributário para o consumidor final. Seguindo essa máxima, haveria, em tese, preferência pelos tributos plurifásicos [...]. Em suma, o tributo não-cumulativo seria aquele que melhor realiza o princípio da neutralidade, uma vez que não fere as leis da livre-concorrência e da competitividade. ZILVETI, Fernando. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 19, p. 24-25, 2005.

⁴² QUEIROZ, Pedro Aurélio de. Estado deve evitar desníveis concorrenciais. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 29 mar. 2010. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2010-mar-29/estado-evitar-desniveis-concorrenciais-gerados-pelos-tributos>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

⁴³ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 127.

⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos do contribuinte. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 130.

igualdade de condições competitivas, mediante cargas tributárias díspares, inviabilizando a própria concorrência que deveria prestigiar. Tem-se, pois, um sentido próprio para a neutralidade tributária, tendo em vista seu viés concorrencial: a norma tributária não deve afetar o mercado em sentido diverso daquele preconizado pelo texto constitucional; se este preconiza, no art. 170, a livre concorrência, então a neutralidade tributária exigirá que o resultado da norma tributária não seja redução do grau de concorrência no mercado.

Sendo a legislação do regime de substituição tributária um conjunto de normas tributárias indutoras, não é de se acreditar que sejam neutras. Novamente Schoueri se expressa de forma perspicaz:⁴⁵

Mais correto parece ser admitir que a neutralidade da tributação não significa a não interferência do tributo sobre a economia, mas, em acepção mais restrita, neutralidade da tributação à livre concorrência, visando a garantir um ambiente de igualdade de condições competitivas, reflexo da neutralidade concorrencial do Estado.

Cabe destacar ainda, no tocante ao ICMS, que a Constituição Federal previu a competência para a sua instituição como um tributo não cumulativo, pressupondo uma incidência plurifásica deste imposto. Neste caso, considerando o caminho normalmente percorrido por um produto, o qual parte da indústria, passa pelo atacado e varejo, até chegar ao consumidor final, um sistema baseado em tributos não cumulativos e plurifásicos levaria à neutralidade tributária, porque apenas o último elo dessa cadeia é que definitivamente suportaria o ônus dos tributos.⁴⁶

Em relação ao regime de substituição tributária, o problema é quando as operações não ocorrem da forma presumida (venda interna a consumidor final) e nem pelo valor de venda presumido (base de cálculo do ICMS/ST). A empresa comercial que opere a nível nacional (operações internas e interestaduais), com clientes contribuintes e não contribuintes, com mercadorias de origem nacional e importada, com clientes que adquirem mercadorias para diversas finalidades (industrialização, comercialização, ativo imobilizado ou uso e consumo) pode enfrentar diversos

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 45-46.

⁴⁶ Deonísio Koch é didático ao explicar: "A não cumulatividade do imposto tem como finalidade neutralizar os efeitos das incidências múltiplas nas diversas etapas de circulação da mercadoria no percurso desde a produção até o seu consumidor final, de modo que a tributação não ultrapasse o valor resultante da aplicação da alíquota sobre a operação de venda ao consumidor final. Em outros termos, a carga tributária efetiva é aquela incidente sobre a operação de venda ao consumidor final, não importando a quantidade de operações tributárias necessárias para a entrega do produto ao consumidor final. KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: teoria e prática**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2012. p. 289.

problemas relacionados à neutralidade, que afetam a competitividade e geram sobretudo significativos custos de transação.

2.2 Custos de Transação na Forma de Custos Tributários

Em primeiro lugar, é de se dizer que a tributação representa invariavelmente um custo de transação, chegando ao ponto de acarretar, se mal dimensionada, nefastas consequências ao mercado, tanto pela complexidade e insegurança jurídica da legislação, mas sobretudo pelo peso dos tributos. Custos de transação, conforme Cristiano Carvalho e Eduardo Jobim: “[...] referem-se não ao custo das mercadorias, bens e serviços em si mesmos, mas sim aos custos da própria transação.”⁴⁷ Em outras palavras, de acordo Carvalho:⁴⁸

Custos de transação, categoria trazida pela escola conhecida como *New Institutional Economics*, refere-se aos custos incorridos no processo de transação como um todo, tais como custo de procura, custo de negociação e custo de cumprimento dos contratos. Quanto maiores os custos de transação menor será o desenvolvimento econômico em determinado local. Por outro lado, a tributação brasileira gera altos custos de transação, não só para o seu próprio cumprimento, como serve de entrave para as trocas econômicas, dada a burocracia e encargos financeiros pesados que acarreta ao setor privado. (grifo do autor).

Nessa mesma linha de pensamento segue Luiz Seixas, quando sustenta que: “[...] a tributação surge como um entrave ou dificuldade à transações realizadas no mercado, já que impõe custos aos agentes, causando desequilíbrios e ineficiências.”⁴⁹ Caso sejam elevados os custos de transação relacionados à tributação, eles podem causar entraves à negociação, formalização e realização de contratos. A tributação, em verdade, mostra-se um dos maiores intrusos na autonomia privada, podendo afetar o comportamento dos agentes econômicos.

⁴⁷ CARVALHO, Cristiano Rosa de; JOBIM, Eduardo. O direito tributário e a interpretação econômica do direito: deveres instrumentais, custos de conformidade e custos de transação. In. TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito & economia**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 241

⁴⁸ CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Kafka e o sistema tributário brasileiro**: uma visão pela perspectiva do direito e economia. São Paulo, 29 jan. 2015. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6pri/kafka-e-o-sistema-tributario-brasileiro-uma-visao-pela-perspectiva-do-direito-e-economia>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

⁴⁹ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, finanças públicas e política fiscal**: uma análise sob a óptica do direito e economia. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 112.

De qualquer sorte, não há dúvidas da importância da tributação, especialmente no atual estágio de civilização e não é objeto deste trabalho esmiuçar este tema.⁵⁰ Importa aqui é a racionalidade da tributação, para que as transações não sejam inibidas ou distorcidas, em prejuízo ao mercado.

Ao se debruçar no estudo da análise econômica da tributação, Cristiano Carvalho faz valorosas observações:⁵¹

[...] a tributação muitas vezes é nociva, do ponto de vista econômico, isto é, pode gerar ineficiência. Por certo que isso não faz com que se deseje eliminar a tributação, pois o Estado não é possível sem ela, e como este é necessário para proteger direitos individuais, também o é a tributação (um mal necessário, portanto). [...]. O que se deseja, do ponto de vista de eficiência econômica, é a limitação da tributação em um ponto que não seja inviabilizador da atividade privada, única geradora de riqueza para a sociedade. Daí a importância do direito tributário, principalmente das limitações ao poder de tributar.

No que tange à substituição tributária progressiva de ICMS, as empresas comerciais de grande porte enfrentam diversas complicações atinentes ao regime. Quanto aos custos tributários relativos a este imposto estadual, entende-se que possam ser analisados em *stricto sensu* e vistos como custos de transação. Paulo Silveira assim explica:⁵²

A tributação pode ser entendida como um custo de transação em sentido restrito, na medida em que se constitui em um custo para a formalização de um negócio jurídico, assim, em uma operação em que a mercadoria custa 1000 e o imposto incidente sobre a operação de circulação é de 10%, o custo adicional para a realização do negócio é 100, totalizando 1100.

Deveras, as empresas comerciais que negociam mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, como as que foram incluídas no segmento “ferramentas”⁵³, podem experimentar diversos custos tributários nas suas operações,

⁵⁰ Para o juiz da Suprema Corte norte-americana, Oliver Wendell Holmes, “tributos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”.

⁵¹ CARVALHO, Cristiano Rosa de. Análise econômica da tributação. In. TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 260.

⁵² SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 22.

⁵³ Mais adiante se entrará em mais detalhes sobre as mercadorias do segmento “ferramentas”, objetos deste trabalho.

com importantes reflexos nos custos de aquisição, os quais afetarão a precificação e os custos das mercadorias vendidas e, por consequência, os resultados.⁵⁴

Em recente estudo realizado em conjunto entre a CNI e a PWC, a fim de avaliar os efeitos econômicos da generalização do uso do instrumento de substituição tributária de ICMS, uma das conclusões foi a seguinte:⁵⁵

I. A adoção do regime de substituição tributária pode resultar em aumento no preço final da mercadoria ao consumidor se comparado com o mesmo produto sujeito a tributação pelo regime normal de apuração do ICMS. Para demonstrá-la, foram elaborados quadros comparativos entre as duas sistemáticas de tributação - ICMS-ST X ICMS 'Normal', apontando esses impactos e como eles ocorreriam. De acordo com o exemplo adotado, o preço final da mercadoria torna-se aproximadamente 5% superior quando submetida ao regime de substituição tributária comparado à hipótese de adoção do regime normal de apuração do ICMS.

Todavia, nem sempre as empresas comerciais conseguirão transferir o aumento de carga tributária de ICMS e ICMS/ST aos preços, porque tudo depende das condições gerais comerciais específicas de cada mercado e do nível de competitividade. Embora o mercado até possa ajustar os preços em função de oferta e demanda, isso não significa que todos os agentes econômicos tenham ficado satisfeitos com os resultados e tampouco que todos tenham conseguido dele participar. Há vezes, inclusive, que os grandes fornecedores industriais impõem os preços às empresas comerciais e há outros casos que são as empresas comerciais de grande porte quem os impõem aos fornecedores.⁵⁶

⁵⁴ O preço de uma mercadoria é, sem dúvida, um elemento essencial na determinação da lucratividade das empresas comerciais. No entendimento de Adriano Leal e Rubens Famá, “[...] os preços praticados no mercado devem ser suficientemente capazes de remunerar os custos plenos, gerar margem razoável de lucro e cobrir todos os impostos incidentes, que podem ser de três diferentes esferas – federal, estadual e municipal – e de dois tipos básicos – cumulativos e não cumulativos. BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 299.

⁵⁵ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI); PRICEWATERHOUSECOOPERS BRASIL. **A substituição tributária do ICMS no Brasil**: sumário executivo. Brasília, DF, set 2012. p. 3. Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2012/9/a-substituicao-tributaria-do-icms-no-brasil-sumario-executivo>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

⁵⁶ O exemplo dado por Roberto Biava Júnior ajuda a assimilar o assunto: “Assim, se a indústria puder, certamente imporá aos distribuidores e varejistas o valor por ela já pago aos cofres públicos a título de antecipação do imposto (ICMS Substituição Tributária) podendo inclusive promover um aumento adicional do preço (maior do que o custo do imposto adicional). Mas, por exemplo, em uma diferente situação concorrencial pode ser que os distribuidores e varejistas não aceitem o repasse do ICMS – Substituição Tributária no preço, forçando a redução das margens de lucro da indústria, que não conseguiria repassar o ICMS Substituição Tributária, ou conseguiria repassar apenas uma parte deste imposto”. BIAVA JÚNIOR, Roberto. **Impactos da substituição tributária no ICMS**: um estudo qualitativo sob a ótica dos gestores empresariais. 2010. f. 75. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) -- Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2010.

Os custos tributários suportados pelas empresas comerciais nas compras para comercialização de mercadorias sujeitas ao regime de retenção antecipada de ICMS/ST podem variar por razões as mais diversas, entre as quais:

- a) o regime de tributação de PIS e COFINS de seus fornecedores, se não cumulativo ou cumulativo ou até mesmo se os fornecedores forem optantes do Simples Nacional;
- b) o tipo de operação, se interna ou interestadual;
- c) a origem da mercadoria, se nacional ou importada, especialmente em operações interestaduais;
- d) a incidência de IPI;
- e) a margem de valor agregada fixada em percentuais.

Quanto às vendas, uma gama de fatores levam as empresas comerciais a suportar diferentes custos tributários, destacando-se, por exemplo:

- a) o tipo de cliente, se contribuinte ou não contribuinte;
- b) o tipo de operação, se interna ou interestadual;
- c) a origem da mercadoria, se nacional ou importada, especialmente em operações interestaduais;
- d) a destinação declarada pelo cliente, se insumo para industrialização, se mercadoria para comercialização ou se para consumo final (ativo imobilizado ou material de uso ou consumo);
- e) a existência de acordo obrigando à retenção do ICMS/ST e do ICMS/ST DIFAL nas vendas interestaduais a clientes contribuintes do ICMS;
- f) a existência de responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquotas nas vendas interestaduais a clientes consumidores finais não contribuintes.

Diante disso, não há dúvidas de que os custos tributários, por si próprios, são variáveis muito complexas, criam condições desfavoráveis à realização de negócios e são um pesado custo de transação para os agentes econômicos.

André Folloni e Camila Simm veem os tributos como sendo custos de transação, porquanto podem modificar as decisões estratégicas que as empresas tomam:⁵⁷

Em situações de normalidade, tributos já são considerados custos de transação, pois influenciam os agentes econômicos no momento de tomar decisões acerca de estratégias empresariais. Por exemplo, decisões a respeito de em que Estado instalar a planta produtiva (em relação ao ICMS), a transferência da sede para outro Município (no tocante ao ISS), a divisão da produção para auferir benefícios fiscais (remetendo parte do processo produtivo para a Zona Franca de Manaus), e assim por diante.

Sob outro ângulo, é possível afirmar que aos custos tributários são custos de transação *lato sensu*. O mercado necessita de estabilidade de regras, para que os que dele participem saibam como devem agir.⁵⁸ Incertezas jurídicas quanto à tributação em nada favorecem a contratação, apenas aumentam os custos de transação. Segundo Paulo Silveira:⁵⁹

[...] a tributação pode ser considerada um custo a ser verificado na utilização de mecanismos de mercado. As inseguranças decorrentes de um sistema tributário imperfeito implicam em maior incerteza na contratação e, portanto, em um custo de transação maior. [...]
Igualmente, a tributação exerce uma influência fundamental na escolha dos arranjos contratuais.
[...] A tributação deve ser tratada como sendo um custo de transação (custo de utilização dos mecanismos de mercado) nas seguintes situações: i) insegurança jurídica; ii) sonegação; iii) burocracia fiscal; iv) incentivos fiscais e/ elevadas penalidades em matéria tributária. Desse modo, um agente pensará duas ou mais vezes antes de estabelecer uma empresa formal se os custos de transação forem superiores à atuação mediante uma empresa informal.

⁵⁷ FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito tributário, complexidade e análise econômica do direito (AED). **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Santa Maria, v. 11, n. 1, p. 62, 2016. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/19726#.WJoRsBsrLIU>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

⁵⁸ Conforme Luiz Seixas, “a complexidade do sistema tributário produz desestímulos e levados custos de transação aos agentes econômicos.” SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, finanças públicas e política fiscal**: uma análise sob a óptica do direito e economia. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 143.

⁵⁹ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 22-23.

Toda a vasta, complexa e volátil legislação tributária brasileira, emanadas pelos três níveis de governo, provocam uma insegurança jurídica muito prejudicial ao negócios, porque instabilizam as condições de contratação.⁶⁰

A legislação do ICMS, mais precisamente a que rege a substituição tributária progressiva, traz dificuldades acentuadas para as empresas comerciais negociarem suas mercadorias, porque as regras aplicáveis às transações são prolixas, esparsas e instáveis. Certamente, relações entre o fisco e contribuinte por meio de uma normatividade estabilizada conduziriam a maior certeza para contratações, fomentando o mercado.

Cristiano Carvalho, discorrendo sobre segurança jurídica e estabilidade das regras, ensina que:⁶¹

Segurança jurídica é sinônimo de estabilidade normativa. E, como as normas são comandos *ex ante* às condutas humanas, instituindo as regras do jogo, instituem preços a serem calculados pelos indivíduos em seu processo de escolha. Por isso, para que possamos planejar nossa vida é melhor termos regras contrárias aos nossos interesses, porém estáveis no conteúdo, na vigência e na aplicação, do que termos regras ora favoráveis, ora desfavoráveis, ora vigentes, ora revogadas, ora aplicáveis, ora descumpridas pelas próprias autoridades que deveriam aplicá-las. Esse cenário de total insegurança e instabilidade impossibilita o desenvolvimento de qualquer sociedade. (grifo do autor).

Um das condições para que os agentes de mercado possam se planejar para negociar é a segurança jurídica em matéria tributária, não no sentido de certeza absoluta, mas no sentido de previsibilidade.⁶² O inverso, qual seja, a insegurança jurídica, conforme Armando Pinheiro, acarreta custo de monitoramento constante da

⁶⁰ Conforme Luciana Aguiar: “[...] o cenário tributário no Brasil é bastante complexo, basicamente, em decorrência do volume de normas, com sobreposições e redações dúbias que dificultam o seu entendimento, do volume de obrigações a que os contribuintes estão sujeitos, da elevada carga tributária”. AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **Governança corporativa tributária: aspectos essenciais**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 172. (Coleção Academia-Empresa, 18).

⁶¹ CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 187.

⁶² É o mesmo raciocínio defendido por Marco Aurélio Greco: “Em matéria jurídica, não lidamos com duas posições exclusivas e excludentes, mas frequentemente com uma faixa ampla que separa extremos nítidos. [...] Tratando-se de segurança e certeza quanto ao futuro, o máximo que podemos ter são condições de previsibilidade. O futuro pode ser objeto de prognósticos e previsões, mas é impossível emitir um juízo de certeza e segurança especialmente na área jurídica”. GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 64-65.

legislação e das decisões administrativas e judiciais, porque os agentes econômicos precisam conhecer as normas para poderem organizar suas atividades.⁶³

No campo empresarial, não há dúvidas da existência de custos de tributação geradores de custos de transação que afetam operações logísticas e influenciam processos decisórios quanto a abertura de novos estabelecimentos (*v. g.*, centros de distribuição e lojas físicas) ou até mesmo utilização de estabelecimentos de terceiros (*v.g.*, armazéns gerais e operadores logísticos).

A tributação desponta, portanto, como um empecilho ou trava à normal e fluente prática de transações no mercado, por implicar custos aos seus agentes, às vezes tão nocivos que chegam a causar ineficiências.

2.3 Custos de Transação na Forma de Custos de Conformidade à Tributação

Visto de uma perspectiva diferente, observa-se a existência de custos de conformidade intrinsecamente associados ao correto cumprimento de regras de tributação que afetam os preços das transações comerciais.

Na seara do ICMS, há uma vasta legislação que pode ser dividida em geral e específica. Aquela relaciona-se, por exemplo, à composição do valor da operação e às alíquotas aplicáveis, enquanto que esta, ilustrativamente, passa por isenções, reduções de base de cálculo, diferimentos e substituição tributária.

O objeto de análise neste tópico são especificamente os custos de conformidade à tributação para poder “participar do jogo”, numa analogia a ter que dominar as regras de xadrez, sabendo o valor e a função de cada peça, e assim conseguir traçar as táticas e as estratégias para jogar bem e vencer a partida, que no caso equivale a participar competitivamente do mercado e fechar novos e bons negócios. Conquanto conhecer e aplicar a legislação seja um dever (obrigação fiscal) dos contribuintes, entende-se que há uma sutil diferença. Uma coisa é saber jogar o “jogo tributário”, outra coisa são as obrigações tributárias voltadas a pagar tributos devidos e a cumprir com os deveres instrumentais. Aliás, aos contribuintes não basta conhecer a lei aplicável de cada tributo, uma coisa por si só extremamente complicada, faz-se necessário também entender uma miríade de normas infralegais

⁶³ PINHEIRO, Armando Castelar. Segurança jurídica, crescimento e exportações. In: CARVALHO, Paulo de Barros et al. (Org.). **Crédito-prêmio de IPI**: estudos e pareceres III. Barueri: Manole, 2005. p. 275.

composta por regulamentos, decretos, instruções normativas, portarias, atos declaratórios interpretativos, soluções de consulta, e por aí vai.⁶⁴

Também não é suficiente conhecer a legislação aplicável, porque em diversas vezes é preciso saber interpretá-la corretamente.⁶⁵ Ruy Nogueira dizia que “[...] além do estudo científico e técnico generalizado, é da maior relevância que o intérprete examine e alcance ainda as peculiaridades do sistema jurídico, dentro do qual deverá interpretar e aplicar a lei”.⁶⁶ Logo, aumenta-se os custos de conformidade à tributação com consultorias, sem garantia de não haver risco de interpretações diferentes que possam resultar problemas com o fisco e até mesmo derrota em demandas que possam desaguar no Poder Judiciário.

Diante disso, entende-se não ser possível uma grande empresa comercial participar do mercado, competitivamente, desconhecendo as regras de tributação comuns e específicas (e os eventuais risco fiscais) que a atingem em suas operações, receitas e lucros.

Carvalho alerta sobre a necessidade de o sistema jurídico conter regras simples e objetivas para que possam ser compreendidas e aplicadas pelos destinatários, ao menor custo. Segundo esse autor, a complexidade, a prolixidade, a volatilidade e o imenso volume da legislação tributária brasileira tornam o sistema tributário indecifrável ao cidadão comum e muito difícil de ser entendido e acompanhado por profissionais experientes. O autor sustenta que esta dificuldade de interpretação e execução da legislação produz custos de conformidade e, conseqüentemente, custos de transação.⁶⁷

Uma empresa comercial de grande porte, com muitas mercadorias e atividades complexas, normalmente precisa contar com uma equipe de profissionais qualificados trabalhando na área fiscal, de modo a implantar e manter uma competente

⁶⁴ O art. 96 do CTN prevê que a legislação tributária compreende as leis, os tratados, as convenções internacionais, os decretos, e as normas complementares. Estas últimas, em conformidade com o art. 100 do mesmo código, compreende os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativas, a que lei atribua eficácia normativa; os convênios que entre si celebrem os entes da Federação.

⁶⁵ Deve-se dizer que nem é suficiente conhecer o teor da legislação vigente, mas também dominar a que vigorou durante o período que ainda não caiu em decadência. São muito comuns as vezes que as empresas comerciais devem tratar de casos dentro do período decadencial, tais como em auditorias, pedidos de restituição, ressarcimento e compensação, devoluções de compra e de venda. Não é tarefa fácil aos profissionais da área fiscal das empresas lidar com tantas alterações na legislação que regem a tributação.

⁶⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 212.

⁶⁷ CARVALHO, Cristiano Rosa de. Análise econômica da tributação. In. TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 255.

governança tributária.⁶⁸ Além de dominar a legislação tributária, é necessário que os profissionais tenham um largo conhecimento contábil e que dominem o sistema (integrado) de gestão empresarial que a empresa utiliza, normalmente chamado de ERP.⁶⁹ Outro ponto é que esses profissionais deverão conhecer muito bem a empresa comercial, sobretudo:

- a) quais são as mercadorias negociadas;
- b) quem são os fornecedores, os clientes e os concorrentes e eles como estão distribuídos geograficamente;
- c) como funciona a logística operacional;
- d) quais são os canais de venda;
- e) qual é o comportamento das vendas (períodos de alta e de baixa);
- f) quais são as operações de entradas e de saída alcançadas pelo ICMS e, se for o caso, pelo IPI (nos casos de equiparação à industrial);
- g) quais são as receitas tributáveis e não tributáveis por PIS e COFINS não cumulativo e quais são as mercadorias, custos e despesas que dão direito a crédito dessas contribuições; e
- h) quais valores integram e não integram a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Quanto ao ERP, a melhor escolha tende a ser um software que tenha condições de dar aderência às parametrizações fiscais necessárias ao negócio da empresa comercial. É importante ressaltar que a correta parametrização fiscal do sistema de uma empresa comercial de grande porte é uma *conditio sine qua non* para a conformidade à tributação e, conseqüentemente, para que ela consiga ter competitividade no mercado.

⁶⁸ Cecílio Schiguematu: “A governança tributária tem grande relevância para a saúde financeira e para a competitividade das empresas, pois age de duas formas importantes: Primeiro, preventivamente, assegurando um nível adequado de compliance, com o objetivo de mitigar riscos de autuação pelo simples descumprimento de uma obrigação fiscal. Segundo, no planejamento estratégico, no qual se realiza um processo contínuo de avaliação dos impactos fiscais de suas operações. Torna-se, então, cada vez mais evidente a importância de esse tema ser tratado por pessoas com profundo conhecimento, fazendo parte das discussões estratégicas”. SCHIGUEMATU, Cecílio. Os benefícios da governança tributária. **IstoÉ Dinheiro**, São Paulo, 2 fev. 2015. Disponível em: <<https://www.istoedinheiro.com.br/noticias/economia/20150202/beneficios-governanca-tributaria/228785.shtml>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

⁶⁹ *Enterprise Resource Planning* (ERP), traduzido para o português significa Sistema de Gestão Empresarial. Diz respeito a uma ferramenta de sistema, de uso corporativo, capaz de realizar a gestão, o controle e a integração de inúmeros dados, de forma segura e consistente, auxiliando na tomada de decisões.

Contudo, de nada vale dominar a legislação e não saber parametrizar o ERP e de nada vale possuir um ótimo sistema parametrizável e não ter expertise da legislação pertinente. E mais. Não basta apenas parametrizar o ERP, pois é preciso mantê-lo em dia com as alterações legais, exigindo que os profissionais também estejam atualizados.⁷⁰

Ao cadastro de mercadorias, por exemplo, deve ser dada muita atenção, porquanto várias regras tributárias estão normalmente atreladas ao cadastro de cada item de mercadoria, tais como descrição, NCM/SH⁷¹, CEST⁷², GTIN⁷³, identificação da finalidade do item adquirido (revenda ou consumo), se dá direito a crédito de ICMS ou não, se é item sujeito à substituição tributária, se dá crédito de PIS e COFINS; se está sujeito ao IPI e a qual alíquota.

Ao cadastro de fornecedores também se atrelam muitos aspectos fiscais, os quais passam pela verificação da localização (endereço), da regularidade de sua inscrição estadual e no CNPJ, se tem inscrição de substituto tributário, se é contribuinte do Simples Nacional, entre outras coisas.

O cadastro de clientes é outro de suma importância, pois é de onde se buscam informações variadas, como, *v.g.*, inscrição estadual e no CNPJ, localização

⁷⁰ Deve-se alertar que os softwares de gestão empresarial, além de serem adequados à necessidades de negócios, devem admitir as parametrizações fiscais que as atendam, inclusive, se necessário, que sejam customizáveis, isto é, aceitarem modificações específicas conforme as necessidades se apresentem fora do pacote padrão normalmente já disponível.

⁷¹ Para Claudio Francisco, a importância do correto enquadramento de produtos na NCM não pode passar despercebida: “Uma vez que é o código NCM que vai identificar a tributação, se esse estiver incorreto ou mal classificado pode comprometer toda a tributação da mercadoria, encarecendo-a e colocando o contribuinte em dois riscos, de multa e recolhimento futuro de diferenças de impostos. [...] Antes do advento da Substituição Tributária, o Código NCM visava a identificação da mercadoria para fins fiscais e de comércio internacional, além da identificação da alíquota do IPI apenas, no mercado interno. Depois disso muitas novas regras de tributação foram criadas, onde o código NCM passou a ser o referencial para identificador toda cadeia de tributação”. FRANCISCO, Claudio Cortez. **Classificação fiscal de mercadorias: 10 razões para tomar cuidado**. [S.l.], 2 jan. 2018. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/4426/classificacao-fiscal-de-mercadorias-10-razoes-para-tomar-cuidado/>>. Acesso em: 0 jan. 2018.

⁷² Conforme a cláusula sexta do Convênio ICMS 52/2017, considera-se CEST: o código especificador da substituição tributária, composto por 7 dígitos, sendo que: a) o primeiro e o segundo correspondem ao segmento do bem e mercadoria; b) o terceiro ao quinto correspondem ao item de um segmento de bem e mercadoria; e c) o sexto e o sétimo correspondem à especificação do item. Quanto ao CEST, cumpre ao contribuinte o dever de mencionar o respectivo código no documento fiscal que acobertar a operação, ainda que a operação, mercadoria ou bem não estejam sujeitos aos regimes de substituição tributária ou de antecipação do recolhimento do imposto. O obrigatoriedade recaiu inicialmente sobre a indústria e o importador, no mês de jul/2017, seguida alcançou o atacado, em out/2017 e atingirá os demais segmentos econômicos a partir de abr/2018, de acordo com a cláusula vigésima primeira, inciso I e cláusula trigésima sexta, inciso II do mencionado convênio.

⁷³ De acordo com a cláusula terceira, § 6º, do Ajuste SINIEF 7/2005, na redação do Ajuste SINIEF 7/2017, fica obrigatório o preenchimento dos campos cEAN e cEANtrib da NF-e, quando o produto comercializado possuir código de barras com GTIN (Numeração Global de Item Comercial).

(endereço) do cliente e eventual tratamento tributário diferenciado subjetivo que seja aplicado a determinado cliente.

Além desses, existem cadastros fiscais bem específicos, tais como os cadastros de tipos de operações de entradas e de saídas, de CFOP e de CST.

A perfeita combinação de cadastros permite que seja dado o tratamento fiscal e contábil correto às compras, com o registro adequado dos custos de aquisição dos estoques e o aproveitamento dos tributos recuperáveis. Este é um ponto crucial, pois erros no custo de aquisição normalmente acarretam reflexos distorcidos na precificação e no resultado. Erros na recuperação de tributos têm impacto imediato no custo de aquisição e, após a venda, no CMV, afetando o resultado. Créditos fiscais a menor, aumentam custos; enquanto créditos fiscais a maior são passíveis de serem alcançados por multas. Aliás, creditar-se corretamente é um dever, pois se não for feito da forma devida, pode resultar efeitos econômicos.⁷⁴

No caso de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária progressiva de ICMS, os cuidados precisam ser redobrados, porquanto as legislações atribuem responsabilidade solidária às empresas comerciais pelos erros cometidos pelos substitutos tributários, em caso de lesão ao erário.

De qualquer forma, a empresa comercial precisa conferir se os cálculos do ICMS próprio do fornecedor e o ICMS/ST retido por ele estão corretos, pois ambos integram o seu custo de aquisição. Considerar uma mercadoria como sujeita à retenção de ICMS/ST, quando pertence ao regime normal e vice-versa têm impactos comerciais e tributários relevantes e dependendo da situação, poderia levar uma empresa comercial a sérios prejuízos.

As negociações de compras junto aos fornecedores e as emissões das ordens de compra dependem muito do cadastro de mercadorias. Normalmente os ERPs cruzam as notas fiscais emitidas pelos fornecedores com os pedidos de compra e havendo discrepâncias, os erros são acusados, exigindo um tratamento por uma das partes envolvidas.

⁷⁴ Interessante a leitura do excerto do voto do relator, Min. Célio Borja, do STF: “O creditamento não é faculdade do contribuinte, mas dever para com a ordem jurídica objetiva, tanto que não lhe é possível renunciar ao lançamento do crédito do imposto, ainda quando isso fosse conveniente. Nem a lei poderia autorizá-lo a tanto, sob pena de inconstitucionalidade”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 111757/SP**. Relator: Min. Celio Borja. Julgamento: 04 de dezembro de 1987. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicado 26 de fevereiro de 1988. p. 693.

Situação semelhante ocorre em relação às vendas, pois os cadastros combinados auxiliam na correta precificação e emissão das notas fiscais de venda. Se a empresa comercial não souber precificar com os tributos legalmente exigidos e não emitir de forma correta os documentos fiscais, além de ter graves problemas comerciais, pode ainda ter de arcar com pesadas sanções impostas pelo fisco.

Vale ressaltar, por oportuno, erros de tributação no cadastro de mercadorias combinados com cadastros de operações fiscais podem levar a indesejados erros na elaboração de propostas comerciais.

Os inúmeros cenários tributários resultantes de combinações das várias possibilidades de operações dão uma boa noção do tamanho do custo de conformidade à legislação tributária e o quanto isso pode representar como custo de transação nas atividades e negócios empresariais.

A atividade de planejamento tributário, dentro de uma ideia de governança, deve ser considerada como um custo de conformidade à tributação, porque é estratégica e imprescindível para uma participação competitiva no mercado. É indiscutível a importância de uma boa gestão administrativa voltada à redução de custos. Pode-se afirmar tratar-se de um dever irrenunciável dos gestores, incorporado nos arts. 153 e 154 da Lei 6.404/1976, de gerenciar com eficiência os recursos da empresa, o que passa necessariamente por opções tributárias menos onerosas no desenvolvimento das suas atividades.⁷⁵ Portanto, o planejamento tributário diz respeito diretamente a saber jogar o “jogo tributário”.⁷⁶

Na verdade, embora vital aos negócios empresariais, conforme bem exposto por Cristiano Carvalho, a atividade de planejamento tributário é geradora de custos de

⁷⁵ CINTRA, Carlos César Sousa; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. Planejamento tributário à luz do direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET; 2016. p. 98.

⁷⁶ No entendimento de Luciana Aguiar: “São muitos os motivos pelos quais uma sociedade organiza novos negócios, reorganiza ou revisa negócios correntes. As principais razões que justificam mudanças estratégicas na condução das atividades empresariais são a necessidade de acompanhar novas tendências e novas tecnologias, ganhos de escala e competitividade (local ou internacional), redução de custos e aumento de eficiência, captura de sinergias, inovação de produtos e processos, entre outros. Todos os motivos convergem para um mesmo fim: perenizar a sociedade mantendo-a competitiva e lucrativa, tanto quanto possível, para que possa gerar os retornos que dela são esperados. O planejamento tributário, no contexto da presente análise, insere-se em todas as atividades empresariais que trazem consigo potenciais repercussões tributárias, precedendo (ou fazendo parte), portanto, da (i) estruturação de um negócio, primeira modelagem de um novo negócio ou produto que se pretende desenvolver, ou da (ii) reestruturação de um negócio, situação que pressupõe estrutura anterior objeto de revisão e possível mudança”. AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **Governança corporativa tributária: aspectos essenciais**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 200. (Coleção Academia-Empresa, 18).

transação, porque, além de ser geralmente dispendiosa, resulta em embate entre contribuintes e o fisco na disputa por uma riqueza já existente e não por uma riqueza nova (fenômeno *rent seeking*).⁷⁷

Perceba-se que as empresas comerciais podem ter uma teia tributária altamente complicada, na hipótese de operarem com variadas espécies de mercadorias, em muitas unidades da Federação, com diversos tipos de fornecedores e de clientes, através de complexas redes de distribuição, vendendo por canais de venda os mais diversificados, cujos clientes adquirem mercadorias com finalidades diversas. Dependendo de cada caso, sobre da quantidade de SKUs⁷⁸ comercializados, tais empresas poderão ter centenas, milhares ou milhões de regras tributárias. Todas as regras precisam estar mapeadas e parametrizadas no ERP, para a empresa realizar desde as mais básicas operações de compra, venda e transferência, até complexas operações como venda a ordem, venda para entrega futura, etc.

Note-se, portanto, que os custos de conformidade à tributação podem representar custos de transação expressivos, alguns deles mensuráveis e outros não (ou ao menos tão facilmente).⁷⁹ Esses custos de conformidade dizem respeito, sobretudo, mas não exclusivamente, ao correto tratamento tributário das compras e das vendas, fundamental para que em um segundo momento se possa cumprir a obrigação principal (pagar o tributo devido) e os deveres instrumentais (obrigações acessórias).

⁷⁷ CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 233.

⁷⁸ “[...] Essa é a sigla para Unidade de Manutenção de Estoque, basicamente trata-se do número de identidade de um produto, por meio do qual você pode gerenciar a manutenção do seu estoque. É através do SKU que você consegue pesquisar e identificar exatamente qual o produto que foi vendido, entregue ou simplesmente trocado. Enfim, é a alusão dada a cada item de acordo com todas as suas características: forma, cor, tamanho, sabor, entre outras coisas. Falar de mil SKUs é o mesmo que falar de mil artigos que se diferem entre si. O termo **Stock Keeping Unit** (SKU) está ligado à logística de armazém e designa os diferentes itens do estoque, estando normalmente associado a um código identificador. Ou seja, um estabelecimento pode ter 4 SKUs ou 60 mil SKUs. Para entender melhor temos o caso de um posto de gasolina que trabalha com quatro SKUs (gasolina sem chumbo, com chumbo, aditivada e diesel), já um grande mercado ou loja de variedades pode ter 60 mil SKUs ou mais, que mesmo sendo de mesma marca, representa um SKU diferente”. CROWDTASK. **Veja o que o termo SKU tem a ver com seu e-commerce**. [S.l.], 25 fev. 2016. Disponível em: <<http://crowdtask.me/e-commerce/veja-o-que-o-termo-sku-tem-a-ver-com-seu-e-commerce-2/>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

⁷⁹ Aldo Bertolucci, referindo-se aos estudos feitos por Cedric Sandford, relata que entre os custos de conformidade há os custos psicológicos, os quais, em síntese, correspondem ao estresse (medo) gerado para que a empresa se mantenha em *tax compliance*. BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias**: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil. 2001. f. 15. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18042007-145400>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

Revela-se fundamental, portanto, que a empresa comercial se mantenha em conformidade à tributação, para não tributar a maior ou a menor, pois do contrário estará escapando à legalidade, sujeita a multas, e distorcendo os preços de mercado.

Uma perfeita aderência das operações praticadas à legislação representa um importante custo de transação nem sempre possível de ser monetariamente mensurável. Ademais, um outro custo de conformidade à tributação classificável como custo de transação é o alto nível de insegurança jurídica que cercam as atividades das empresas comerciais, muito em conta de interpretações conflitantes entre fisco e contribuintes e pela demora na pacificação de temas tributários controversos.

Enfim, neste tópico tratou-se de examinar os custos de conformidade envolvidos com a adequação das atividades de uma empresa comercial à legislação tributária. Abordou-se sobre a necessidade de uma empresa comercial de grande porte dominar a legislação tributária relativa a sua atividade e aplicá-la nos seus controles internos, para conseguir participar de forma competitiva no mercado.

2.4 Custos de Transação na Forma de Custos de Conformidade às Obrigações Fiscais

No presente trabalho preferiu-se tratar separadamente os custos de conformidade para participar do mercado, conhecendo e aplicando as regras do “jogo tributário”, dos custos de conformidade para cumprir as demais obrigações fiscais.

De fato, normalmente, quando se discute carga tributária, aborda-se o peso dos tributos na economia e o montante arrecadado. Contudo, sob a ótica empresarial, haveria de ser considerada a totalidade das despesas necessárias para o fiel cumprimento da legislação tributária. Tais despesas são conhecidas como custos de conformidade às obrigações fiscais em geral.

Aldo Bertolucci foi quem produziu, no Brasil, um pioneiro e referencial estudo sobre custos de conformidade às leis e disposições tributárias.⁸⁰ O autor manifestou-

⁸⁰ Aldo Bertolucci, baseado nos trabalhos realizados por Cedric Sandford, diz que os custos de conformidade podem ser classificados em três categorias: custos monetários diretos, custos temporais e custos psicológicos. BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias**: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil. 2001. f. 13-15. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18042007-145400>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

se dizendo que os custos de conformidade, embora possuindo estreita relação com as obrigações principais e acessórias previstas no CTN, a elas não se resumem.

Seguindo as linhas de pensamento traçadas por Cedric Sandford⁸¹ sobre custos dos tributos e suas categorias, Bertolucci, no entanto, optou por se dedicar exclusivamente ao exame dos custos operacionais tributários, entendidos por ele como sendo os custos dos recursos aplicados para poder operar a tributação e daí então os estudou separadamente em custos administrativos (incorridos pelo Poder Público) e custos de conformidade (incorridos pelos contribuintes). Ao presente trabalho interessam apenas os últimos, porquanto são os que acarretam ônus direto às empresas. Aldo Bertolucci, ainda no próprio resumo da sua dissertação, apresenta uma objetiva e concisa conceituação sobre custos de conformidade dizendo que “[...] correspondem ao custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias pelos contribuintes.”⁸²

Manter-se em conformidade à legislação de modo a pagar corretamente os tributos e colaborar com a fiscalização e arrecadação mediante o cumprimento de obrigações e deveres diversos, é preciso reconhecer que se trata de uma atribuição com elevados custos de transação para as empresas, como bem observado por Cristiano Carvalho.⁸³

Considerando os mais de 5.500 municípios, 27 Estados, e a União Federal, cada qual com os respectivos legislativos e executivos, somando-se a isso tribunais administrativos em todas as esferas, além dos tribunais de justiça e tribunais federais, e por fim, tribunais superiores, todos despejando incessantemente normas tributárias no sistema, não é de surpreender a complexidade irracional de nosso

⁸¹ Do professor emérito da Universidade de Bath, cumpre destacar que ele ressaltou que os custos de conformidade geram uma desigualdade horizontal e tem uma tendência a provocar regressividade, logo, acarretam efeitos econômicos. De fato, há diversos estudos apontando que os custos de conformidade pesam mais, proporcionalmente, sobre as empresas de menor porte do que comparativamente às empresas de médio e de grande porte. Ou seja, os custos de conformidade são suportados pelas empresas em estão em razão inversa ao porte que possuem. No original: “[...] it does seem to be well-founded that compliance costs generate horizontal inequity and have a market tendency to regressiveness”. SANDFORD, Cedric. Tax compliance costs matter: chancellor please note. **British Tax Review**, London, v. 4, p. 209, 1976.

⁸² BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias**: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil. 2001. f. 6. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18042007-145400>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

⁸³ CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Kafka e o sistema tributário brasileiro**: uma visão pela perspectiva do direito e economia. São Paulo, 29 jan. 2015. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6pri/kafka-e-o-sistema-tributario-brasileiro-uma-visao-pela-perspectiva-do-direito-e-economia>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

ordenamento, tampouco a imensa dificuldade do particular em conhecer, compreender e finalmente obedecer à legislação. Os custos de transação decorrentes sufocam o ambiente de negócios necessário ao desenvolvimento, e infelizmente as instituições jurídicas mostram-se pouco eficientes para reduzi-los.

De acordo com o relatório *Doing Business 2018* do Banco Mundial, o Brasil se mantém como um dos países onde as empresas despendem mais horas de trabalho para pagar tributos. O estudo aponta a existência de uma legislação tributária muito densa, recheada de burocracias que sobrecarregam as empresas. Estimou-se serem gastas 1.958 horas ao ano para cumprir as obrigações fiscais, enquanto outros países da América Latina e Caribe consomem um sexto desse tempo.⁸⁴

A verdade é que as obrigações fiscais previstas no sistema tributário não se limitam a apurar e recolher tributos. Em paralelo, há outras obrigações e deveres que devem ser admitidos, tolerados e suportados em benefício da fiscalização e arrecadação de tributos. Sabidamente, o atendimento dessas demandas conhecidas por obrigações acessórias geram custos de conformidade elevados, os quais se traduzem em custos de transação muito pesados, com efeitos negativos no mercado.⁸⁵

Nesse sentido, Cristiano Carvalho faz esclarecimentos importantes:⁸⁶

[...] para que se possa cumprir com a obrigação tributária é necessário tomar várias medidas que implicam custos, além do tributo propriamente dito. Por isso que regras tributárias em sentido estrito requerem diversas outras regras que possibilitem o seu cumprimento. Essas regras tributárias em sentido amplo se referem à arrecadação e fiscalização dos tributos, sendo denominadas usualmente de 'obrigações acessórias'. [...]

Assim, ser contribuinte implica cumprir diversas ações: manter e informar dados pessoais ao Fisco, pagar os tributos e ainda interpretar (ou contratar alguém para fazê-lo) todo o emaranhado de atos normativos, legais e infralegais.

Esses são os custos de conformidade que, por sua vez, geram custos de transação aos contribuintes.

Em uma pesquisa desenvolvida pela Deloitte entre 2013/2014 sobre compliance tributário no Brasil, foram analisadas as estruturas das empresas para

⁸⁴ THE WORLD BANK. **Doing business 2018**: reforming to create jobs. 15th ed. Washington, 2018. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2018>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

⁸⁵ CARVALHO, Cristiano Rosa de. A análise econômica do direito tributário. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito tributário**: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 201-203.

⁸⁶ CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 229.

atuar em um ambiente complexo. A pesquisa apontou que há uma impressão generalizada de que as empresas suportam despesas adicionais nas atividades de apuração de tributos, especialmente gastos com pessoal e investimentos em tecnologia.⁸⁷

Ademais, segundo a mesma pesquisa, ao serem analisados exclusivamente os custos de manutenção (salário dos empregados acrescido de 80% de encargos) da estrutura da área fiscal das empresas, com os dados modelados obteve-se uma estimativa do custo médio por empresa, segmentada de acordo com o porte.⁸⁸ Levou-se em conta o faturamento médio das organizações, por porte, apurando-se a porcentagem representativa à manutenção dessa estrutura em relação ao faturamento. Foi observado então que as empresas de:⁸⁹

- a) médio porte, com faturamento médio por empresa de R\$ 309,3 milhões, apresentaram um custo médio da área fiscal por empresa de R\$ 806,4 mil, equivalente a 0,26%; e
- b) grande porte, com faturamento médio por empresa de R\$ 1,6 bilhão, apresentaram um custo médio da área fiscal por empresa de R\$ 1,95 milhão, equivalente a 0,12%.

Nessa pesquisa feita pela Deloitte, foi examinado também o custo da estrutura da área consultiva tributária interna nas empresas que possuem profissionais a ela dedicados. Observou-se assim que as empresas de:⁹⁰

- a) médio porte, com faturamento médio por empresa de R\$ 277,8 milhões, apresentaram um custo médio da área consultiva tributária por empresa de R\$ 605,7 mil, equivalente a 0,22%; e

⁸⁷ DELOITTE. **Compliance tributário no Brasil**: as estruturas das empresas para atuar em ambiente complexo. São Paulo, 2013/2014. p. 3. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/tax/ComplianceTributarioBrasil.pdf>> Acesso em: 3 jan. 2018.

⁸⁸ Classificação de empresas de acordo com o faturamento, pelo critério da Deloitte: pequeno porte – até R\$ 100 milhões; médio porte – entre R\$ 100 milhões e R\$ 1 bilhão; grande porte – acima de R\$ 1 bilhão.

⁸⁹ DELOITTE, op. cit., p. 10.

⁹⁰ Ibid., p. 11.

- b) grande porte, com faturamento médio por empresa de R\$ 1,5 bilhão, apresentaram um custo médio da área consultiva tributária por empresa de R\$ 1,14 milhão, equivalente a 0,08%.

Somados os custos das áreas fiscal e consultiva tributária, o peso da estrutura de compliance tributário sobre o faturamento das empresas ficou assim demonstrado:⁹¹

- a) empresas com faturamento entre R\$ 100 milhões e 1 bilhão: fiscal (0,26%) e consultiva tributária (0,22%), total dos custos igual a 0,48%; e
- b) empresas com faturamento acima de R\$ 1 bilhão: fiscal (0,12%) e consultiva tributária (0,08%), total dos custos igual a 0,2%.

Do resultado apresentado, nota-se que as despesas para montar equipes mais qualificadas a fim de garantir o *tax compliance* pesaram proporcionalmente mais em relação ao faturamento para as empresas com faturamento entre R\$ 100 milhões e R\$ 1 bilhão do que para as empresas com faturamento superior a R\$ 1 bilhão. Uma conclusão é que tais despesas são regressivas. Esta constatação de que os custos de conformidade são regressivos e causar penalidades às empresas de menor porte também foi destacada por Aldo Bertolucci e Diego Nascimento, em pesquisas mundiais realizadas sobre o tema.⁹²

Como um referencial para as empresas comerciais de grande porte, há de ser considerado também o relevante estudo recentemente promovido pela FIESP, o qual apontou que.⁹³

- a) custos diretos e indiretos suportados pelas empresas industriais para ficarem em conformidade à tributação representam 1,16% do faturamento

⁹¹ DELOITTE. **Compliance tributário no Brasil**: as estruturas das empresas para atuar em ambiente complexo. São Paulo, 2013/2014. p. 11. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/tax/ComplianceTributarioBrasil.pdf>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

⁹² BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo; NASCIMENTO, Diego Toledo. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, v. 13, n. 29, p. 55-67, maio/ago. 2002.

⁹³ FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (Fiesp). Departamento de Competitividade e Tecnologia (DECOMTEC). **O peso da burocracia tributária na indústria de transformação 2012**. São Paulo, set. 2013. p. 4-5. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/o-peso-da-burocracia-tributaria-na-industria-de-transformacao-2012>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

- b) da indústria de transformação, representando 19,7 bilhões/ano;
- c) esse custo ("a") equivale a 10% do que as empresas pagam com a folha de salários anualmente e que ultrapassa em 58% o investimento em pesquisa e desenvolvimento (P&D);
- d) levando em conta a cumulatividade ainda existente na cadeia, esses custos alcançam 2,6% do preço dos produtos industrializados, os quais, somados à carga tributária percentual de 40,3% repassada aos preços, acarreta um custo total da carga tributária (inclusive com o custo de conformidade para pagá-la) igual a 42,9% do preço;
- e) o custo com funcionários e gestores representa R\$ 13,1 bilhões/ano e equivale a 66,5% do custo do sistema tributário (42,9%), isto é, 28,53%;
- f) os custos com obrigações acessórias, implementação de softwares e terceirização dos serviços, conjuntamente para as empresa são de R\$ 5,2 bilhões/ano ou 26,4% do custo para pagar a carga tributária.

Retomando a análise dos custos de conformidade, resta claro que a obrigação fiscal principal, prevista no §1º do art. 113 do CTN, nasce com a ocorrência do fato gerador. Assim, quanto ao ICMS, o contribuinte, sujeito passivo, deve apurar o tributo e efetuar o correspondente recolhimento. Desse modo, conforme a legislação, realiza-se a apuração do imposto mediante o confronto entre os créditos por entradas e os débitos pelas saídas. Se o saldo apurado for credor, nada é devido do fisco; se devedor, o imposto deverá ser recolhido na forma e no prazo estabelecido na legislação. Por sua vez, o responsável, sujeito passivo por substituição tributária (progressiva), deve apurar e recolher o imposto devido, na forma disposta na legislação. Nos dois casos, considera-se então que o objeto da obrigação principal é o pagamento do tributo devido.

No entanto, cabe dizer que mesmo os pagamentos do ICMS próprio ou do ICMS devido por responsabilidade decorrente de substituição tributária obrigam a empresa comercial ao cumprimento de diversas obrigações acessórias, dentre eles os que concernem à forma e periodicidade de apuração do imposto, ao preenchimento da guia de recolhimento e ao respeito do prazo e da forma de recolhimento. Na verdade, como se viu no tópico anterior, antes mesmo de apurar o imposto, a empresa comercial já incorre em custos de conformidade. Isso porque somente é possível apurar corretamente os tributos que incidem sobre as operações sujeitas ao ICMS, se

antes disso o imposto estiver devidamente incluído no preço de venda faturada e o custo de aquisição estiver ajustado pelos tributos recuperáveis e não recuperáveis, dependendo de cada situação.

Em relação às obrigações acessórias, referidas no §2º do art. 113 do CTN, pode-se dizer que elas têm por objeto obrigações de fazer (prestações positivas) e de não fazer (prestações negativas), mas também a de suportar, dentro da legalidade, proporcionalidade e razoabilidade, as intervenções fiscais relacionadas ao controle da arrecadação e fiscalização do tributária.⁹⁴

Doutrinadores criticam a terminologia usada no CTN, defendendo ser mais adequada a denominação “deveres instrumentais” ao invés de “obrigações acessórias”.⁹⁵ É o caso de Leandro Paulsen, ao tratar sobre o dever de colaboração no direito tributário. De acordo com ele, tais deveres formais ou instrumentais surgem como prestações de fazer, tolerar e são impropriamente denominadas de obrigações acessórias no direito brasileiro.⁹⁶

Alan Corrêa, considerando as lições de Roque Carrazza, corrobora este entendimento ao sustentar que os deveres instrumentais seriam equivalentes a obrigações acessórias e, sendo assim, se constituiriam verdadeiras relações jurídicas, sem conteúdo patrimonial, tendo por objeto um fazer, um abster-se de fazer e ainda um suportar, no interesse da fiscalização tributária.⁹⁷

Luís Schoueri faz um comentário bem crítico aos crescentes custos para o devido adimplemento dos deveres instrumentais, porquanto acarretam um disfarçado aumento na carga tributária. O autor não nega o dever de o contribuinte arcar com

⁹⁴ Deonísio Koch faz uma breve explicação disso: “As obrigações acessórias têm por finalidade instrumentalizar a administração tributária para que esta exerça o seu controle sobre o cumprimento das obrigações tributárias principais pelo contribuinte. São os deveres instrumentais e os procedimentos burocráticos impostos pela legislação tributária, disciplinando e padronizando os procedimentos do contribuinte, com o objetivo de viabilizar o efetivo controle fiscal”. KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: teoria e prática**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2012. p. 368-369.

⁹⁵ Segundo Paulo de Barros Carvalho, a expressão “obrigações acessórias” é falaciosa, pois não é rara a inexistência de obrigações principais e nem por isso deixa-se de exigir o cumprimento de obrigações. Há entidades imunes ou isentas obrigadas à prestação de declarações ao fisco, sem que existam tributos a pagar. A crítica é justamente por conta disso, denominar-se uma obrigação de acessória, quando pode sequer existir uma obrigação principal.

⁹⁶ PAUSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 92.

⁹⁷ CÔRREA, Alan Cesar Monteiro. **O Sped e a racionalização das obrigações tributárias acessórias: promessa ou realidade? Um panorama das exigências tributárias instrumentais no âmbito do ICMS nos Estados da Região Norte do Brasil a partir da implantação do SPED fiscal ICMS/IPI**. 2016. f. 35. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Estudos Sociais, Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2016. Disponível em: <<http://tede.ufam.edu.br/bitstream/tede/5112/2/Disserta%C3%A7%C3%A3o-Alan%20Cesar%20Monteiro%20Correa.pdf>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

tributos para o sustento dos gastos sociais, mas critica a legitimidade de se exigir que ele incorra em despesas exorbitantes para pagar tributos. Reconhece o autor que existe um preço para se pagar um tributo, que ultrapassa o valor do tributo em si, mas ressalva a necessidade de razoabilidade.⁹⁸ Há quem defenda, inclusive, a existência de três categorias de obrigações tributárias: as principais, as acessórias e os “deveres anexos ou laterais”, tal como o faz Éderson Porto.⁹⁹

Certamente, o atendimento correto, segundo a legislação, de todas as obrigações fiscais às quais se submetem as empresas comerciais de grande porte tem um preço, nem sempre mensurável em dinheiro, mas que importam em significativos e não raras vezes quase insuportáveis custos de transação, sobretudo no espinhoso regime de substituição tributária progressiva do ICMS.

No que tange à variabilidade de obrigações fiscais acessórias absorvidas pelas empresas que atuam em diferentes segmentos e tendo distintos tamanhos (porte), são interessantes as anotações feitas por Fabiano Ferreira:¹⁰⁰

As obrigações acessórias impostas às organizações podem variar de uma empresa para outra, devido aos vários segmentos em que elas podem atuar. Para cada um desses segmentos há impostos específicos, logo, há obrigações acessórias específicas. Por exemplo: os impostos que são imputados às empresas de vendas no varejo são diferentes das indústrias e das prestadoras de serviços. Dessa forma, as obrigações acessórias são diferentes para cada uma dessas empresas. Outra fator que muda as características dos impostos

⁹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 490-491.

⁹⁹ Éderson Garin Porto adverte que a expressão “deveres anexos ou laterais” é passível de confusão com as chamadas obrigações acessórias. Então ele, de forma inédita, assim sustenta: “A chamada obrigação tributária principal existe porque visa atender às necessidades estatais, representando a maior parte da receita do Estado. Por óbvio que as obrigações tributárias acessórias estão voltadas à perfeita satisfação dessa necessidade, orientando e facilitando o seu adimplemento. Porém, considerando a obrigação tributária como complexa, pode-se identificar deveres que, apesar de não estarem expressamente previstos na legislação tributária, decorrem do padrão de comportamento esperado e ditado pelas normas constitucionais já invocadas, a saber: princípio democrático e republicano (artigo 1º parágrafo único), princípio da moralidade (artigo 37) e princípios da solidariedade e da fraternidade (preâmbulo e artigo 195). Esses deveres visam, sobretudo, preservar a integridade dos sujeitos da relação obrigacional tributária, podendo assumir, por vezes, a feição de informação, guarda diligente de documento ou coisa, omissão de certas condutas prejudiciais à contraparte ou, simplesmente, um comportamento leal”. PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 72.

¹⁰⁰ FERREIRA, Fabiano. **Concepção de um método de mensuração dos custos de conformidade tributária**: o caso da Emater/RS-Ascar. 2012. f. 30-31. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -- Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), 2012. Disponível em: <<http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/4160/14.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

atribuídos às empresas e por consequência as obrigações acessórias é o porte, o tamanho das empresas.

São, portanto, pertinentes os comentários assim feitos por Luiz Seixas:¹⁰¹

Não é apenas a elevada carga tributária brasileira que responde pelo desempenho da atividade empresarial no país. Um outro entrave ou ônus suportado pelos agentes econômicos corresponde aos custos relativos ao cumprimento de obrigações complementares vinculadas ao pagamento de tributos. [...] Numa simplificação, o custo de conformidade da tributação é o que o contribuinte paga para pagar tributos.

Para Luiz Seixas, custos de conformidade muito elevados podem resultar para as empresas comerciais perdas de eficiência econômica, pois haverá alocação de recursos em atividades sem a geração de benefício social. Esses custos seriam portanto um peso morto para a economia, pois gerariam perdas de excedente social. Além disso, tais custos poderiam inclusive provocar o descumprimento de obrigações fiscais até mesmo a fuga, quando possível, para outros sistemas tributários de menor complexidade.¹⁰²

É inegável, de qualquer sorte, o fato de a adoção do regime de substituição tributária relativo às operações subsequentes, no campo do ICMS, trouxe benefícios, como a praticabilidade, isto é, a praticidade de fiscalizar e arrecadar, e a redução da sonegação. Mas também é verdadeiro que houve uma forte “terceirização” do trabalho realizado pelo fisco, com um enorme encargo repassado aos contribuintes.¹⁰³ Neste contexto, as empresas comerciais assumiram muitos custos de conformidade, seja na condição de contribuintes substituídas, em operações internas, ou na condição de

¹⁰¹ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, finanças públicas e política fiscal**: uma análise sob a óptica do direito e economia. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 177.

¹⁰² Ibid., p. 180.

¹⁰³ Caio Takano adverte: “Nem toda medida de simplificação ou praticabilidade será tolerada em nosso ordenamento jurídico. Como qualquer atuação estatal, deve respeitar os direitos fundamentais dos contribuintes, justificando-se as restrições as quais imponham sobre estes. Enquanto seja certo que a busca pela praticabilidade e simplicidade deve nortear a imposição de deveres instrumentais, como forma de promover a igualdade geral, é necessário sempre ponderar, no caso concreto, eventuais conflitos com outros princípios e direitos fundamentais dos contribuintes e não contribuintes, afastando-se qualquer pretensão de primazia – absoluta ou relativa – do Princípio da Praticabilidade”. TAKANO, Caio Augusto. **Limitações aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, §2º do código tributário nacional)**. 2015. f. 115. Dissertação (Mestrado em Direito) -- Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-29052016-181728/pt-br.php>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

contribuintes normais, nas operações interestaduais, com assunção de obrigações decorrentes de responsabilidade tributária.

O capítulo III do Convênio ICMS nº 52/2017¹⁰⁴ é dedicado às obrigações acessórias diretamente ligadas à substituição tributária do ICMS, com destaque à inscrição de substituto tributário, à GIA/ST e à EFD ICMS IPI (SPED fiscal). Independente disso, cada unidade federada traz no bojo da sua legislação tributária os deveres instrumentais ligados ao ICMS e ao ICMS/ST, ICMS/ST DIFAL e ICMS DIFAL. Luís Schoueri captura perfeitamente o que ocorre no mundo real:¹⁰⁵

[...], embora a informatização da Administração Pública – e em especial da Administração Tributária, deveria levar a uma simplificação e racionalização do processo de arrecadação, não é difícil notar que, paradoxalmente, cresceu a exigência de deveres instrumentais. A cada passo em direção à informatização, novas informações são exigidas, ou planilhas devem ser preenchidas, para atender aos novos passos. Tais planilhas, muitas vezes, apenas repetem dados que já são de conhecimento da Administração, mas fornecidos de modo diverso. Ou seja: obriga-se o particular a um esforço para duplicar uma informação já fornecida, apenas para a conveniência da Administração. Ora, dificilmente tal conveniência pode se confundir com o ‘interesse’ da arrecadação ou da fiscalização. É dizer: o dever instrumental não vai ao ponto de o particular substituir a própria Administração em sua tarefa interna de manipular os dados de que ela já dispõe. O particular não está a serviço da Administração. Daí que cabe à Administração o dever de racionalizar suas exigências, não se podendo admitir que cumule deveres instrumentais, sem qualquer análise.

A era SPED¹⁰⁶, entretanto, não trouxe alívio aos contribuintes, pelo contrário, acarretou um número antes inimaginável de novos cuidados para o cumprimento dos

¹⁰⁴ O STF concedeu medida cautelar em Tutela Provisória na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5866, datada de 27/12/2017, mandando suspender os efeitos das cláusulas 8ª, 9ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª e 26ª do Convênio ICMS 52/2017. As referidas cláusulas produziram efeitos a partir de 1º/01/2018.

¹⁰⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 492.

¹⁰⁶ Conforme explicação dada no sítio do Conselho Federal de Contabilidade: “Sped significa Sistema Público de Escrituração Digital. Trata-se de uma solução tecnológica que oficializa os arquivos digitais das escriturações fiscal e contábil dos sistemas empresariais dentro de um formato específico e padronizado. De forma objetiva, o Sped pode ser entendido como um software que será disponibilizado pela Receita Federal para todas as empresas a fim de que elas mantenham e enviem a este órgão informações de natureza fiscal e contábil (a partir da escrituração digital mantida nas empresas) e informações previdenciárias, bem como os Livros Fiscais, Comerciais e Contábeis gerados a partir da escrituração (já registrados nos órgãos do Comércio), além das Demonstrações Contábeis. O contribuinte poderá validar esses arquivos, assinar digitalmente, visualizar seu conteúdo e transmitir eletronicamente seus dados para os órgãos de registro e para os fiscos das diversas esferas. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. (CFC). **O que é?** Brasília, DF, 2018. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/projetos/sped/>. Acesso em: 3 jan. 2018.

deveres instrumentais, sob pena de imposição de pesadas multas por infrações a legislação. Neste ponto em particular, Éderson Porto apresenta suas observações críticas:¹⁰⁷

No entanto, o modo como os procedimentos vêm sendo implantados na legislação brasileira autoriza dizer que a burocracia dos meios tradicionais repete-se na via eletrônica. Em outras palavras, a complexidade e as dificuldades impostas pela legislação tributária apenas mudaram de formato. [...] A promessa de menos burocracia, menos cumulação de obrigações acessórias e menores custos aos contribuintes não se concretizou até o presente momento.

Cumpra observar que os contribuintes passaram a ficar expostos, em algumas situações, à vigilância tecnológica em tempo real, numa espécie de “Big Brother” tributário.¹⁰⁸

Merecem ser destacados alguns deveres instrumentais intrinsecamente relacionadas à substituição tributária de empresas comerciais de grande porte, sobretudo aquelas que operam em diversas unidades da federação: NF-e, NFC-e, EFD ICMS IPI, GIA, GIA-ST, GNRE e informes e arquivos eletrônicos específicos para provar direito ao ressarcimento de ICMS/ST.¹⁰⁹

Caio Takano, abordando a respeito de limitações à instituição de deveres instrumentais em face à informatização fiscal, comenta:¹¹⁰

A realidade mudou. A inserção de novas tecnologias nos mecanismos de fiscalização da Administração Pública não é neutra, mas, antes, implica profundas transformações no sistema tributário brasileiro e, em especial, no regime jurídico dos deveres instrumentais. A constatação de que a informatização altera a operacionalidade do sistema e a

¹⁰⁷ PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 183-184.

¹⁰⁸ Abordando temas de tecnologia da informação relacionados à tributação, Roberto Dias Duarte assim se manifesta: “o segundo fator acelerador de mudanças na realidade brasileira, que nos impulsiona rumo à Era do Conhecimento, é o Big Brother Fiscal, termo que utilizo para denominar o conjunto de ações das autoridades fiscais brasileiras no sentido de obter informações sobre todas as operações empresariais em formato eletrônico. Ou seja, a vigilância em tempo real por parte do fisco”. DUARTE, Roberto Dias. **Big Brother na era do conhecimento**: como a certificação digital, SPED e NF-e estão transformando a gestão empresarial no Brasil. Belo Horizonte: Quanta Editora e Empreendimentos, 2008. p. 28.

¹⁰⁹ No Estado de São Paulo, por exemplo, a Portaria CAT nº 158/2015 estabelece disciplina para o ressarcimento do imposto retido por sujeição passiva por substituição e dispõe sobre procedimentos correlatos.

¹¹⁰ TAKANO, Caio Augusto. **Limitações aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, §2º do código tributário nacional)**. 2015. f. 237. Dissertação (Mestrado em Direito) -- Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-29052016-181728/pt-br.php>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

relação entre fisco e contribuinte impõe novas reflexões sobre os limites impositivos aos deveres instrumentais.

Muitos recursos financeiros e de tempo são dispendidos pelas grandes empresas comerciais para se manterem em conformidade à tributação em relação aos deveres instrumentais. Além disso, há um custo de oportunidade a ser levado em consideração e sopesado. É que analisado sob o ângulo da racionalidade econômica, isto é, colocando-se em uma balança custos versus benefícios, o peso dos valores envolvidos para atender deveres instrumentais no Brasil pode ser demasiadamente caro.¹¹¹

Recorrendo à supramencionada pesquisa realizada pela Deloitte relativa a compliance tributário no Brasil, no que tange a prioridades e desafios, foi respondido pelos participantes o seguinte:¹¹²

Quando perguntados sobre as dificuldades para o atendimento às prioridades levantadas, os respondentes assinalaram que a evolução tecnológica do ambiente tributário brasileiro não foi acompanhada pela modernização nem ela desburocratização dos processos.

A informatização, que poderia permitir maior transparência e agilidade, acabou por tornar o processo ainda mais complexo e suscetível a riscos.

Isso porque, por conta do cruzamento de dados praticamente em tempo real, a possibilidade de erros ainda é maior, tornando a fiscalização eletrônica ainda mais implacável do que a fiscalização em campo.

Entre as dificuldades para os participantes conseguirem cumprir as suas prioridades, foram citadas, entre outras:¹¹³

- a) complexidade no atendimento das obrigações eletrônicas, devido ao grande número de declarações exigidas;
- b) dificuldade no acompanhamento das mudanças na legislação tributária;
- c) fiscalização eletrônica pelo Fisco, ou seja, cruzamento de dados sem necessariamente uma fiscalização em campo;

¹¹¹ CARVALHO, Cristiano Rosa de; JOBIM, Eduardo. O direito tributário e a interpretação econômica do direito: deveres instrumentais, custos de conformidade e custos de transação. In. TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito & economia**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 243.

¹¹² DELOITTE. **Compliance tributário no Brasil**: as estruturas das empresas para atuar em ambiente complexo. São Paulo, 2013/2014. p. 14. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/tax/ComplianceTributarioBrasil.pdf>>; Acesso em: 3 jan. 2018.

¹¹³ Ibid., p. 15.

d) custo e complexidade na manutenção de arquivos em papel e eletrônico.

Importa considerar um outro aspecto dos custos de conformidade às obrigações fiscais, sejam elas principais ou deveres instrumentais, relacionadas à substituição tributária progressiva do ICMS. À medida que esses custos aumentam, as empresas comerciais perdem lucros e capacidade de investimentos, o Governo Estadual gasta mais para fiscalizar e arrecadar o ICMS e o Governo Federal arrecada menos IRPJ e CSLL, logo, a sociedade toda perde. Os tributos devem ser exigidos em prol da sociedade e não em seu desfavor. Misabel Derzi e Frederico Breyner perceberam o impacto causado pelos custos de conformidade em face da grande complexidade da legislação tributária:¹¹⁴

[...] Outra razão diretamente relacionada com o aumento dos custos é a complexidade do regime tributário, a afetar não apenas o contribuinte, mas também a razão custo/benefício para o Estado: quanto maior a complexidade, maior o custo de conformidade, menor a capacidade econômica a ser oferecida à tributação e maiores os custos administrativos de fiscalização e arrecadação.

Enfim, os custos de conformidade suportados pelas empresas comerciais de grande porte para cumprir as obrigações fiscais principais e os deveres instrumentais, a par da elevada carga tributária, representam um custo de transação muito elevado por inúmeros fatores, mas, sobretudo, pela complexidade de serem cumpridas e pelos investimentos necessários em profissionais qualificados e em tecnologia da informação de primeira linha.

¹¹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Princípio da legalidade e os custos de conformidade na instituição de deveres instrumentais. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Racionalização do sistema tributário**. Organização: Priscila de Souza. 1. ed. São Paulo: Noeses: IBET, 2017. p. 960.

3 DA CONEXÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS COM O ICMS, NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA, E OS CUSTOS DE TRANSAÇÃO SUPOSTOS PELAS EMPRESAS COMERCIAIS

O capítulo está dedicado à análise de várias facetas da tributação associadas às receitas e ao valor da operação, sobretudo as conexões existentes entre o ICMS e os tributos federais que afetam a formação de preços, tanto por dentro quanto por fora, combinado com estudos dos débitos de responsabilidade relativos ao ICMS/ST, ICMS/ST DIFAL e ICMS DIFAL.

3.1 A Base de Cálculo do ICMS e os Efeitos do *Gross up* com Tributos Federais

A CF/88, no art. 155, II e §2º, XII, “i”, diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Em atenção ao referido dispositivo, a LC 87/96, no §1º do art. 13, determina que o ICMS integra a sua própria base de cálculo do ICMS, implicando a adoção do método de cálculo por dentro, fazendo com que o imposto incida sobre si mesmo.

Pesadas críticas doutrinárias são feitas a respeito do cálculo por dentro, porque não seria racional fazer incidir imposto sobre mesmo imposto. Nesse sentido, Célio Kalume se manifesta argumentando se tratar de uma anomalia, com utilização de técnica ultrapassada de tributação, nem transparente e tampouco eficaz.¹¹⁵ Para Roque Carrazza, a base de cálculo do ICMS não pode ser outra coisa senão o valor real da operação mercantil efetuada, em observância à Constituição Federal, devendo-se assim rejeitar os artifícios matemáticos ou legislativos que a modifiquem.¹¹⁶

Há um estudo da CNI, do ano de 2014, contendo diversas recomendações da indústria para racionalizar o sistema tributário brasileiro, em face às eleições que ocorreriam naquele ano, e é de se destacar o seguinte do seu sumário executivo:¹¹⁷

¹¹⁵ KALUME, Célio Lopes. **ICMS**: didático. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2014. p. 253-254.

¹¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. rev. e ampl. até a EC 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 345.

¹¹⁷ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI). **Cumulatividade**: eliminar para aumentar a competitividade e simplificar. Brasília, DF: CNI, 2014. p. 13. Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2014/07/propostas-da-industria-para-as-eleicoes-2014-caderno-3-cumulatividade-eliminar-para-aumentar-a-competitividade-e-simplificar>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

10. Adotar o cálculo por fora

- Substituir o sistema de cálculo ‘por dentro’ pelo cálculo ‘por fora’ na apuração do valor a ser pago de ICMS, do PIS/Pasep e da Cofins. Essa alteração evita que a alíquota desses tributos seja considerada na composição da base de cálculo sobre a qual o imposto é aplicado.
- Possibilitar que as alíquotas do ICMS, do PIS/Pasep e da Cofins sejam aplicadas diretamente sobre o valor da futura do produto ou serviço comercializado, o que torna as operações tributárias mais simples e transparentes. (grifo do autor).

De qualquer forma, a verdade é que o STF, guardião da Constituição Federal, há muitos anos reconheceu a constitucionalidade desta sistemática de cálculo por dentro aplicado ao ICMS e vem mantendo este entendimento.¹¹⁸

Posto isso, neste trabalho, a ideia é avançar um pouco mais. Há diversos estudos sobre os impactos do ICMS nos preços, entretanto, na maioria dos casos, eles estão desassociados da influência deste imposto em conjunto com as contribuições do PIS e COFINS. No entanto, essa é uma questão importante, pois de acordo com o §5º do art. 12 do DL 1.598/1977, alterado pela Lei 12.973/2014, na receita bruta incluem-se todos os tributos sobre ela incidentes.

A base de cálculo do PIS e COFINS, no regime cumulativo, em conformidade com as disposições dos arts. 2º e 3º da Lei 9.718/1998, é o faturamento, assim entendido a receita bruta de que trata o art. 12 do referido decreto-lei. De outro lado, no regime não cumulativo das mesmas contribuições, consoante dispõe art. 1º, *caput* e §1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a base de cálculo é o total das receitas auferidas, dentre as quais se incluem a receita bruta prevista no art. 12 do decreto-lei supramencionado.

Os dispositivos legais ora examinados não deixam dúvidas de que o ICMS, o PIS e a COFINS são tributos que integram o preço de venda, logo, compõem a receita bruta. Deixa-se claro que não se ignora os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais opostos à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, porque o imposto estadual não constituiria receita bruta do contribuinte dessas duas contribuições sociais.¹¹⁹

¹¹⁸ “Agravo regimental no agravo de instrumento. Tributário. ICMS. Cálculo ‘por dentro’. Precedentes. 1. A Corte consolidou entendimento no sentido da constitucionalidade da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo. 2. Agravo regimental não provido”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Ag. Reg. no agravo de instrumento 651.873 São Paulo**. Agravantes: Delga Automotiva Indústria e Comércio. Ltda. Agravados: Estado de São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, Julgamento 04 de outubro de 2011.

¹¹⁹ Como se sabe, a disputa travada no RE 574.706-PR ainda não transitou em julgado no STF. Em março de 2017, a maioria dos ministros do STF decidiu que o ICMS não constitui receita bruta e

De qualquer modo, os contribuintes do imposto estadual e das contribuições federais em exame fazem o repasse dos tributos ao preço de venda, sobretudo os que o integram por dentro, impactando a receita bruta. O repasse é realizado pelo método *gross up*, uma técnica, arguta e ardilosa, vale dizer, de fazer com que cada um dos tributos incida sobre o outro, em um verdadeiro cálculo circular que mascara a carga tributária efetiva transferida aos preços. Deveras, a verdade é que todo tributo incidente sobre preço de venda precisa ser calculado por *gross up*, por força de determinação legal vigente, salvo aqueles que a própria lei excepciona. Sendo assim, as empresas transferem aos preços as despesas tributárias.¹²⁰ Não seria crível que uma empresa não fizesse o repasse dos tributos aos preços, mesmo aqueles (PIS e COFINS) que, teoricamente, não comportariam repercussão econômica, porque o dinheiro para custeá-los tem que vir de algum lugar.¹²¹ Isso é da racionalidade do jogo e tanto é assim que o §4º do art. 12 do DL 1.598/1977, na redação dada pela Lei 12.973/2014, determina que na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador pelo vendedor dos bens na condição de mero depositário, a exemplo do IPI e do ICMS/ST. Dessa forma, integram a receita bruta, além do ICMS, as contribuições sociais ao PIS e COFINS, os três tributos por dentro. É da lógica do sistema jurídico hoje vigente que os referidos tributos componham o preço, integrando a receita bruta.¹²²

Voltando ao cerne deste tópico, observa-se que, além de calculados por dentro, o ICMS é base de cálculo do PIS e da COFINS, o PIS é base de cálculo da COFINS e do ICMS e, por fim, a COFINS é base de cálculo do PIS e do ICMS.¹²³ Por conta

não deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS. Todavia, aguarda-se ainda o julgamento dos embargos de declaração opostos pela União em outubro de 2017. Mantida a decisão, o cálculo tradicional do *gross up* deverá passar por um importante ajuste, que deve resultar um preço de venda menor. Outro ponto que merece atenção diz respeito ao repasse de PIS e COFINS aos preços, pois há quem entenda que isso não é possível, porquanto são tributos que devem ser suportados pelo contribuinte que auferir as receitas. Todavia, indubitavelmente, todos os tributos que as empresas suportam são repassados aos preços.

¹²⁰ BERGAMINI, Adolpho. **PIS e COFINS**: análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial, pronunciamentos do comitê de pronunciamentos contábeis. São Paulo: FISCOsoft, 2016. p. 119. (Coleção curso de tributos indiretos; v. 2).

¹²¹ Conforme Kiyoshi Harada: “Como já escrevemos, o imposto indireto é aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica. Por isso, o valor dos tributos indiretos, a exemplo do valor da folha de pagamento e do valor da matéria-prima, entra na composição do preço das mercadorias e dos serviços que agrega, ainda, o valor pertinente à margem de lucro. Na prática, até os tributos diretos que não comportam, em princípio, o fenômeno da repercussão econômica estão sendo repassados a consumidores”. HARADA Kiyoshi. **ICMS**: doutrina e prática. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 83-84.

¹²² BERGAMINI, op. cit., p. 123.

¹²³ Por enquanto, neste trabalho, optou-se por reconhecer que as empresas ainda formem seus preços de venda incluindo ICMS, PIS e COFINS por dentro e que o ICMS integre a base de cálculo do PIS e COFINS.

disso, obviamente, nota-se que a “alíquota efetiva” dos três tributos é superior à “alíquota nominal”.

Ao se comparar as cargas tributárias nominais de ICMS, PIS e COFINS com as suas respectivas cargas tributárias efetivas, ajustadas de acordo o regime adotado das duas contribuições sociais, mediante cálculo por dentro, apura-se:

Tabela 1 - ICMS e PIS/COFINS Não Cumulativo - Carga Tributária Nominal e Efetiva

ICMS		PIS/COFINS Não Cumulativo			
		9,25%			
Operação	Alíquota Nominal	Carga Tributária Nominal	Carga Tributária Efetiva	Diferença %	Diferença em pp
Interna	18%	18% + 9,25% = 27,25%	$((1/(1-18\%-9,25\%))-1)*100=$ 37,46%	37,47	10,21
	12%	12% + 9,25% = 21,25%	$((1/(1-12\%-9,25\%))-1)*100=$ 26,98%	26,96	5,73
Interestadual	7%	7% + 9,25% = 16,25%	$((1/(1-7\%-9,25\%))-1)*100=$ 19,40%	19,38	3,15
	4%	4% + 9,25% = 13,25%	$((1/(1-4\%-9,25\%))-1)*100=$ 15,27%	15,25	2,02

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 2 - ICMS e PIS/COFINS Cumulativo - Carga Tributária Nominal e Efetiva

ICMS		PIS/COFINS Cumulativo			
		3,65%			
Operação	Alíquota Nominal	Carga Tributária Nominal	Carga Tributária Efetiva	Diferença %	Diferença em pp
Interna	18%	18% + 3,65% = 21,65%	$((1/(1-18\%-3,65\%))-1)*100=$ 27,63%	27,62	5,98
	12%	12% + 3,65% = 15,65%	$((1/(1-12\%-3,65\%))-1)*100=$ 18,55%	18,53	2,90
Interestadual	7%	7% + 3,65% = 10,65%	$((1/(1-7\%-3,65\%))-1)*100=$ 11,92%	11,92	1,27
	4%	4% + 3,65% = 7,65%	$((1/(1-4\%-3,65\%))-1)*100=$ 8,28%	8,24	0,63

Fonte: Elaborado pelo autor.

Fica evidente o real incremento na carga tributária usando-se do método *gross up* para repassar tributos aos preços de venda. Ao se examinar, ilustrativamente, o caso mais gritante exposto nos demonstrativos acima, cujas alíquotas de ICMS (18%) e de PIS e COFINS (9,25%) perfazem uma carga tributária nominal de 27,25%, observa-se que depois de ajustadas por *gross up* elas perfazem uma carga tributária efetiva de 37,46%, com uma variação positiva de 37,47%, representada por uma majoração de 10,21 pontos percentuais. É um aumento de carga tributária assombroso, certamente despercebido pela imensa maioria dos contribuintes, consumidores finais. Nem mesmo a Lei 12.741/2012¹²⁴, conhecida como “Lei de

¹²⁴ Art. 1º Emitidos por ocasião da venda ao consumidor de mercadorias e serviços, em todo território nacional, deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda. [...] § 2º A informação de que trata este artigo poderá constar de painel afixado em local visível do estabelecimento, ou por qualquer outro meio eletrônico

Transparência Fiscal” consegue dar conta de revelar a profundidade e a extensão esta aberração, revelando uma afronta ao princípio da transparência fiscal insculpido no §5º do art. 150 da CF/1988¹²⁵.

De forma ainda mais concentrada, apenas para exemplificar, compara-se as alíquotas nominais de ICMS mais comuns com as suas respectivas alíquotas efetivas, depois de ajustadas pelas alíquotas de PIS e COFINS de diferentes regimes, mediante *gross up*:

Tabela 3 - ICMS - Carga Tributária Nominal e Efetiva com PIS/COFINS Não Cumulativo

ICMS Operação	PIS/COFINS Não Cumulativo 9,25%			
	Alíquota ICMS Nominal	Alíquota ICMS Efetiva	Diferença %	Diferença em pp
Interna	18%	$18/(1-0,18-0,0925) = 24,74\%$	37,4	6,74
Interestadual	12%	$12/(1-0,12-0,0925) = 15,24\%$	27,0	3,24
	7%	$7/(1-0,07-0,0925) = 8,36\%$	19,4	1,36
	4%	$4/(1-0,04-0,0925) = 4,61\%$	15,3	0,61

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tabela 4 - ICMS - Carga Tributária Nominal e Efetiva com PIS/COFINS Cumulativo

ICMS Operação	PIS/COFINS Cumulativo 3,65%			
	Alíquota ICMS Nominal	Alíquota ICMS Efetiva	Diferença %	Diferença em pp
Interna	18%	$18/(1-0,18-0,0365) = 22,97\%$	27,6	4,97
Interestadual	12%	$12/(1-0,12-0,0365) = 14,23\%$	18,6	2,23
	7%	$7/(1-0,07-0,0365) = 7,83\%$	11,9	0,83
	4%	$4/(1-0,04-0,0365) = 4,33\%$	8,3	0,33

Fonte: Elaborado pelo autor.

ou impresso, de forma a demonstrar o valor ou percentual, ambos aproximados, dos tributos incidentes sobre todas as mercadorias ou serviços postos à venda. § 3º Na hipótese do § 2º, as informações a serem prestadas serão elaboradas em termos de percentuais sobre o preço a ser pago, quando se tratar de tributo com alíquota ad valorem, ou em valores monetários (no caso de alíquota específica); no caso de se utilizar meio eletrônico, este deverá estar disponível ao consumidor no âmbito do estabelecimento comercial. BRASIL **Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012**. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

¹²⁵ Art. 150. [...] §5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre as mercadorias. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 03 jan. 2018.

Tomando como exemplo, novamente, o caso com números mais relevantes, percebe-se o forte efeito do cálculo por dentro na própria alíquota do ICMS, combinado com as alíquotas do PIS e COFINS não cumulativo. Observa-se que uma alíquota nominal de ICMS de 18% atinge uma alíquota efetiva de 24,74%, representando uma variação positiva de 37,4%, equivalente ao acréscimo de 6,74 pontos percentuais.

Matematicamente, elabora-se uma fórmula simples que apura um fator de agregação que será aplicado ao preço de venda sem tributos (custo mais margem), de modo a se determinar o montante de tributos que nele será incluído.¹²⁶

O reflexo do *gross up* na formação de preços pode ser medido pela aplicação da seguinte fórmula de cálculo:

$$\text{Preço de Venda com ICMS, PIS e COFINS por dentro} = \frac{\text{Preço de Venda sem ICMS, PIS e COFINS por dentro}}{(1 - \text{alíq. ICMS} - \text{alíq. PIS} - \text{alíq. COFINS})}$$

Esta metodologia de cálculo é que faz com que a carga tributária efetiva repassada aos preços seja maior do que a carga tributária nominal. A alternativa mais justa e transparente seria que tributos como o ICMS, PIS e COFINS fossem calculados por fora, pelas suas reais alíquotas efetivas (e não pelas nominais) e sem que um incidisse sobre o outro (cálculo não circular). Melhor ainda é que estes três tributos (e mais o ISS e o IPI) fossem reunidos e transformados em um tributo apenas, uma espécie de IVA.¹²⁷

¹²⁶ BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial de temas de gestão tributária. 3. ed. São Paulo: FISCOsoft, 2015. p. 321. (Coleção curso de tributos indiretos, v.1).

¹²⁷ Paulo Silveira: "No caso brasileiro o constituinte optou por manter a repartição de competências tributárias entre os três níveis da federação União (IPI, CIDEs e PIS/COFINS); Estados e Distrito Federal (ICMS) e Municípios (ISS). É como se existisse um IVA fatiado, dividido e, em alguns casos, compartilhado. O resultado foi desastroso. Os conflitos de competência se multiplicaram e os tribunais se tornaram abarrotados de casos complexos. Talvez não exista democracia ocidental com tamanha quantidade de casos judicializados, referentes à dúvidas de interpretação da legislação e da Constituição Tributária. Dentre as razões para a adoção do IVA se destacam as exigências de uma federação funcional. O atual sistema de repartição de competências tributárias entre União, Estados e Municípios não funciona. O STF e o STJ estão sobrecarregados, com conflitos envolvendo os diversos entes federados, especialmente entre o ICMS e o ISS". SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. **Um IVA para o Brasil**. São Paulo, 14 mar. 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/artigos/um-iva-para-o-brasil-14032017>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

Por fim, cabe um breve comentário neste tópico quanto ao julgamento pelo STF do RE 574.706-PR¹²⁸, o apreciar o Tema 69¹²⁹ de repercussão geral. Em março de 2017, essa Corte, por maioria, decidiu que o ICMS não é receita, não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, portanto, não deve integrar a base de cálculo dessas duas contribuições sociais. Irresignada com o resultado, a União apresentou embargos de declaração, em outubro de 2017, através da Procuradoria Geral Fazenda Nacional, na tentativa de reverter a decisão, mas, se não for o caso, ao menos obter modulação dos efeitos do que fora julgado.¹³⁰

Supondo-se a manutenção da decisão tomada pelo STF, após o julgamento dos referidos embargos, atente-se que o PIS e a COFINS continuarão a integrar a base de cálculo do ICMS, porém o contrário deixará de ser verdadeiro, o que só faz complicar o entendimento da formação de preços. Logo, será possível que, em relação ao ICMS, o cálculo seja circular, incidindo sobre PIS e COFINS, considerando todos os tributos por dentro, enquanto que, no tocante ao PIS e COFINS, o cálculo seja efetuado por dentro, mas não ocorra de forma circular com o ICMS.¹³¹ Tamanha será a insegurança para os contribuintes e o fisco que é difícil mensurar todos os efeitos disso.

Os custos tributários decorrentes da alta carga tributária efetiva e da complexidade da própria tributação por dentro acarretam um pesado custo de transação para as empresas.

3.2 O Regime de PIS e COFINS Adotado pelo Fornecedor na Formação do seu Preço de Venda de Mercadorias Sujeitas à Substituição Tributária de ICMS e os Impactos no Custo de Aquisição das Grandes Empresas Comerciais

Quando uma pessoa jurídica determina o seu regime tributário de imposto sobre a renda, se com base no lucro real ou no lucro presumido, como regra, acaba

¹²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE 574.706-PR**. Recorrente: IMCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. Recorrido: UNIÃO. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, Julgamento em: 15 de março de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=2585258>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

¹²⁹ Refere-se à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

¹³⁰ É de se lamentar que a Corte Suprema tenha publicado apenas em outubro de 2017 o acórdão do julgamento deste recurso extraordinário, pois somente assim abriu-se prazo processual para a União apresentar os embargos de declaração na esperança de alterar aquela decisão ou de modular os seus efeitos. Todo este atraso na pacificação de tema tão relevante não encontra justificativa razoável e somente gera insegurança jurídica, um ambiente ruim para negócios.

¹³¹ Aliás, deve-se alertar que existem ações judiciais discutindo o cálculo por dentro dessas contribuições, o que só aumenta a insegurança jurídica, ao invés de assegurar a estabilidade tão necessária para que as transações comerciais ocorram.

também por definir o regime de PIS e COFINS ao qual se sujeitará. Isso porque a pessoa jurídica obrigada ou optante pelo lucro real, salvo exceções, ficará adstrita à modalidade não cumulativa do PIS e da COFINS, enquanto que a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido se conformará à modalidade cumulativa.

Logo, em face de submissão a distintos regimes de incidência dessas contribuições e tendo em conta a existência de uma conexão entre o ICMS (próprio) e as contribuições sociais do PIS e COFINS, podem ocorrer preços de venda diferentes praticados pelos fornecedores das grandes empresas comerciais.

Como a ideia do presente tópico é examinar como os preços de compra e os custos de aquisição de uma grande empresa comercial, sujeita ao PIS e COFINS não cumulativo, que adquire mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária progressiva, são afetados pelo regime de PIS e COFINS adotado pelo fornecedor, passa-se então ao exame de casos envolvendo regimes distintos dessas contribuições. Começa-se pela formação do preço de venda do fornecedor com os tributos calculados por dentro:

- a) mercadoria: Metro / Segmento: Ferramentas / CEST: 08.021.00
- b) NCM/SH 9017.80.10 / IPI: 15%

A - Fornecedor contribuinte do PIS/COFINS não cumulativo

- Preço de Venda líquido de ICMS, PIS e COFINS = R\$ 100,00
- Alíquota de ICMS = 18%
- Alíquota de PIS = 1,65%
- Alíquota da COFINS = 7,6%

Carga tributária nominal = 27,25%
Carga tributária efetiva = 37,46%

$$\text{Preço de Venda com ICMS, PIS e COFINS por dentro} = \frac{\text{R\$ 100,00}}{(1 - 18\% - 1,65\% - 7,6\%)} = \text{R\$ 137,46}$$

Cálculo dos tributos incidentes por dentro do preço de venda:

ICMS	R\$ 137,46 x 18% = R\$ 24,74
PIS	R\$ 137,46 x 1,65% = R\$ 2,27
COFINS	R\$ 137,46 x 7,6% = R\$ 10,45
Total dos Tributos	R\$ 37,46

B - Fornecedor contribuinte do PIS/COFINS cumulativo

- Preço de Venda líquido de ICMS, PIS e COFINS = R\$ 100,00
- Alíquota de ICMS = 18%
- Alíquota de PIS = 0,65%
- Alíquota da COFINS = 3%

Carga tributária nominal =
21,65%

$$\text{Preço de Venda com ICMS, PIS e COFINS por dentro} = \frac{\text{R\$ 100,00}}{(1 - 18\% - 0,65\% - 3\%)} = \text{R\$ 127,63}$$

Cálculo dos tributos incidentes por dentro:

ICMS	R\$ 127,63 x 18% = R\$ 22,97
PIS	R\$ 127,63 x 0,65% = R\$ 0,83
COFINS	R\$ 127,63 x 3% = R\$ 3,83
Total dos Tributos	R\$ 27,63

Em primeiro lugar, importa esclarecer que nos dois exemplos acima apresentados os fornecedores partem de um mesmo preço de venda líquido de tributos (R\$ 100,00), embora sujeitos a regimes diferentes de PIS e COFINS. A ideia foi simplesmente demonstrar o efeito de cargas tributárias desiguais embutidas na formação dos preços praticados pelos fornecedores. Para tanto, valeu-se da condição “ceteris paribus”, pois se entendeu necessário desconsiderar outras variáveis que pudessem interferir na avaliação dos impactos dos dois regimes de PIS e COFINS em comento. Reconhece-se, no entanto, ser difícil, mas não impossível, encontrar dois contribuintes, sujeitos a regimes de PIS e COFINS diferentes, com idêntico preço de venda líquido de tributos.¹³² Isso depende diretamente do nível de eficiência de cada empresa, especialmente no tocante à gestão de custos e despesas.

Percebe-se então que o preço de compra com os tributos sobre ele incidentes, calculados por dentro, pode ser mais ou pode ser menos oneroso, dependendo do regime de incidência do PIS e COFINS adotado pelo fornecedor.

¹³² Contribuintes de regimes tributários distintos de PIS e COFINS terão custos de aquisição diferentes entre si. Aqueles sujeitos ao regime não-cumulativo têm direito a tomar créditos sobre diversos custos e despesas incorridos; enquanto que os submetidos ao regime cumulativo não gozam de tal prerrogativa.

Outro efeito decorrente do regime do PIS e COFINS ao qual se sujeita o fornecedor é verificável no valor da carga tributária repassada ao preço de venda, por fora, relativamente ao ICMS devido por substituição tributária progressiva ou “para frente”.

Nos termos da legislação vigente, para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes, a base de cálculo do imposto será o valor correspondente ao “preço final a consumidor”, único ou máximo, fixado por órgão público competente. Não havendo tal preço, a legislação da unidade federada de destino poderá determinar que a base de cálculo do ICMS/ST corresponda ao “Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF)” ou o “preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador”.¹³³

Todavia, se inexistirem os preços de referência antes mencionados, de acordo com a legislação da unidade federada onde estiver localizado o destinatário da mercadoria, poderá ser estabelecido que a base de cálculo para o débito de responsabilidade por substituição tributária progressiva seja 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, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de MVA estabelecido na unidade federada de destino ou prevista em convênio e protocolo.¹³⁴

Como pode ser notado, o preço de venda praticado pelo remetente (fornecedor) é o principal componente do montante sobre qual deve ser aplicada a MVA, de modo a determinar a base de cálculo do ICMS/ST. Logo, a modalidade de PIS e COFINS do fornecedor, além de afetar a sua precificação, repercute de forma indireta no cálculo do valor do débito de ICMS/ST a ser retido na fonte por fatos geradores presumidos futuros.

Para melhor compreensão, dá-se continuidade nos dois exemplos já apresentados acima, neste tópico, considerando a realização de operação interna por fornecedores gaúchos que adotaram regimes distintos de PIS e COFINS:

- a) mercadoria: Metro / Segmento: Ferramentas / CEST: 08.021.00
- b) NCM/SH 9017.80.10 / IPI: 15%

¹³³ Baseado na cláusulas décima e décima-primeira, incisos I e II, do Convênio ICMS 52/2017.

¹³⁴ Baseado na cláusula décima-primeira, inciso III, do Convênio ICMS 52/2017.

c) ICMS: 18% / Margem de Valor Agregado (MVA) Original: 43%¹³⁵

A - Fornecedor contribuinte do PIS/COFINS não cumulativo

Preço de Venda com ICMS (18%), PIS (1,65%) e COFINS (7,6%) p/dentro		R\$ 137,46
(+) IPI	15%	R\$ 20,62
(+) ICMS/ST		R\$ 15,95
(=) Preço de Venda com ICMS, PIS, COFINS acrescido de IPI e ICMS/ST		R\$ 174,03
Base de Cálculo do ICMS próprio		R\$ 137,46
(x) ICMS próprio	18%	R\$ 24,74
CÁLCULO DO ICMS/ST		
Preço de Venda com ICMS (18%), PIS (1,65%) e COFINS (7,6%) por dentro		R\$ 137,46
(+) IPI		R\$ 20,62
(=) Soma		R\$ 158,08
(+) Margem de Valor Agregado / Original	43%	R\$ 66,97
Base de cálculo do ICMS/ST:		R\$ 226,05
(x) ICMS total	18%	R\$ 40,69
(-) ICMS próprio	18%	-R\$ 24,74
(=) ICMS/ST		R\$ 15,95

B - Fornecedor contribuinte ao PIS/COFINS cumulativo

Preço de Venda com ICMS (18%), PIS (0,65%) e COFINS (3%) p/dentro		R\$ 127,63
(+) IPI	15%	R\$ 19,14
(+) ICMS/ST		R\$ 14,81
(=) Preço de Compra com ICMS, PIS, COFINS acrescido de IPI e ICMS/ST		R\$ 161,58
Base de Cálculo do ICMS próprio		R\$ 127,63
(x) ICMS próprio	18%	R\$ 22,97
CÁLCULO DO ICMS/ST		
Preço de Compra com ICMS (18%), PIS (0,65%) e COFINS (3%) por dentro		R\$ 127,63
(+) IPI		R\$ 19,14
(=) Soma		R\$ 146,77
(+) Margem de Valor Agregado / Original	43%	R\$ 63,11
Base de cálculo do ICMS/ST:		R\$ 209,88
(x) ICMS total	18%	R\$ 37,78
(-) ICMS próprio	18%	-R\$ 22,97
(=) ICMS/ST		R\$ 14,81

Nos dois exemplos estudados acima, os preços finais, com ICMS/ST, alcançaram valores diferentes. O primeiro caso resultou um preço final (com *gross up* de ICMS, PIS, COFINS), acrescido (por fora) de IPI e ICMS/ST, no valor de R\$ 174,03 e o segundo de

¹³⁵ Conforme Convênio ICMS 52/2017, Anexo IX, combinado com o RICMS/RS, Apêndice II, Seção III, Item XXIV (Ferramentas).

R\$ 161,58, correspondendo uma diferença de R\$ 12,45, equivalente a 7,7%. A carga tributária de ICMS próprio embutida no preço apresentou diferença de R\$ 1,77, equivalente a 7,7%. O valor do ICMS/ST retido teve variação de R\$ 1,14, igual 7,7%.

Aos gestores financeiros das empresas em geral, cumpre enfatizar, compete a responsabilidade de proteger as finanças, com atenção especial ao fluxo de caixa. Assim, no mundo dos negócios, dependendo do ciclo operacional da empresa comercial adquirente das mercadorias, diferenças de preços de compra podem ser determinantes na decisão estratégica de escolha do fornecedor, ainda mais quando se considera a substituição tributária progressiva do ICMS.

Na hipótese de a empresa comercial tiver que pagar a compra ao fornecedor em prazo menor do que o recebimento da venda, caso não tenha recursos próprios (caixa), isso provocaria uma demanda por recursos de terceiros, provavelmente mediante tomada de empréstimos bancários, uma despesa financeira normalmente cara de ser suportada. Mas mesmo que a empresa tenha os recursos, por exemplo, haveria um custo de oportunidade (possibilidade de obtenção de melhor retorno) ao deixar de aplicá-los no próprio empreendimento ou em investimentos financeiros.

Em um estudo acerca da substituição tributária no Brasil, realizado pela CNI em parceria com a PWC, o sumário executivo introduz o tema expondo o seguinte:¹³⁶

A disseminação da substituição tributária restringe a concorrência através da formação de preços, e pode comprometer o fluxo de caixa dos contribuintes que operam com esta sistemática. Há uma forte tendência ao aumento do preço final das mercadorias sujeitas ao regime de acordo com as variáveis envolvidas na equação produtiva do agente econômico.

E logo depois o referido sumário apresenta uma das suas mais relevantes conclusões:¹³⁷

III. A adoção do regime resulta em redução do capital de giro das empresas que atuam como substitutos tributários do ICMS, na medida em que estas pagam o tributo antes de receberem o valor relativo à venda efetuada.

Além disso, o descasamento entre os prazos médios de pagamento do tributo e da realização financeira dos recebíveis para as empresas submetidas ao regime. Com intuito de demonstrar esse potencial

¹³⁶ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI); PRICEWATERHOUSECOOPERS BRASIL. **A substituição tributária do ICMS no Brasil**: sumário executivo. Brasília, DF, set 2012. p. 3. Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2012/9/a-substituicao-tributaria-do-icms-no-brasil-sumario-executivo>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

¹³⁷ Ibid., p. 3.

impacto, o estudo simulou o dispêndio financeiro decorrente da antecipação do desembolso do tributo.

O custo financeiro estimado foi de até 48,7%, dadas as premissas adotadas. A perda financeira (custo de oportunidade), sob a ótica inversa, seria de até 16,6% sobre o capital não investido no mercado, destinado à antecipação do tributo. (grifo do autor).

Do ponto de vista da empresa comercial adquirente de mercadorias sujeitas ao citado regime, contribuinte substituída, a realidade é a mesma, vale dizer, pois terá de suportar o encargo de antecipar o pagamento de imposto de uma venda futura que não se sabe quando irá ocorrer, que pode não ocorrer ou pode ocorrer por valor inferior ao “preço de venda presumido”. E mais, pode ser que a venda aconteça, mas o cliente não pague ou atrase o pagamento ou que o prazo dado ao cliente para pagar pela venda seja maior do que o prazo concedido pelo fornecedor para pagar pela compra.¹³⁸

Interessante notar que o fisco aqui tem um “seguro geral contra a inadimplência”. O débito de ICMS/ST deve ser retido e pago pelo vendedor contribuinte substituto independente de ter conseguido receber pela venda realizada ao cliente contribuinte substituído. Por sua vez, para se manter operando no mercado, o substituído deve pagar o valor da compra (com ICMS/ST no preço total) ao substituto, independente de vender a mercadoria e de receber pela venda. O risco do fisco é o de o contribuinte substituído não recolher o ICMS/ST que tiver retido, por falta de caixa, entre outros fatores.

Enfim, tudo isso evidencia a necessidade de os gestores dos departamentos de finanças, compras e vendas das empresas comerciais alinharem bem vários pontos da política financeira e comercial para evitar problemas de fluxo de caixa.

¹³⁸ O prazo de recolhimento descasado com o prazo de recebimento de vendas é um problema que atrapalha contribuintes substitutos e contribuintes substituídos. Não só as indústrias são penalizadas por recolher ICMS próprio e ICMS/ST antes de receber pelas vendas que realizam às empresas comerciais. Na verdade, estas também suportam um alto custo financeiro para manter dinheiro de impostos antecipados na forma de estoques e ainda depender de vender e receber por essa venda. A CNI apresentou as propostas do setor para as eleições de 2014. No sumário executivo apresentado pela entidade, recomendou-se uma adequação dos prazos de recolhimento de tributos aos prazos de recebimento de vendas, de modo a sincronizá-los e assim evitar problemas de fluxo de caixa, sobretudo redução do custo com capital de giro destinado ao pagamento de tributos. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI). **Cumulatividade:** eliminar para aumentar a competitividade e simplificar. Brasília, DF: CNI, 2014, p. 11. Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2014/07/propostas-da-industria-para-as-eleicoes-2014-caderno-3-cumulatividade-eliminar-para-aumentar-a-competitividade-e-simplificar>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

Retomando o ponto central deste tópico, então não restam dúvidas que as precificações das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária variam conforme a modalidade de PIS e COFINS a que se subordina o fornecedor. De outro lado, está claro que as empresas comerciais de grande porte, que adquirem essas mercadorias com a finalidade de comercialização, podem sentir uma variação no preço de compra. Conseqüentemente, dependendo do regime tributário do fornecedor, as empresas comerciais poderiam ter que desembolsar mais dinheiro para bancar seus estoques e o dinheiro tem um preço, os juros.¹³⁹

Ademais, as empresas comerciais podem experimentar uma variação no custo de aquisição do estoque.¹⁴⁰ Isso porque, como se sabe, em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, as grandes empresas comerciais são contribuintes substituídas, não tendo direito a recuperar créditos de ICMS pelas entradas, embora, nas saídas internas, também não tenham mais débitos.¹⁴¹ Porém, de outro ângulo, no que tange ao PIS e à COFINS não cumulativos, sabe-se que as grandes empresas comerciais têm direito de deduzir dos débitos calculados sobre a totalidade das receitas auferidas os créditos calculados sobre o valor das aquisições de mercadorias para revenda.

Efetivamente, o montante incidido na etapa anterior (compra) não é relevante à apuração dos créditos de PIS e COFINS, pois, de acordo com o §1º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, os créditos dessas contribuições são calculados utilizando-se das mesmas alíquotas (1,65% e 7,6%), incidentes sobre o total das receitas auferidas, inclusive quando o fornecedor é contribuinte do regime cumulativo, regido pela Lei 9.718/1998 ou é optante do Simples Nacional, regido pela Lei

¹³⁹ Apenas para ilustrar, se faltar recursos no caixa, a empresa comercial poderá ter despesas financeiras para “tapar o furo”; se sobrar, ela poderá obter receitas fazendo aplicações financeiras e gerar novos recursos.

¹⁴⁰ De acordo com o DL 1.598/1977, art. 13, *caput*, o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação. Não se incluem no custo de aquisição os tributos recuperáveis. Os contribuintes do PIS/COFINS no regime não cumulativo deduzem do custo de aquisição estas contribuições sociais. BRASIL. **Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

¹⁴¹ Na verdade, o ICMS devido nas vendas é calculado com base no valor total presumido de venda futura (base de cálculo do ICMS/ST). Desse valor é descontado o ICMS da operação própria do fornecedor. O resultado é o valor do ICMS/ST. O custo de aquisição do estoque contém incluso o ICMS próprio do fornecedor, tributo não recuperável, mais a despesa antecipada de ICMS da futura venda.

Complementar 123/2006¹⁴².¹⁴³ Diante disso, diferentemente da não-cumulatividade do ICMS e do IPI, que se traduz pelo método do crédito de impostos, a não-cumulatividade do PIS e COFINS se opera pelo método indireto subtrativo.¹⁴⁴ A não-cumulatividade do PIS e COFINS decorrente do referido método, portanto, se dá mediante a concessão de crédito fiscal sobre aquisições de insumos ou de mercadorias para revenda pela mesma alíquota incidente sobre as receitas auferidas pelas vendas.¹⁴⁵

Há aqui uma diferença importante. Configura-se a não-cumulatividade do ICMS e do IPI pela compensação do montante dos débitos incidentes nas operações de saídas com o montante dos créditos incidentes nas operações anteriores. Quanto à não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os créditos passíveis de compensação se assemelham a créditos presumidos, pois não guardam relação direta com o montante incidido sobre os custos e despesas incorridos, essenciais à obtenção das receitas tributáveis por essas contribuições.¹⁴⁶ Na verdade, os créditos de PIS e COFINS são equivalentes a créditos presumidos e são compensáveis independente de quanto incidiu sobre os custos e despesas antes mencionados, sendo suficiente que tenham apenas incidido tais contribuições.¹⁴⁷ Isso também foi observado por André Moreira:¹⁴⁸

¹⁴² Conforme o artigo único do Ato Declaratório Interpretativo 15/2007, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa do PIS e COFINS, observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ato declaratório interpretativo RFB nº 15, de 26 de setembro de 2007**. Dispõe sobre o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5661>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

¹⁴³ BERGAMINI, Adolpho. **PIS e COFINS: análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial, pronunciamentos do comitê de pronunciamentos contábeis**. São Paulo: FISCOsoft, 2016. p. 243. (Coleção curso de tributos indiretos, v. 2).

¹⁴⁴ De acordo com a Exposição de Motivos da Medida Provisória 135/2003, convertida na Lei 10.833/2003: “7. Por ser adotado, em relação à não cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação a bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona [...]”. BRASIL. **Medida provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2003/medidaprovisoria-135-30-outubro-2003-497307-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

¹⁴⁵ Com fulcro no §1º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

¹⁴⁶ PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastas, 2014. p. 49.

¹⁴⁷ BERGAMINI, Adolpho et al. **PIS e COFINS na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo**. 3. ed. São Paulo: MP Ed., 2012. p. 288-289.

¹⁴⁸ MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. 2009. f. 388-389. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-27012011-135439/pt-br.php>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

O crédito de PIS/COFINS é calculado sobre as despesas incorridas pelo contribuinte. Portanto, ao contrário do IPI/ICMS, não se credita o valor do tributo pago ou etapa anterior. A situação é interessante pois permite, em certos casos, que o crédito seja maior que o valor pago anteriormente a título das referidas contribuições.

Para melhor ilustrar o ponto, tome-se como exemplo uma fábrica que se sujeita ao PIS/COFINS cumulativos, cuja alíquota é de 3,65%; e, ainda um comerciante que recolhe essas contribuições no regime não-cumulativo, a 9,25%. Quando esse comerciante adquire da referida fábrica produtos para revenda, tem-se a seguinte situação:

- a) a fábrica recolhe 3,65% de PIS/COFINS sobre o valor da venda;
- b) o comerciante-adquirente credita-se de 9,25% sobre esse mesmo montante.

Trata-se de um efeito decorrente da não-cumulatividade das contribuições sociais em tela. Afinal, se o cálculo é feito sobre as despesas e não sobre o PIS/COFINS pago nas etapas pretéritas, então é possível a ocorrência da situação acima descrita.

De fato, se houve incidência de PIS/COFINS na venda do bem ou serviço, ainda que em valor ínfimo, assiste ao adquirente o direito de se creditar regularmente. O valor superior do crédito em relação ao débito (da etapa anterior) não pode ser restringido pela lei – como de fato não foi – sob pena de ferimento à não-cumulatividade.

Assim, os custos de aquisição dos estoques de mercadorias para revenda, sujeitas ao regime de substituição tributária do ICMS, das empresas comerciais de grande porte, são impactados pelo regime de PIS e COFINS dos fornecedores.

Admita-se, para fins de análise, que dois fornecedores formem seus preços finais de venda a partir de um mesmo preço de venda sem tributos, no valor de R\$ 100,00, em operação interna, com ICMS de 18%, porém um deles sujeito ao PIS e COFINS não cumulativo e o outro ao regime cumulativo. Ademais, leve-se em conta que ambos são responsáveis por reter o ICMS/ST.

A empresa comercial de grande porte lançará no estoque o custo de aquisição de mercadoria adquirida para revenda, sujeita ao regime de substituição tributária do ICMS, conforme abaixo demonstrado:

- a) mercadoria: Metro / Segmento: Ferramentas / CEST: 08.021.00
- b) NCM/SH 9017.80.10 / IPI: 15%
- c) ICMS: 18% / Margem de Valor Agregada (MVA) Original: 43%

A - Se o fornecedor for sujeito ao regime não-cumulativo de PIS/COFINS

Preço de Compra com ICMS (18%), PIS (1,65%) e COFINS (7,6%) por dentro		R\$ 137,46
(+) IPI	15%	R\$ 20,62
(+ ICMS/ST		R\$ 15,95
(=) Preço de Compra com ICMS, PIS, COFINS e ICMS/ST		R\$ 174,03
(-) Tributos recuperáveis:		-R\$ 14,62
Base de cálculo do crédito - PIS		R\$ 158,08
Crédito - PIS	1,65%	R\$ 2,61
Base de cálculo do crédito - COFINS		R\$ 158,08
Crédito - COFINS	7,6%	R\$ 12,01
(=) Custo de Aquisição		R\$ 159,40

B - Se o fornecedor for sujeito ao regime cumulativo de PIS/COFINS

Preço de Compra com ICMS (18%), PIS (0,65%) e COFINS (3%) por dentro		R\$ 127,63
(+) IPI	15%	R\$ 19,14
(+ ICMS/ST		R\$ 14,81
(=) Preço de Compra com ICMS, PIS, COFINS e ICMS/ST		R\$ 161,58
(-) Tributos recuperáveis:		-R\$ 13,58
Base de cálculo do crédito - PIS		R\$ 146,77
Crédito - PIS	1,65%	R\$ 2,42
Base de cálculo do crédito - COFINS		R\$ 146,77
Crédito - COFINS	7,6%	R\$ 11,15
(=) Custo de Aquisição		R\$ 148,00

É possível claramente notar que os custos de aquisição das empresas comerciais podem receber acentuada influência do regime de PIS e COFINS que os fornecedores adotam.

Conforme verificado nesses exemplos, o crédito fiscal tomado pela empresa comercial de grande porte, sujeita ao regime não cumulativo de PIS e COFINS, é de 9,25%. Ademais, embora a alíquota de ICMS fosse a mesma (18%), a diferença apresentada de R\$ 11,40 ou de 7,7% foi um reflexo direto da utilização pelos fornecedores de diferentes alíquotas dessas contribuições.

Quanto aos custos de aquisição de bens para revenda, ressalta-se o fato de o valor do IPI não recuperável integrar a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS passíveis de recuperação, quando a empresa comercial realiza aquisições de mercadorias para revenda.¹⁴⁹ Neste caso, o IPI cobrado pelo fornecedor, por não ser recuperável, compõe o custo de aquisição.¹⁵⁰

¹⁴⁹ OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **PIS e COFINS na prática**. 2. ed. São Paulo: FISCOsoft, 2016. p. 72-73.

¹⁵⁰ O direito de fazer o IPI não recuperável integrar a base de cálculo dos créditos é respaldado expressamente nas Instruções Normativas SRF 247/2002 (PIS), art. 66, §3º, e 404/2004 (COFINS), art. 8º, §3º, I. Logicamente, nas hipóteses em que a empresa comercial é equiparada a industrial

Logo, não se mostra descabido argumentar que os créditos de PIS e COFINS sobre o valor do IPI não recuperável nas aquisições para revenda também são uma espécie de “crédito presumido”. Sabe-se que não houve incidência dessas contribuições sociais sobre o imposto federal. Em outras palavras, embora o valor correspondente ao IPI não seja considerado faturamento e, portanto, não componha a base de cálculo do débito de PIS e COFINS, a própria Receita Federal do Brasil admite o creditamento, na hipótese de o adquirente ser pessoa jurídica sujeita ao regime não-cumulativo e as mercadorias forem destinadas à revenda.

Ademais, destaque-se, o valor do ICMS retido por substituição tributária, embora componha o custo de aquisição do contribuinte substituído, não é aceito para compor a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS do contribuinte do regime não cumulativo. A verdadeira natureza jurídica do ICMS/ST é de mera “despesa antecipada”, isto é, representa apenas o valor do ICMS (presumidamente) devido em operações subsequentes (substituição tributária progressiva).¹⁵¹ O imposto estadual assim retido não deve ser considerado um verdadeiro “custo de aquisição”, para fins de recuperação de créditos de PIS e COFINS.

Enfim, são muitas as complicações decorrentes da legislação tributária que tornam o ambiente de negócios complexo, confuso e hostil, para quem simplesmente compra mercadorias para revender, como é o caso das grandes empresas comerciais atacadistas e varejistas.

3.3 O IPI Integrando a Base de Cálculo do ICMS Substituição Tributária nas Aquisições de Mercadorias para Revenda

Quanto à formação do preço do fornecedor, é de se observar que o IPI é calculado por fora e lançado na nota fiscal, em observância ao art. 19, II, da Lei 4.502/1964. O valor do produto acrescido do IPI formam o preço total da venda. Todavia, embora seja faturado na nota fiscal de venda, este imposto federal não integra a receita bruta, segundo se depreende da redação do §4º do art. 12 do DL 1.598/1977.

por força de lei e pode recuperar créditos nas compras, não é possível tomar crédito de PIS e COFINS sobre o valor do IPI.

¹⁵¹ BERGAMINI, Adolpho. **PIS e COFINS**: análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial, pronunciamentos do comitê de pronunciamentos contábeis. São Paulo: FISCOsoft, 2016. p. 308. (Coleção curso de tributos indiretos, v. 2).

Sob o aspecto quantitativo do IPI, nota-se que a Lei 4.502/1964, art. 14, II, considera valor tributável, quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. Conseqüentemente, a base de cálculo do IPI é o preço de venda praticado pelo fornecedor industrial (ou equiparado a industrial) de produtos nacionais, o qual tem na sua composição tributos inclusos por *gross up*. Quaisquer alterações nas incidências tributárias dos tributos embutidos no preço provocam variações na precificação das mercadorias e isso reflete no valor tributável pelo IPI e, por conseguinte, no valor do IPI a ser lançado na nota fiscal.

Retomando o exame dos dois últimos exemplos do tópico anterior, os quais se referem às compras de fornecedores que adotaram distintos regimes de PIS e COFINS, um não cumulativo e o outro cumulativo, nota-se que, embora a alíquota nominal (15%) do IPI tenha sido a mesma, os valores em reais calculados não são iguais. O fornecedor do regime não cumulativo calculou IPI no valor de R\$ 20,62, enquanto que o fornecedor do regime cumulativo apurou R\$ 19,14, evidenciando uma diferença de R\$ 1,48, equivalente a 7,7%. O preço total da venda praticado pelo primeiro fornecedor ficou maior do que o do último. Foram as diferença de cargas tributárias de PIS e COFINS incluídas no preço, obviamente, que alteram o valor tributável do IPI e o próprio IPI.

No que tange ao cálculo da substituição tributária progressiva do ICMS, com utilização de MVA, o art. 8º, II, da LC 87/96 dispõe que o valor da operação e o IPI, entre outros elementos, acrescidos da referida MVA, compõem a base de cálculo do ICMS/ST.¹⁵² Diante disso, o valor do ICMS a ser recolhido por substituição tributária progressiva varia em razão de alterações nos elementos integrantes da base de cálculo: valor da operação e IPI. De fato, nas aquisições de mercadorias para revenda,

¹⁵² Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

[...]

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes. BRASIL. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

a base de cálculo do ICMS substituição tributária progressiva se altera quando o valor do preço de venda se altera em decorrência de diferentes tipos de regimes de PIS e COFINS adotados pelo fornecedor ou de modificações nas alíquotas de ICMS, bem como se a alíquota do IPI sofrer modificação.

Empresas comerciais de grande porte, competindo em mercados bastante competitivos, com baixas margens de lucratividade, atribuem alta relevância a temas relacionados a preços de compra e custos de aquisição. Variáveis tributárias como as relativas ao IPI, examinadas neste tópico, e que afetam o cálculo do ICMS/ST, aumentam os custos de transação sob o ponto de vista tributário.

3.4 O IPI Integrando a Base de Cálculo do ICMS Substituição Tributária Progressiva nas Vendas Internas e Interestaduais

No que tange ao IPI, somente se discute a possibilidade de uma empresa comercial se tornar contribuinte deste imposto federal nas restritas hipóteses previstas na legislação que a equiparam a estabelecimento industrial.¹⁵³ Desse modo, contribuinte equiparado a industrial só pode ser aquela pessoa jurídica cuja atividade é de comercialização de produtos industrializados por terceiros, nos casos tipicamente definidos na legislação de regência do IPI. Há, realmente, duas formas de equiparação de uma empresa comercial a estabelecimento industrial, sendo uma delas obrigatória e a outra facultativa. É um caso de equiparação compulsória, quando o estabelecimento comercial for importador de produtos de procedência estrangeira e der saída a esses produtos. De outro lado, a equiparação é opcional ao estabelecimento comercial

¹⁵³ RIPI/2010

Art. 9º. Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I – os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos.

[...]

Art. 11. Equiparam-se a estabelecimento industrial, por opção:

I – os estabelecimentos comerciais que deem saída a bens de produção, para estabelecimentos industriais ou revendedores, observado o disposto na alínea “a” do inciso I do art. 14; e

[...]

Art. 14. Para efeitos deste Regulamento, consideram-se:

I – estabelecimento comercial atacadistas, o que efetuar vendas:

a) de bens de produção, exceto a particulares em quantidade que não exceda a normalmente destinada ao seu uso próprio; [...]. BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

atacadista que der saída de bens de produção a outros estabelecimentos industriais ou revendedores.

Quando uma empresa comercial varejista, por exemplo, importa mercadorias e depois realiza saídas desses produtos do seu estabelecimento, ela se torna contribuinte do IPI e se as mercadorias estiverem sujeitas ao regime de substituição tributária, ela fica responsável por reter e recolher o ICMS/ST, quer nas saídas internas¹⁵⁴ quanto nas interestaduais, quando destinadas a revendedores que estiverem comprando para comercialização. Nas saídas internas, basta a lei estadual prever a atribuição dessa responsabilidade por substituição tributária, enquanto que no caso de saída interestadual, essa responsabilidade depende da existência de um acordo entre os Estados envolvidos, segundo prevê o art. 9º da LC 87/1996.¹⁵⁵

Conforme dispõe a CF/88, art. 155, II, §2º, XI, o valor do IPI não integrará a base de cálculo do ICMS, na hipótese de a) a operação ser realizada entre contribuintes; b) a mercadoria ser destinada à industrialização ou comercialização pelo destinatário; e c) de configurar fato gerador destes dois impostos.¹⁵⁶ Logo, o IPI não integra a base de cálculo do ICMS próprio.

¹⁵⁴ Há unidades da Federação que exigem dos estabelecimentos importadores a retenção e recolhimento do ICMS/ST no momento do desembaraço aduaneiro, juntamente com o ICMS próprio. É o caso do Estado do Rio Grande do Sul. Se for este o caso, as vendas internas praticadas por empresas comerciais a outros comerciantes ocorre na condição de contribuinte substituído, sem destaque de imposto.

¹⁵⁵ Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados. BRASIL. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

¹⁵⁶ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XI – não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos; [...]. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 03 jan. 2018.

Todavia, na base de cálculo do ICMS/ST, deve-se incluir o valor do IPI, porque assim está determinado no art. 8º, II, “b”, da LC 87/1996.¹⁵⁷ Cabe ressaltar, todavia, que a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS/ST ocorre porque se supõe que, no último elo da cadeia de consumo, o comerciante varejista (contribuinte substituído) fará uma venda para um consumidor final. Como o comerciante varejista não é contribuinte do IPI, ao efetuar compras nacionais, o imposto federal deve integrar o seu custo de aquisição, porque não é um tributo recuperável. Leva-se em conta, portanto, que o comerciante varejista substituído formaria seu preço de venda ao consumidor final considerando o IPI como parte do seu custo de aquisição, isso explica a razão de a legislação incluir o IPI na base de cálculo do ICMS/ST. Sabendo-se que a base de cálculo da substituição tributária busca atingir o preço pelo qual o varejo efetuará a venda a consumidor final, é de se admitir que o IPI incluso no custo de aquisição do varejista seja repassado aos preços que ele pratica.

Por último, a formação da base de cálculo do ICMS/ST é composta pelo valor da operação e do IPI, acrescido da MVA original, nas vendas internas, e da MVA ajustada, nas vendas interestaduais.

Para auxiliar o entendimento do assunto tratado neste tópico, se fará uso de um exemplo de operação de venda interestadual de mercadoria importada sujeita ao regime de substituição tributária na unidade federada de destino e com acordo firmado com a unidade federada remetente:

- a) mercadoria: Metro / Segmento: Ferramentas / CEST: 08.021.00
- b) NCM/SH 9017.80.10 / IPI: 15%
- c) ICMS: 18% / Margem de Valor Agregada (MVA) Original: 43%

¹⁵⁷ Segundo o art. 8º, II, da LC 87/1996, a base de cálculo da substituição tributária será, em relação às operações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas relativas ao valor da operação própria realizada pelo contribuinte substituído, ao montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes e à MVA, inclusive lucro, relativa às operações subsequentes. BRASIL. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

Dados	
Preço de Venda sem Tributos por Dentro	R\$ 100,00
ICMS (Próprio)	4%
ICMS UF Destino	18%
IPI	15%
PIS	1,65%
COFINS	7,6%
MVA Original - UF Destino	43%

Preço de Venda com ICMS, PIS e COFINS por Dentro =		R\$ 115,27
100/(1-4%-1,65%-7,6%)		
(+) IPI	15%	R\$ 17,29
(+) ICMS/ST (*)		R\$ 35,34
Preço de Venda ICMS, PIS, COFINS, IPI e ICMS/ST		R\$ 167,90

Base de Cálculo do ICMS (Próprio)		R\$ 115,27
(x) ICMS (Próprio)	4%	R\$ 4,61

(*) Cálculo do ICMS/ST com MVA Ajustada		
Margem de Valor Agregado / Ajustada =		R\$ 89,37
(1+40%)*(1-4%)/(1-18%)	67,41%	
Base de cálculo do ICMS/ST:		
Preço de Venda com ICMS, PIS e COFINS por Dentro	R\$ 115,27	R\$ 221,93
(+) IPI	R\$ 17,29	
(+) MVA/Ajustada	R\$ 89,37	
(x) ICMS - UF Destino	18%	R\$ 39,95
(-) ICMS (Próprio)	4%	-R\$ 4,61
(=) ICMS/ST		R\$ 35,34

Observou-se então que na venda interestadual praticada por empresa comercial, equiparada a estabelecimento industrial, com outro revendedor, o IPI integra a base de cálculo do ICMS/ST. Nesta hipótese, o IPI revela-se um imposto federal conexo ao ICMS, porquanto interfere diretamente na determinação do valor do débito por responsabilidade atribuído ao contribuinte substituto.

Empresas comerciais importadoras têm custos de transação elevados para operarem, revendendo para outros revendedores, pelos custos tributários envolvidos e pelas dificuldades em lidar com a tributação.

3.5 O IPI Integrando a Base de Cálculo do ICMS Próprio nas Vendas para Consumidores Finais

Conforme examinado no tópico anterior, uma empresa comercial importadora é considerada legalmente contribuinte do IPI em relação aos produtos que tiver

importado e der saída (a título de venda) do estabelecimento, bem como será contribuinte do ICMS nas vendas internas¹⁵⁸ e interestaduais de mercadorias. Na venda direta a consumidor final, não se fala em responsabilidade da empresa comercial por reter o ICMS/ST de operações subsequentes, porque, obviamente, não ocorrerão (na verdade, trata-se do ponto final na cadeia de consumo).¹⁵⁹

Cumpre observar outro importante detalhe. Na hipótese de a operação ser destinada a consumidor final, o valor do IPI irá compor a base de cálculo do ICMS.¹⁶⁰

Para se embutir o IPI na base de cálculo do ICMS e se evitar distorções na apuração do resultado da venda, há de se efetuar um ajuste na fórmula do *gross up* examinada até então. Observe-se:

$$\text{Preço de Venda com tributos por dentro} = \frac{\text{Preço de Venda sem tributos por dentro}}{(1 - \text{alíq. ICMS} * (1 + \text{alíq. IPI}) - \text{alíq. PIS} - \text{alíq. COFINS})}$$

Ilustrativamente, a fim de facilitar o entendimento deste tema, tome-se o exemplo de uma grande empresa comercial, sujeita ao regime não cumulativo de PIS e COFINS, que realiza uma venda interestadual a consumidor final contribuinte de uma mercadoria que ela própria importou.¹⁶¹

- a) mercadoria: Metro / Segmento: Ferramentas / CEST: 08.021.00
- b) NCM/SH 9017.80.10 / IPI: 15%

¹⁵⁸ Salvo quando o Estado onde estiver localizado o estabelecimento da empresa comercial vendedora tiver atribuído ao importador a retenção e recolhimento do ICMS/ST no desembaraço aduaneiro, hipótese em que as vendas internas se darão na condição de contribuintes substituídos.

¹⁵⁹ Há unidades da Federação que estabelecem na própria lei estadual a responsabilidade de o importador pagar o ICMS devido por operações subsequentes, em relação às mercadorias sujeitas à substituição tributária. O Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, previu no art. 33, I, "c", da Lei 8.820/1989 que na condição de substituto tributário é responsável pelo pagamento do ICMS/ST devido nas operações subsequentes promovidas por contribuintes deste Estado o estabelecimento importador, deste Estado, que a eles tenham remetido as mercadorias. Neste caso, o ICMS próprio e o ICMS/ST são devidos no momento do desembaraço aduaneiro.

¹⁶⁰ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 266.

¹⁶¹ Há uma diferença de tratamento tributário nas vendas interestaduais a consumidor final não contribuinte, a qual será examinada em separado, mas adiante. Ao invés da alíquota interestadual de ICMS, usa-se a alíquota interna, além de outros detalhes específicos que merecem destaque.

Dados	
Preço de Venda sem Tributos por Dentro	R\$ 100,00
ICMS Interestadual	4%
ICMS UF Destino	18%
IPI	15%
PIS	1,65%
COFINS	7,6%

Preço de Venda com ICMS, PIS e COFINS por Dentro =	R\$ 116,08
$100/(1-4%*(1+15%)-1,65%-7,6\%)$	
(+) IPI - 15%	R\$ 17,41
Preço de Venda ao Consumidor Final	R\$ 133,49
Base de Cálculo do ICMS Próprio	R\$ 133,49
(x) ICMS Próprio - 4%	R\$ 5,34

Primeiramente, a empresa comercial importadora que realiza operações interestaduais, por estar sujeita ao ICMS e IPI, necessita tomar o cuidado de sempre obter prévia confirmação por parte do cliente contribuinte de qual é a destinação que ele dará à mercadoria. Se a mercadoria for destinada a uso ou consumo do adquirente, na formação do valor da operação a empresa comercial deve fazer o ICMS incidir sobre o IPI, ajustando a fórmula do *gross up*. Em vista disso, o preço final na operação destinada a clientes consumidores finais, em tese, não deveria ser o mesmo praticado com adquirentes de insumos destinados à industrialização ou de mercadorias com finalidade de revenda. Nas vendas a consumidores finais, o preço de venda deveria ser mais caro em função da majoração da carga tributária efetiva desse imposto.

No caso em estudo, o aumento da carga tributária do ICMS, em face da inclusão do IPI na sua base de cálculo, afeta a formação de preços. Se tributos como o ICMS, PIS e COFINS são inclusos no preço por *gross up*, como se estudou, a alíquota efetiva do ICMS torna-se maior do que a nominal, quando o IPI passa a compor a base de cálculo do referido imposto estadual. Ocorre aqui que a carga tributária efetiva de ICMS repassada ao preço é a alíquota nominal acrescida do percentual do IPI que incide sobre o produto.¹⁶² E como o *gross up* é representando por um cálculo de tributos por dentro e de incidência circular, o PIS e a COFINS são majorados também. O valor do IPI, que é calculado por fora, recebe também o impacto disso tudo, tornando-se maior justamente em função de a sua base de cálculo (valor

¹⁶² BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial de temas de gestão tributária, 3. ed. São Paulo: FISCOsoft, 2015. p. 323. (Coleção curso de tributos indiretos, v. 1).

tributável) ficar mais elevada. Dessa maneira, a base de cálculo do ICMS próprio é a soma do preço da mercadoria (com tributos por dentro) mais o IPI (por fora), sendo o valor do imposto o resultado da aplicação da alíquota interestadual nominal sobre esta base.

Nem é preciso dizer que há especialistas tributários com grande dificuldade de explicar isso para empresários nacionais, quem dirá explicar para algum investidor estrangeiro. Bernardo Oliveira comenta esta parafernália do sistema tributário brasileiro não se resume a quantidade de tributos existentes, pois ela se baseia em sobreposições de incidências tributárias sobre os mesmos fatores geradores (e bases de cálculo), tal como o IPI, ICMS, PIS e COFINS, todos incidentes sobre o faturamento (receita) das empresas. E ainda acrescenta: “o chamado ‘Custo Brasil’ e a instabilidade do sistema tributário levam empresas a pensar duas vezes antes de investir aqui”.¹⁶³

Foram identificadas então neste tópico algumas conexões muito complexas entre o IPI e o ICMS que impactam os preços e complicam não só a apuração de todos os tributos correlacionados (inclusive o PIS e a COFINS), mas sobretudo as atividades das empresas comerciais que revendem mercadorias na condição de equiparadas a estabelecimentos industriais.

3.6 O IPI Integrando a Base de Cálculo do ICMS Substituição Tributária do Diferencial de Alíquotas nas Vendas Interestaduais a Consumidores Finais Contribuintes

O assunto abordado no tópico anterior serve de base para este tópico. Será visto agora o caso de atribuição ao remetente da obrigação de reter e recolher o diferencial de alíquotas de ICMS em vendas interestaduais (ICMS/ST DIFAL).

Segundo estabelece o §2º, VII, do art. 155 da CF/88¹⁶⁴, nas operações interestaduais que destinem mercadorias a consumidores finais contribuintes do ICMS adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário

¹⁶³ OLIVEIRA, Bernardo. **Sistema tributário complexo afasta investimentos de empresas no país.** [S.l.], 14 set. 2015. Disponível em: <<https://noticias.uol.com.br/opiniaocoluna/2015/09/14/sistema-tributario-complexo-afasta-investimentos-de-empresas-no-pais.htm>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

¹⁶⁴ A EC 87/2015 deu nova redação a esse dispositivo, porém, não alterou nada em relação ao diferencial de alíquotas devido pelos consumidores finais contribuintes.

e a alíquota interestadual. Ademais, a responsabilidade pelo recolhimento deste diferencial compete ao destinatário, quando este for contribuinte do ICMS, conforme o § 2º, VIII, deste mesmo artigo.

Entretanto, em razão do disposto no art. 9º da LC 87/96, a empresa comercial poderá se tornar responsável pela retenção e recolhimento do referido diferencial de alíquotas, nas vendas interestaduais a consumidores finais contribuintes, contanto que exista convênio ou protocolo firmado entre as unidades federadas interessadas.

Tendo por objeto de estudo o segmento “ferramentas”, verifica-se a existência de protocolos ICMS atribuindo ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST DIFAL sobre a base de cálculo da operação própria (incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário), na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente. É o caso, *v. g.*, do Protocolo ICMS 193/2009, que trata do regime de substituição tributária do segmento “ferramentas” em operações interestaduais e do qual são signatários, entre outros, os Estados do Rio Grande do Sul e Paraná.

A determinação do percentual do diferencial de alíquotas, até o final de 2017, exceto em algumas unidades da Federação, era bastante simples, pois bastava identificar a qual alíquota interna a mercadoria se sujeitava e depois efetuar a dedução da alíquota interestadual correspondente.

Com a edição do Convênio ICMS 52/2017¹⁶⁵, a partir de janeiro de 2018, o cálculo do diferencial de alíquotas muda e a carga tributária efetiva aumenta. A cláusula décima quarta, inciso II¹⁶⁶, estabelece uma nova forma de cálculo do

¹⁶⁵ O STF concedeu medida cautelar em Tutela Provisória na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5866, datada de 27/12/2017, mandando suspender os efeitos das cláusulas 8ª, 9ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª e 26ª do Convênio ICMS 52/2017. As referidas cláusulas produziram efeitos a partir de 1º/01/2018.

¹⁶⁶ 14 - Cláusula décima quarta. O imposto a recolher por substituição tributária será:

[...]

II - em relação aos bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, o valor calculado conforme a fórmula "ICMS ST DIFAL = [(V oper - ICMS origem)/(1 - ALQ interna)] x ALQ interna - (V oper x ALQ interestadual)", onde:

a) "ICMS ST DIFAL" é o valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual;

ICMS/ST DIFAL que é diferente da prevista no Protocolo ICMS 193/2009. O referido dispositivo altera o regramento atual e ressalta a necessidade de um ajuste tributário para se determinar a base de cálculo do ICMS/ST DIFAL. Conforme o dispositivo citado, deve-se descontar da base de cálculo do ICMS próprio (composto pelo valor da operação mais o IPI, se houver) o valor do ICMS próprio e em seguida incluir por dentro o ICMS da unidade federada de destino. A nova base de cálculo do ICMS/ST DIFAL será então apurada em “base de dupla”, tendo em conta a alíquota do ICMS da mercadoria na unidade federada de destino, calculada por dentro.

Também foi analisado que o simples fato de uma empresa comercial de grande porte ser importadora e efetuar saída da mercadoria (produto) importada, ela se torna equiparada a industrial e passa a ser contribuinte do IPI. Então, na hipótese de a empresa comercial realizar uma venda interestadual e houver acordo entre os Estados envolvidos obrigando o remetente a reter e recolher o ICMS/ST DIFAL, o IPI também afeta o cálculo do diferencial.

O exemplo abaixo facilita a assimilação:

- a) venda interestadual a consumidor final contribuinte
- b) mercadoria importada = nível óptico (CEST 08.020.00 e NCM/SH 9015.30.00 - IPI 5%) – Segmento “ferramentas”
- c) UF de origem = RS
- d) alíquota interestadual = 4%
- e) UF de origem = PR
- f) alíquota interna (2018) = 18%

b) "V oper" é o valor da operação interestadual, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros;

c) "ICMS origem" é o valor do imposto correspondente à operação interestadual, destacado no documento fiscal de aquisição;

d) "ALQ interna" é a alíquota interna estabelecida na unidade federada de destino para as operações com o bem e a mercadoria a consumidor final;

e) "ALQ interestadual" é a alíquota estabelecida pelo Senado Federal para a operação. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Convênio ICMS 52, de 7 de abril de 2017**. Dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subseqüentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entres os Estados e o Distrito Federal. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052_17>. Acesso em: 3 jan. 2018.

Dados	
Preço de Venda sem Tributos por Dentro	R\$ 100,00
ICMS Interestadual	4%
ICMS UF Destino	18%
IPI	5%
PIS	1,65%
COFINS	7,6%

Preço de Venda com ICMS, PIS e COFINS por Dentro =	R\$ 115,54
$100/(1-4%*(1+15%)-1,65%-7,6%)$	
(+) IPI - 5%	R\$ 5,78
(+) ICMS/ST DIFAL	R\$ 20,71
Preço de Venda ao Consumidor Final	R\$ 142,03

Base de Cálculo do ICMS Próprio	R\$ 121,32
(x) ICMS Próprio - 4%	R\$ 4,85

Cálculo do ICMS/ST DIFAL	
Base de Cálculo do DIFAL - Base Dupla =	R\$ 142,03
$((116,08+17,41)-5,34)/(1-18%)$	
(x) ICMS - 18%	R\$ 25,57
(-) ICMS Próprio - 4%	-R\$ 4,85
(=) ICMS/ST DIFAL	R\$ 20,72

Analisados os dados apresentados, nota-se que nas vendas para consumidores finais contribuintes, o IPI não apenas alterou o valor da operação, o valor do ICMS próprio, o valor do próprio IPI, como também afetou o valor do ICMS/ST DIFAL. Assim, qualquer variação na alíquota do IPI atingirá o preço de venda a consumidor final contribuinte do ICMS.

Note-se que no preço de venda inclui-se por *gross up* uma alíquota efetiva de ICMS de 4,2% (alíquota nominal de 4%, majorada de 5% de IPI). O remetente da mercadoria, no ano de 2018, deve à unidade federada de origem o ICMS próprio (4%), no valor de R\$ 4,85.

O ICMS/ST DIFAL nominal é de 14% e o diferencial de alíquotas efetivo é de 14,6%, apurado no valor de R\$ 20,72. Trata-se de um débito de responsabilidade do remetente que deverá ser recolhido à unidade federada de destino.

No entanto, percebe-se que o IPI integra apenas parcialmente a base de cálculo do ICMS/ST DIFAL, até o limite do valor da operação própria do remetente. Isso faz com que a operação interna tenha uma carga tributária superior à carga tributária interestadual, resultado em indevida e injusta vantagem competitiva para quem realiza operações interestaduais em comparação aos que praticam operações

internas. Tal fato ocorre porque o legislador ignorou que há conexão deste imposto estadual com o IPI, um tributo federal. Observa-se que o Convênio ICMS 52/2017¹⁶⁷ reduziu em parte a desigualdade competitiva causada pela legislação vigente até 31/12/2017. Na verdade, a culpa da desigualdade é antiga e deveria ser atribuída ao legislador constituinte originário e ao derivado, pois ambos perderam a chance de eliminar distorções de tratamento tributário entre consumidores finais contribuintes e não contribuintes. Este último, principalmente, deveria ter previsto na EC 87/2015 que a base de cálculo do diferencial de alíquotas levaria em consideração a alíquota de ICMS de destino em “base única”. Ao não fazer tal previsão, manteve um tratamento tributário que distorce os preços e causa desequilíbrio competitivo. Esta diferença de tratamento entre consumidores finais contribuintes e não contribuintes será examinada logo em seguida neste mesmo capítulo.

Portanto, nota-se, claramente, que a legislação tributária relativa à substituição tributária transfere um encargo complicadíssimo às empresas comerciais, pois estas precisam conhecer bem a legislação de cada unidade federada (desde que exista acordo), sobretudo a alíquota a qual se sujeita cada mercadoria. Mas não apenas isso, pois também devem, de forma correta, saber precificar, ajustar o ERP para emitir as notas fiscais com o devido cálculo e ainda efetuar o recolhimento do imposto.¹⁶⁸

Posto isso, fica claro que a atribuição de responsabilidade por substituição tributária do diferencial de alíquota interestadual na venda a cliente consumidor final contribuinte não é uma tarefa fácil e acarreta um penoso custo de transação às empresas comerciais, dada a dificuldade de sua implementação e controle.

3.7 A EC 87/2015 e o Débito por Responsabilidade pelo Diferencial de Alíquotas nas Vendas Interestaduais a Consumidores Finais Não-contribuintes

A EC 87/2015 deu nova redação ao inciso VII do §2º do art. 155 da CF/88 e, consoante este dispositivo, nas operações interestaduais que destinem mercadorias

¹⁶⁷ O STF concedeu medida cautelar em Tutela Provisória na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5866, datada de 27/12/2017, mandando suspender os efeitos das cláusulas 8ª, 9ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª e 26ª do Convênio ICMS 52/2017. As referidas cláusulas produziram efeitos a partir de 1º/01/2018.

¹⁶⁸ O recolhimento do ICMS/ST DIFAL é um desafio à parte. Ou o contribuinte substituto tem inscrição estadual na unidade federada de destino, hipótese em que poderá recolher o ICMS/ST DIFAL uma vez por período de apuração, ou então, deverá efetuar o recolhimento a cada operação. E sempre deve-se considerar que uma empresa comercial poderá operar em todos os Estados e no Distrito Federal. Tudo isso obedecendo normas específicas, fazendo só aumentar os custos de transação.

a consumidores finais não contribuintes do ICMS deverá ser adotada a alíquota interestadual. Foi definido ainda que caberá à unidade federada de localização do destinatário a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.¹⁶⁹

Outra importante alteração provocada por essa emenda ocorreu no inciso VIII, “b”, do §2º do art. 155 da CF/88.¹⁷⁰ Atribuiu-se uma nova espécie de responsabilidade ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto. O remetente passou a ser responsável pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, chamado de “ICMS DIFAL”.

Aqui vale ressaltar o fato de a EC 87/2015 ter criado um débito de responsabilidade na seara do ICMS que independe de previsão em lei ordinária, indiferente ao previsto no inciso II do parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional.¹⁷¹

Foi o Convênio ICMS 93/2015 que veio dispor acerca dos procedimentos a serem observados, a partir de 2016, nas operações que destinem mercadorias a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Em conformidade com o inciso I da cláusula segunda deste convênio, calcula-se o ICMS DIFAL de uma forma muito singular, pois o valor da operação, que é o preço de venda, deve ser determinado já considerando a alíquota de ICMS da mercadoria na unidade

¹⁶⁹ Antes desta alteração, adotava-se a alíquota interna nas operações interestaduais realizadas com não-contribuintes. A mudança trouxe um novo equilíbrio na repartição da receita tributária do ICMS às unidades da Federação consumidoras e não produtoras de mercadorias. Até então a arrecadação decorrente de vendas aos consumidores finais não contribuintes ficava toda com a unidade federada de origem (vendedora), porquanto nas vendas interestaduais se aplicava a alíquota interna do Estado de origem. Como a intensificação do comércio eletrônico (*e-commerce*) e das tele vendas, as quais mudaram substancialmente o jeito como as mercadorias passaram a ser comercializadas, os Estados de destino não participavam da arrecadação. Ao tempo em que a CF/88 foi promulgada, o constituinte originário não pode prever como o uso da tecnologia da informação, em especial a internet e a telefonia fixa e celular, passaria a interferir no comércio tradicional. À época, eram poucas as residências que dispunham de telefone fixo em casa, a telefonia celular surgiria e alavancaria seu uso somente na década de 1990, os computadores pessoais eram raríssimos e a internet era muita restrita e lenta.

¹⁷⁰ Art. 155. [...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

[...]

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; [...]. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 03 jan. 2018.

¹⁷¹ O inciso II do parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional dispõe que o sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

federada de destino e não a alíquota interestadual da operação.¹⁷² Assim sendo, consoante prescreve o §1º da mencionada cláusula do mesmo convênio, o débito de responsabilidade quanto ao ICMS DIFAL deve ser calculado por dentro, porém em “base única” e passa a corresponder ao valor da operação, tal como estipulado no §1º do art. 13 da LC 87/96.

A fórmula para se calcular o valor do débito de responsabilidade, em “base única”, relativo à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual, é minuciosamente detalhada no §1º-A do convênio em discussão.¹⁷³

Posto isso, vale lembrar que a empresa comercial formará o seu preço de venda considerando todas as despesas tributárias: ICMS, PIS e COFINS. O repasse aos preços se dará por *gross up*, como estudado anteriormente.

Diferente do que ocorre na venda a consumidor final contribuinte, operação na qual o ICMS embutido no preço de venda corresponde à alíquota interestadual (combinada com as alíquotas de PIS e COFINS não cumulativo), agora o detalhe é que nas vendas feitas a não contribuintes o ICMS a ser embutido no preço de venda corresponde a alíquota da mercadoria na unidade federada de destino (combinada com as alíquotas de PIS e COFINS não cumulativo), acarretando uma carga tributária efetiva bem mais elevada a ser transferida ao preço.

Observe-se que deve ser destacado no campo do ICMS próprio somente o débito devido ao Estado de origem, utilizando-se da alíquota interestadual para a sua

¹⁷² Cláusula segunda Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”; [...]. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015**. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15>. Acesso em: 3 jan. 2018.

¹⁷³ Cláusula segunda. [...]

§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:

ICMS origem = BC x ALQ inter

ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino. Ibid.

mensuração. Por sua vez, o valor do ICMS DIFAL deve ser demonstrado no campo “Informações Complementares” da nota fiscal.

Há um ponto, todavia, que chama à atenção. É notório que a CF/88 não autorizou a criação de classes distintas de consumidores finais, uma composta por contribuintes e outra por não contribuintes. Não há no texto constitucional nenhuma alusão em tal sentido e nem haveria justificativa lógica para uma discriminação tão esdrúxula. Pelo contrário, o constituinte derivado teria almejado a isonomia de tratamento tributário à medida que estabeleceu a aplicação da mesma alíquota interestadual em operações cujos destinatários sejam consumidores finais contribuintes e não contribuintes do ICMS. É importante ter em conta o art. 2º, *caput*, da Lei 8.078/1990, segundo o qual consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final, sem fazer qualquer distinção de classe de consumidores. Dessa forma, o valor do diferencial de alíquota deveria ser o mesmo, seja o consumidor final contribuinte ou não contribuinte do ICMS. A mera responsabilidade pelo recolhimento do referido diferencial não poderia resultar qualquer diferenciação de preços.¹⁷⁴

E mais, não seria também razoável haver qualquer discriminação tributária quanto ao fato de o cliente consumidor final ser interno ou interestadual. Assim, independente de aspectos constitucionais ou legais, o Convênio ICMS 93/2015, quando disciplinou a forma como o ICMS DIFAL deveria ser calculado, embutindo o ICMS pela alíquota de destino na formação do preço, acabou por estabelecer tratamento tributário isonômico entre consumidor final não contribuinte interno e interestadual. Todavia, como alertado no tópico anterior, há tratamento não isonômico entre quem vende a consumidor final contribuinte interestadual e quem vende a consumidor final contribuinte em operação interna, com vantagem competitiva injusta ao primeiro em relação ao segundo. E o problema só se agrava quando se combinam as alíquotas de ICMS com as alíquotas dos tributos federais como PIS e COFINS e, em alguns casos, com IPI, se houver tal incidência (casos de equiparação a industrial).

Recorda-se que dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar, é vedado aos Estados e Distrito Federal instituir tratamento desigual entre aqueles que

¹⁷⁴ Não se deve deixar levar pelo engano, o preço final de uma mercadoria destinada a uso e consumo ou ativo imobilizado para um consumidor final contribuinte é o valor da mercadoria (valor da operação) mais o ICMS/ST DIFAL retido pelo remetente ou, se este não houver acordo estabelecendo essa retenção na fonte, o valor da mercadoria (valor da operação) mais o diferencial recolhido pelo próprio destinatário.

se encontrem em situação equivalente¹⁷⁵, pois isso afrontaria o princípio da isonomia.¹⁷⁶ Segundo este princípio, é então possível inferir que não são justos e legítimos os critérios fixados dando um tratamento tributário diferenciado entre:¹⁷⁷

- a) consumidores finais, em operação interestadual, simplesmente pelo fato de um ser contribuinte do ICMS e o outro não;
- b) consumidores finais contribuintes, pelo simples fato de um deles ser um cliente interestadual e o outro interno.

Daí porque entende-se não haver espaço para, através de convênio, se estabelecer tratamentos tributários distintos entre consumidores finais contribuintes (Convênio ICMS 52/2017¹⁷⁸) e não contribuintes do ICMS (Convênio ICMS 93/2015), porquanto ambos estão em situação equivalente.

No próximo capítulo serão demonstradas matematicamente as diferenças de tratamento tributário discutidas neste tópico e no anterior.

Impende ressaltar, por oportuno, que a receita decorrente do ICMS DIFAL não pertence integralmente à unidade de Federação de destino, até o final de 2018. No período compreendido entre 1º/01/2016 e 31/12/2018, haverá uma repartição desta receita entre os Estados de origem e de destino. Com o fito de promover a gradativa adaptação orçamentária dos Estados mais industrializados e detentores dos principais estabelecimentos comerciais varejistas que operam com vendas não presenciais, a exemplo dos canais de *e-commerce* e televendas, porquanto teriam uma queda significativa na arrecadação do imposto com a adoção da alíquota interestadual nas vendas a consumidores finais não contribuintes, ficou definida uma repartição do valor do diferencial de alíquotas neste período.

Sendo assim, conforme o art. 99 no ADCT da CF/1988, acrescido pelo art. 2º da

¹⁷⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 72.

¹⁷⁶ O princípio da isonomia não se restringe aos contribuintes de direito, o que excluiria os não-contribuinte do ICMS, pelo contrário, é voltado também aos contribuintes de fato, ou seja, no caso em exame, os consumidores finais, pois são aqueles que efetivamente arcam com o ônus tributário e tanto podem ser contribuintes ou não-contribuinte do ICMS.

¹⁷⁷ FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Belém, n. 116/119, maio 2005.

¹⁷⁸ O STF concedeu medida cautelar em Tutela Provisória na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5866, datada de 27/12/2017, mandando suspender os efeitos das cláusulas 8ª, 9ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª e 26ª do Convênio ICMS 52/2017. As referidas cláusulas produziram efeitos a partir de 1º/01/2018.

EC 87/2015, no caso de operações interestaduais destinarem mercadorias a consumidor final não contribuinte, o ICMS DIFAL será partilhado entre as unidades federadas de origem e de destino, respectivamente, na seguinte proporção: a) em 2016: 60% e 40%; b) em 2017: 40% e 60%; e c) em 2018; 20% e 80%. Do ano de 2019 em diante, as unidades federadas de destino passarão a receber integralmente o valor do ICMS DIFAL.

Abaixo é apresentado o exemplo de uma venda interestadual realizada, em 2018, por uma empresa comercial de grande porte a cliente consumidor final não contribuinte, com cálculo do ICMS DIFAL em “base única”, demonstrando-se, inclusive, como fica a partilha do ICMS entre as unidade federadas envolvidas:

- a) venda interestadual a consumidor final contribuinte
- b) mercadoria nacionalizada (importada por terceiro) = nível óptico (CEST 08.020.00 e NCM/SH 9015.30.00 - IPI 5%) – Segmento “ferramentas”
- c) UF de origem = RS
- d) alíquota interestadual = 4%
- e) UF de origem = PR
- f) alíquota interna (2018) = 18%

Dados	
Preço de Venda sem Tributos por dentro	R\$ 100,00
ICMS (Próprio)	4%
ICMS UF Destino	18%
PIS	1,65%
COFINS	7,6%

Preço de Venda com ICMS, PIS e COFINS por dentro =	R\$ 137,46
$100/(1-18\%-1,65\%-7,6\%)$	

Base de Cálculo do ICMS (Próprio)	R\$ 137,46
(x) ICMS (Próprio) - 4%	R\$ 5,50

NF-e - Campo Informações Complementares	
ICMS Total sobre Preço de Venda com ICMS, PIS e COFINS	R\$ 24,74
(-) ICMS (Próprio) - 4%	-R\$ 5,50
(=) ICMS DIFAL	R\$ 19,24
Partilha do ICMS DIFAL em 2018	
UF de Origem - 20%	R\$ 3,85
UF de Destino - 80%	R\$ 15,40
	R\$ 19,24

Vale notar que foi incluso no preço de venda a alíquota nominal de ICMS de 18%. Em 2018, na condição de contribuinte, o remetente da mercadoria deverá à unidade federada de origem (RS) o ICMS próprio (4%) no valor de R\$ 5,50, bem como a partilha do ICMS DIFAL no valor de R\$ 3,85, equivalente a 20% do total do ICMS DIFAL (14% = R\$ 19,24). O saldo do ICMS DIFAL (80% de 14%), no valor de R\$ 15,40, é débito de responsabilidade do remetente, devendo ser recolhido à unidade federada de destino (PR).

No período de transição, as empresas comerciais estarão obrigadas a se adequarem às novas regras, sob pena de não conseguirem praticar vendas para consumidores finais não contribuintes, uma situação inimaginável considerando o volume de operações de vendas não presenciais realizadas atualmente.

Novamente, um enorme custo de transação deve ser então suportado pelas empresas que atuam nesta atividade, tanto pelo custo tributário envolvido, a dificuldade de adaptação de sistemas para fazerem tantos cálculos complexos, a dificuldade de se realizar o pagamento do ICMS DIFAL quando se opera com muitos Estados.¹⁷⁹

3.8 O IPI Integrando a Base de Cálculo do Débito por Responsabilidade do Diferencial de Alíquotas nas Vendas Interestaduais a Consumidores Finais Não-contribuintes

Dando continuidade ao tema abordado no tópico anterior, enfrenta-se agora a análise do impacto do IPI no cálculo do débito de responsabilidade pelo ICMS DIFAL, na hipótese de uma empresa comercial importadora (equiparada a industrial) realizar uma venda interestadual para consumidor final não contribuinte.

Para este fim, considere-se os dados abaixo apresentados:

- a) venda interestadual a consumidor final contribuinte
- b) mercadoria importada = nível óptico (CEST 08.020.00 e NCM/SH 9015.30.00 - IPI 5%) – Segmento “ferramentas”

¹⁷⁹ Recolher o ICMS DIFAL é uma tarefa complicada e trabalhosa. O contribuinte responsável deve ter em inscrição estadual na unidade federada de destino, hipótese em que poderá recolher o diferencial de alíquotas apenas uma vez por período de apuração (mensalmente, via de regra), ou então, deverá efetuar o recolhimento a cada operação. Além disso, deve-se ainda considerar que uma empresa comercial poderá operar em todos os Estados e no Distrito Federal e para recolher o imposto ficará obrigada a cumprir normas específicas. Os custos de transação envolvidos nisso tudo são significativos.

- c) UF de origem = RS
- d) alíquota interestadual = 4%
- e) UF de origem = PR
- f) alíquota interna (2018) = 18%

Dados	
Preço de Venda sem Tributos por dentro	R\$ 100,00
ICMS (Próprio)	4%
ICMS UF Destino	18%
IPI	5%
PIS	1,65%

Preço de Venda com ICMS, PIS e COFINS por dentro =	R\$ 139,18
$100/(1-18\%*(1+5\%)-1,65\%-7,6\%)$	
(+) IPI - 5%	R\$ 6,96
Preço de Venda ICMS, PIS, COFINS e IPI	R\$ 146,14

Base de Cálculo do ICMS (Próprio)	R\$ 146,14
(x) ICMS (Próprio) - 4%	R\$ 5,85

NF-e - Campo Informações Complementares	
ICMS Total sobre Preço de Venda com ICMS, PIS, COFINS e IPI	R\$ 26,30
(-) ICMS (Próprio) - 4%	-R\$ 5,85
(=) DIFAL de ICMS	R\$ 20,46
Partilha do DIFAL de ICMS em 2018	
UF de Origem - 20%	R\$ 4,09
UF de Destino - 80%	R\$ 16,37
	R\$ 20,46

Antes de prosseguir, deve-se atentar que qualquer variação na alíquota do IPI altera o preço final de venda a consumidor final não contribuinte do ICMS. Conforme foi estudado anteriormente, isso se dá porque este imposto federal integra a base de cálculo do ICMS próprio e do débito por responsabilidade em relação ao diferencial de alíquotas. E vale lembrar que o IPI integra a base de cálculo do ICMS quando a mercadoria se destina a consumidor final.

No exemplo estudado, pode-se observar que no preço de venda foi incluso por dentro uma alíquota efetiva de ICMS de 18,9% (alíquota nominal de 18%, majorada de 5% de IPI). O remetente da mercadoria, no ano de 2018, deve à unidade federada de origem (RS) o ICMS próprio (4%), no valor de R\$ 5,85, bem como a partilha de 20% do total do ICMS DIFAL (14% = R\$ 20,46) apurado, equivalente a R\$ 4,09. O saldo do ICMS DIFAL (80% de 14%), no valor de R\$ 16,37, é débito de

responsabilidade do remetente que deverá ser recolhido à unidade federada de destino (PR).

A fórmula de cálculo do preço final de venda a consumidor final não contribuinte, em “base única”, evidentemente resulta um valor maior do que aquele encontrado pela fórmula aplicável na venda a consumidor final contribuinte. Neste último caso, como se pode examinar no tópico 2.6, o *gross up* se dá pela alíquota da mercadoria da unidade federada de origem, enquanto naquele outro o *gross up* ocorre pela alíquota de destino. Se considerarmos ainda as conexões existentes no cálculo por dentro com as alíquotas do PIS e COFINS que incidem sobre a receita bruta, bem como a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, chega-se a diferenças de preços significativas.

A alteração promovida pela EC 87/2015 foi inegavelmente justa, do ponto de vista federativo. Todavia, a complexidade dela decorrente aumentou demasiadamente os custos de transação a serem arcados pelas grandes empresas comerciais, sobretudo aquelas que operam no varejo realizando vendas interestaduais a consumidores finais não contribuintes.

4 DAS OPERAÇÕES REALIZADAS POR EMPRESAS COMERCIAIS, NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA DO ICMS, COM MERCADORIAS DO SEGMENTO “FERRAMENTAS”, E OS CUSTOS DE TRANSAÇÃO

No capítulo que se inicia, passa-se à observação de situações e casos práticos de como o regime de substituição tributária para frente impacta as atividades, as operações e os resultados das empresas comerciais de grande porte revendedoras de mercadorias do segmento “ferramentas” e quais os custos de transação dele resultam.

4.1 Breves Considerações sobre as Mercadorias do Segmento “Ferramentas”

O Convênio ICMS 52/2017¹⁸⁰, com efeitos a partir de janeiro de 2018, para a grande maioria de seus artigos, dispõe sobre normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.¹⁸¹

A relação dos segmentos de mercadorias que se submetem às regras definidas neste convênio consta do Anexo I e é nele que se encontra arrolado, no item 8, o segmento¹⁸² “ferramentas”. Por sua vez, no Anexo IX do referido convênio, estão listadas

¹⁸⁰ O STF concedeu medida cautelar em Tutela Provisória na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5866, datada de 27/12/2017, mandando suspender os efeitos das cláusulas 8ª, 9ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª e 26ª do Convênio ICMS 52/2017. As referidas cláusulas produziram efeitos a partir de 1º/01/2018.

¹⁸¹ A partir de 1º/01/2018, encontram-se revogados, pela cláusula trigésima quinta do Convênio ICMS 52/2017, entre outros:

- a) o Convênio ICMS 81/1993 – estabelecia normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal;
- b) o Convênio ICMS 70/1997 – dispunha sobre a margem de valor agregado na fixação da base de cálculo do ICMS para efeito de determinação do imposto devido por substituição tributária nas operações subsequentes.
- c) o Convênio ICMS 92/2015 - estabelecia a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes.

¹⁸² De acordo com a cláusula sexta do referido convênio, considera-se:

- a) segmento: o agrupamento de itens de bens e mercadorias com características assemelhadas de conteúdo ou de destinação (conforme previsto no seu Anexo I);
- b) item de segmento: a identificação do bem, da mercadoria ou do agrupamento de bens e mercadorias dentro do respectivo segmento;
- c) especificação do item: o desdobramento do item, quando o bem ou a mercadoria possuir características diferenciadas que sejam relevantes para determinar o tratamento tributário para fins do regime de substituição tributária. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA

as mercadorias e bens do segmento “ferramentas”, identificados por CEST, por classificação fiscal de acordo com a NCM/SH e descrição detalhada da mercadoria.

As atividades realizadas pelas grandes empresas comerciais que revendem mercadorias do segmento “ferramentas” precisam de muita atenção e cuidados, seja nas operações internas, mas sobretudo nas operações interestaduais. O exame do regime de substituição tributária progressiva do ICMS aplicado neste segmento tem a vantagem de permitir a análise de cenários muito comuns em grandes operações comerciais atacadistas e varejistas, tais como compras internas e interestaduais para comercialização; vendas internas e interestaduais a clientes contribuintes do ICMS, para fins de industrialização e comercialização; vendas a consumidores finais contribuintes e não contribuintes que adquirem bens para o ativo imobilizado ou materiais de uso ou consumo.

De modo a tornar mais objetivo o estudo neste capítulo, optou-se por eleger apenas quatro espécies de mercadorias do segmento “ferramentas”, a saber:

- a) Item 3.0 – Descrição: Disco de corte – CEST: 08.003.00 – NCM/SH: 6804.21.19 – Alíquota de IPI: 0%;
- Justificativa da escolha: trata-se de uma mercadoria que tanto pode ser adquirida como:
 1. insumo produtivo (intermediário¹⁸³ ou auxiliares¹⁸⁴) industrial, por cliente contribuinte do ICMS;

(CONFAZ). **Convênio ICMS 52, de 7 de abril de 2017**. Dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052_17>. Acesso em: 3 jan. 2018.

¹⁸³ De acordo com o art. 226, I, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto 7.212/2010, os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do IPI relativo à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integram ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo imobilizado. Nesse sentido, produto intermediário seriam aqueles produtos consumidos no processo produtivo em virtude de contato físico com o produto em fabricação, tais como lixas, lâminas de serra e catalisadores, conforme item 6 do parecer normativo 65/79. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Parecer Normativo CST nº 65/79 - DOU de 06.11.79**. (Imposto sobre Produtos Industrializados - 4.18.01.00 - Crédito do Imposto - Matérias-Primas, Produtos Intermediários e Material de Embalagem). Disponível em: <<http://livepublish.iob.com.br/ripi2002/ripi2002.dll/Infobase/1c6/641/644?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

¹⁸⁴ São considerados produtos auxiliares aplicados diretamente no processo industrial, entre outros, ainda que não integrem o produto final, desde que sofram danos como desgaste, desbaste ou perda de suas propriedades, não mais se prestando às suas finalidades iniciais, em razão de ação direta e necessária sobre o produto em elaboração ou respectivo insumo, e que sejam estreitamente

2. mercadoria para ser revendida, por cliente contribuinte do ICMS;
 3. material de uso ou consumo geral, por cliente consumidor final contribuinte e não contribuinte do ICMS.
- b) Item 13.0 – Descrição: Broca helicoidal – CEST: 08.013.00 – NCM/SH: 8207.50.11 – Alíquota de IPI: 8%
- Justificativa da escolha: trata-se de uma mercadoria que tanto pode ser adquirida como:
 1. insumo produtivo (intermediário ou auxiliares) industrial, por cliente contribuinte do ICMS;
 2. mercadoria para ser revendida, por cliente contribuinte do ICMS;
 3. material de uso ou consumo geral, por cliente consumidor final contribuinte e não contribuinte do ICMS.
- c) Item 20.0 – Descrição: Nível óptico – CEST: 08.020.00 – NCM/SH 9015.30.00 – Alíquota de IPI: 5%;
- Justificativa da escolha: trata-se de uma mercadoria que tanto pode ser adquirida como:
 1. mercadoria para ser revendida, por cliente contribuinte do ICMS;
 2. bem para integrar o ativo imobilizado, por cliente consumidor final contribuinte ou não contribuinte (empresa);
 3. material de uso ou consumo geral, por cliente consumidor final não contribuinte do ICMS (pessoa física).
- d) Item 21.0 – Descrição: Metro – CEST: 08.021.00 – NCM/SH: 9017.80.10 – Alíquota de IPI: 15%
- Justificativa da escolha: trata-se de uma mercadoria que tanto pode ser adquirida como:
 1. mercadoria para ser revendida, por cliente contribuinte do ICMS;
 2. material de uso ou consumo geral, por cliente consumidor final contribuinte e não contribuinte do ICMS.

vinculados ao processo industrial e incondicionalmente necessários à efetiva obtenção do produto final, os produtos tais como bitz, vídias, pastilhas de metal duro para usinagem, lixas, serras, brocas, rebolos, esmeril em pedra, pincéis, escovas, etc. [Título I, Capítulo V, Seção 2, Subitem 2.12, “b”, “2”]. RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. Departamento da Receita Pública Estadual. **Instrução normativa DRP Nº 045/98**. Expede instruções relativas às receitas públicas estaduais. (Documento atualizado até a IN RE nº 011/18, publicada no DOE de 06/03/18.) Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109367>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

Observe-se agora como essas mercadorias são minuciosamente descritas no Anexo IX (Ferramentas) do convênio citado, alertando-se que a legislação tributária das unidades federadas que adotarem o regime de substituição tributária devem reproduzir todo este detalhamento:¹⁸⁵

- a) item: 3.0 – CEST: 08.003.00 – NCM/SH: 6804 – DESCRIÇÃO: Mós e artefatos semelhantes, sem armação, para moer, desfibrar, triturar, amolar, polir, retificar ou cortar; pedras para amolar ou para polir, manualmente, e suas partes, de pedras naturais, de abrasivos naturais ou artificiais aglomerados ou de cerâmica, mesmo com partes de outras matérias;
- b) item: 13.0 – CEST: 08.013.00 – NCM/SH: 8207 – DESCRIÇÃO: Outras ferramentas intercambiáveis para ferramentas manuais, mesmo mecânicas, ou para máquinas-ferramentas (*v. g.*, de embutir, estampar, puncionar, furar, tornear, aparafusar), incluídas as fieiras de estiragem ou de extrusão, para metais, e as ferramentas de perfuração ou de sondagem, exceto forma ou gabarito de produtos em epoxy e as classificadas no CEST 08.012.00;
- c) item: 20.0 – CEST: 08.020.00 – NCM/SH: 9015 – DESCRIÇÃO: Instrumentos e aparelhos de geodésia, topografia, agrimensura, nivelamento, fotogrametria, hidrografia, oceanografia, hidrologia, meteorologia ou de geofísica, exceto bussolas; telêmetros;
- d) item: 21.0 – CEST: 08.021.00 – NCM/SH: 9017.20.00; 9017.30; 9017.80; 9017.90.90 – DESCRIÇÃO: Instrumentos de desenho, de traçado ou de cálculo; metros, micrômetros, paquímetros, calibres e semelhantes; partes e acessórios.

Por oportuno, deve ser ressaltada a inegável dificuldade de as grandes empresas comerciais que atuam no segmento “ferramentas” realizarem uma correta interpretação e aplicação da complexa legislação relativa à substituição tributária do

¹⁸⁵ Nos termos do § 6º da cláusula sétima do convênio em análise, os convênios e protocolos, bem como a legislação interna das unidades federadas, ao instituir o regime de substituição tributária, deverão reproduzir, para os itens que implementarem, o CEST, a classificação na NCM/SH e as respectivas descrições constantes nos Anexos II a XXVI.

ICMS. Para se ter uma ideia, o mero cadastramento das mercadorias já exige profissionais que tenham, no mínimo, um conhecimento técnico razoável sobre classificação fiscal de mercadorias. E nem se cogite dizer que a responsabilidade pela classificação fiscal é de responsabilidade exclusiva do industrial fabricante e do importador (o que inclui também a empresa comercial, se importadora). A correta classificação fiscal de mercadorias, dependendo do caso concreto, é essencial não apenas para o cálculo do ICMS normal e do ICMS/ST, mas também para o Imposto de Importação, o IPI, o PIS-Importação e a COFINS-Importação, PIS e COFINS, dependendo do caso concreto. Um simples erro de classificação fiscal pode gerar problemas tributários com enormes consequências.

É o caso, por exemplo, do “disco de corte” acima selecionado. Não consta “disco de corte” na descrição do item 3.0 do Anexo IX, todavia, faz-se necessário saber que é um tipo de “abrasivo”, para enquadrá-lo na classificação fiscal NCM/SH 6804.21.19 e então se concluir que o seu respectivo CEST é 08.003.00.

Na verdade, todas as empresas comerciais, independente se atacadistas ou varejistas, ao comprarem de fornecedores nacionais, estão obrigadas a conferir se as mercadorias estão ou não sujeitas ao regime de substituição tributária e se estão em conformidade com a legislação, sob pena de responderem solidariamente pelas infrações fiscais cometidas. O fisco “terceirizou” uma parte do seu trabalho de fiscalização às empresas comerciais e obteve maiores garantias em relação ao risco de evasão.

Como visto anteriormente, as empresas comerciais importadoras equiparam-se a industrial e, quanto às mercadorias sujeitas à substituição tributária que adquirirem, podem assumir a condição de substitutas tributárias, com responsabilidades que não se resumem a reter e recolher tributos. Estar totalmente em conformidade com a legislação tributária é um dos mais pesados encargos que as empresas comerciais devem suportar.

Entre as muitas obrigações atribuídas às empresas comerciais está a conferência fiscal de todas as suas entradas, sobretudo as compras. Além disso, deve-se dar entrada no sistema, apurando corretamente o custo de aquisição, líquido dos tributos recuperáveis. Nas grandes empresas comerciais, levando em conta o volume expressivo de entradas, são exigidos controles internos muito eficazes para tratar uma vasta gama de informações. Normalmente, os sistemas necessitam ser

parametrizados, de modo a trabalharem em larga escala, validando regras fiscais de mercadorias e operações, entre outras coisas.

Em vista disso, as grandes empresas comerciais que negociam mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária devem estar muito bem preparadas para conseguirem exercer suas atividades. Certamente a tarefa das equipes das áreas fiscal e de tecnologia da informação das empresas comerciais de grande porte têm duros desafios para dar conta das demandas impostas pela legislação.

Serão aprofundadas nos próximos tópicos algumas situações complexas relacionadas às operações das empresas comerciais com mercadorias do referido segmento.

4.2 O Preço de Compra e o Custo de Aquisição das Mercadorias Adquiridas de Terceiros para Revenda

As empresas comerciais de grande porte do segmento “ferramentas”, quando compram mercadorias destinadas à comercialização, pagam preços e apuram custos de aquisição que oscilam dependendo de fatores variados, *v.g.*, se a compra é interna ou interestadual, se a mercadoria é nacional ou estrangeira¹⁸⁶, se o fornecedor é contribuinte do PIS e COFINS não cumulativo ou cumulativo ou então se é optante do Simples Nacional, e se a mercadoria tem incidência de IPI.¹⁸⁷

Posto isso, neste momento, inicia-se a análise de preços de compra e custos de aquisição através de simulações de cenários tributários com as quatro mercadorias selecionadas para estudo neste trabalho: disco de corte, broca helicoidal, nível óptico e metro. Nas simulações, utilizou-se a legislação do Estado do Rio Grande do Sul como referência para os cálculos do ICMS/ST feitos pelos fornecedores. No mais, deixa-se ressalvado que o foco de estudo são

¹⁸⁶ Considera-se mercadoria estrangeira, para fins de sujeição à alíquota interestadual de ICMS de 4%, a que atende ao disposto no art. 1º, *caput* e §§1º e 2º, da Resolução do Senado Federal 13/2012. BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 13, de 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato_2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

¹⁸⁷ Ressalva-se que não se ignora que o IPI incide sobre as importações do exterior e as saídas de produtos industrializados e não sobre circulação de mercadorias. Preferiu-se apenas evitar a alternância das expressões “mercadorias” e “produtos”, até porque o foco deste trabalho é ICMS.

exclusivamente os efeitos das variáveis tributárias, permanecendo inalteradas as demais (condição *ceteris paribus*). Daí porque se desconsideram variáveis como despesas com fretes e seguros. Além disso, trabalha-se com cenários em base 100, para justamente isolar outras variáveis.

Observe-se os demonstrativos abaixo, contendo os dados já consolidados:

Tabela 5 - Disco de Corte - Preço de Compra e Custo de Aquisição -
Comercialização

Descrição do produto: Disco de corte NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0% CEST: 08.003.00 - MVA 38% (RS)		Preço de compra com todos os tributos - R\$	Custo de aquisição do estoque - R\$
Fornecedor - PIS/COFINS Não Cumulativo	Compra Interna - RS/RS 18%	146,86	134,14
	Compra Interestadual - OUF 12%	145,60	133,85
	Compra Interestadual - OUF 4%	144,19	133,52
Fornecedor - PIS/COFINS Cumulativo	Compra Interna - RS/RS 18%	136,36	124,56
	Compra Interestadual - OUF 12%	135,93	124,96
	Compra Interestadual - OUF 4%	135,44	125,43

Fonte: Elaborada pelo autor.

Legenda: OUF = Outra Unidade da Federação

Vide Apêndice A - Simulação de Cenários - Análise de Preços de Compra e Custos de Aquisição.

Tabela 6 - Broca Helicoidal - Preço de Compra e Custo de Aquisição -
Comercialização

Descrição do produto: Broca Helicoidal NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8% CEST: 08.013.00 - MVA 39% (RS)		Preço de compra com todos os tributos - R\$	Custo de aquisição do estoque - R\$
Fornecedor - PIS/COFINS Não Cumulativo	Compra Interna - RS/RS 18%	160,85	147,12
	Compra Interestadual - OUF 12%	158,73	146,04
	Compra Interestadual - OUF 4%	156,35	144,84
Fornecedor - PIS/COFINS Cumulativo	Compra Interna - RS/RS 18%	149,36	136,61
	Compra Interestadual - OUF 12%	148,19	136,35
	Compra Interestadual - OUF 4%	146,87	136,05

Fonte: Elaborada pelo autor.

Legenda: OUF = Outra Unidade da Federação

Vide Apêndice A - Simulação de Cenários - Análise de Preços de Compra e Custos de Aquisição.

Tabela 7 - Nível Óptico - Preço de Compra e Custo de Aquisição - Comercialização

Descrição do produto: Nível Óptico NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5% CEST: 08.020.00 - MVA 39% (RS)		Preço de compra com todos os tributos - R\$	Custo de aquisição do estoque - R\$
Fornecedor - PIS/COFINS Não Cumulativo	Compra Interna - RS/RS 18%	155,70	142,35
	Compra Interestadual - OUF 12%	153,90	141,56
	Compra Interestadual - OUF 4%	151,88	140,68
Fornecedor - PIS/COFINS Cumulativo	Compra Interna - RS/RS 18%	144,57	132,17
	Compra Interestadual - OUF 12%	143,68	132,16
	Compra Interestadual - OUF 4%	142,67	132,15

Fonte: Elaborada pelo autor.

Legenda: OUF = Outra Unidade da Federação

Vide Apêndice A - Simulação de Cenários - Análise de Preços de Compra e Custos de Aquisição.

Tabela 8 - Metro - Preço de Compra e Custo de Aquisição - Comercialização

Descrição do produto: Metro NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15% CEST: 08.021.00 - MVA 43% (RS)		Preço de compra com todos os tributos - R\$	Custo de aquisição do estoque - R\$
Fornecedor - PIS/COFINS Não Cumulativo	Compra Interna - RS/RS 18%	174,02	159,40
	Compra Interestadual - OUF 12%	171,13	157,62
	Compra Interestadual - OUF 4%	167,90	155,64
Fornecedor - PIS/COFINS Cumulativo	Compra Interna - RS/RS 18%	161,58	148,01
	Compra Interestadual - OUF 12%	159,77	147,16
	Compra Interestadual - OUF 4%	157,72	146,20

Fonte: Elaborada pelo autor.

Legenda: OUF = Outra Unidade da Federação

Vide Apêndice A - Simulação de Cenários - Análise de Preços de Compra e Custos de Aquisição.

Examinados os valores dos preços de compra e dos custos de aquisição extraídos de cada um dos cenários tributários, deve-se destacar que pode ser mais vantajoso comprar:¹⁸⁸

- a) mercadoria de origem nacional de fornecedor interestadual do que de fornecedor interno, se ambos forem do regime não cumulativo;
- b) mercadoria de origem estrangeira de fornecedor interestadual do que de fornecedor interno, se ambos forem do regime não cumulativo;

¹⁸⁸ Pode ser mais vantajoso, mais deixa-se ressalvado que a conclusão definitiva dependeria da análise de outras variáveis: frete, seguro, *lead time* de entrega do fornecedor, etc.

- c) mercadoria de origem estrangeira do que mercadoria nacional, se os fornecedores forem interestaduais e estiverem sujeitos ao regime não cumulativo;
- d) mercadoria de origem nacional de fornecedor interestadual do que de fornecedor interno, se ambos forem do regime cumulativo;
- e) mercadoria de origem estrangeira de fornecedor interestadual do que de fornecedor interno, se ambos forem do regime cumulativo;
- f) mercadoria de origem estrangeira do que mercadoria nacional, se os fornecedores forem interestaduais e estiverem sujeitos ao regime cumulativo;
 - *observação 1: O caso do disco de corte é uma exceção. Embora o preço de compra diminua de valor, o custo de aquisição do estoque aumenta. Isso decorre de uma combinação de cargas tributárias de tributos diferentes (ICMS, PIS e COFINS) em conexão entre si e pelo crédito de PIS e COFINS realizado pelo método indireto subtrativo à alíquota conjunta de 9,25%.*
 - *observação 2: No caso do nível óptico, conquanto o preço de compra diminua de valor, o custo de aquisição do estoque não tem alteração. Isso decorre de uma combinação de cargas tributárias de tributos diferentes (ICMS, PIS e COFINS) em conexão entre si e pelo crédito de PIS e COFINS realizado pelo método indireto subtrativo à alíquota conjunta de 9,25%.*
- g) mercadoria de origem nacional de fornecedor sujeito ao regime cumulativo de PIS e COFINS do que de fornecedor sujeito ao regime não cumulativo, se ambos forem internos;
- h) mercadoria de origem nacional de fornecedor sujeito ao regime cumulativo de PIS e COFINS do que de fornecedor sujeito ao regime não cumulativo, se ambos forem interestaduais;
- i) mercadoria de origem estrangeira de fornecedor do regime cumulativo do que de fornecedor sujeito ao regime não cumulativo, se ambos forem interestaduais;
- j) mercadoria de origem estrangeira de fornecedor interestadual sujeito ao regime cumulativo de PIS e COFINS do que comprar mercadoria nacional de fornecedor interno sujeito ao regime não cumulativo.

As vantagens apontadas dizem tanto a respeito do montante em dinheiro a ser desembolsado para comprar as mercadorias para revenda quanto o custo real de aquisição dos estoques¹⁸⁹, que neste último caso nada mais é do que o valor devido ao fornecedor descontado os tributos recuperáveis.

Do ponto de vista financeiro, é razoável pensar que a empresa comercial tenderá a direcionar as compras de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária aos fornecedores que apresentarem preços mais competitivos, evitando pressionar o caixa, mas, sobretudo, optará por aqueles que gerarem um menor custo de aquisição do estoque, porque é este que determinará o CMV e, por conseguinte, o resultado.

Cumprе observar que o ICMS/ST, calculado com base em MVA ajustada, deveria neutralizar as diferenças entre as alíquotas internas e interestaduais, inclusive as diferenças de alíquotas decorrentes da origem da mercadoria, se nacional ou estrangeira¹⁹⁰. Todavia, nota-se que a neutralidade não é atingida plenamente, por conta da influência do PIS e da COFINS. Se comparados fornecedores sujeitos a regimes distintos, observam-se desigualdades de preços por conta de diferentes alíquotas de ICMS combinadas com as alíquotas de PIS e COFINS. Os preços não se equalizam ainda quando os fornecedores internos e interestaduais estejam sob idêntico regime dessas contribuições. Enfim, não há neutralidade efetiva de ICMS entre fornecedores do mesmo regime e muito menos se compararmos fornecedores de regimes distintos, corroborando o que foi concluído no capítulo 3.

Além disso, mesmo sendo óbvia a inferência, verifica-se que havendo incidência de IPI, à medida que a alíquota aumenta, maior se torna o preço de compra e o custo de aquisição. De acordo com o examinado no capítulo 3, este imposto federal é calculado por fora pelo fornecedor e não compõe a base de cálculo do ICMS, quando a mercadoria comprada é destinada à comercialização. Aliás, não obstante a

¹⁸⁹ De acordo com o §3º do art. 289 do Decreto 3.000/99 (RIR/99), não se incluem no custo de aquisição os tributos recuperáveis. BRASIL. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 03 jan. 2018.

¹⁹⁰ Considera-se mercadoria estrangeira, para fins de sujeição à alíquota interestadual de ICMS de 4%, a que atende ao disposto no art. 1º, *caput* e §§1º e 2º, da Resolução do Senado Federal 13/2012. BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 13, de 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

alíquota desse imposto federal fique inalterada, o seu valor expresso em reais sofre mutação, pois o valor tributável (base de cálculo) passa por mudanças decorrentes de modificação na alíquota de ICMS combinadas com as alíquotas de PIS e COFINS conforme o regime adotado pelo fornecedor.¹⁹¹ Qualquer alteração nas alíquotas desses três últimos tributos contagia diretamente a base de cálculo daquele imposto federal. Assim, mesmo se a alíquota de IPI for constante, o seu correspondente montante em reais se modifica à medida que o valor tributável muda.

Como a soma do valor da operação e do valor do IPI, acrescido da MVA, formam a base de cálculo do ICMS/ST, uma mera alteração em um desses componentes influencia o cálculo do valor em reais do ICMS/ST (conquanto o percentual de MVA ajustada não se modifique). Nesta linha de raciocínio, o preço final praticado pelo remetente será o somatório dos valores da operação, do IPI e do ICMS/ST e se qualquer variável tributária for modificada, haverá impacto na precificação final.

Do que foi acima exposto, merecem ainda serem destacadas algumas incongruências do sistema tributário vigente. Em primeiro lugar, a economia interna das unidades federadas perde competitividade em relação às operações interestaduais, pela via tributária. Em segundo lugar, a economia nacional é prejudicada, pois se beneficia tributariamente a comercialização de mercadoria estrangeira¹⁹² em detrimento a mercadoria nacional.

Quanto à determinação do custo de aquisição, é evidente o impacto que o método indireto subtrativo tem na recuperação de créditos de PIS e COFINS. Neste caso, a empresa comercial de grande porte, sujeita ao regime não cumulativo, toma crédito dessas contribuições sobre as aquisições de mercadorias para revenda não pelo que vem integrado pelo fornecedor no preço de compra, mas sim pela mesma alíquota incidente sobre o seu próprio faturamento. Os créditos recuperáveis de PIS e

¹⁹¹ Vale recordar que a base de cálculo do IPI é o valor tributável, assim entendido o valor da operação, o qual tem embutido o ICMS, PIS e COFINS por meio de *gross up*.

¹⁹² Para os efeitos desta análise, considera-se mercadoria estrangeira, no campo do ICMS, o produto fabricado no Brasil com insumos estrangeiros, com conteúdo de importação superior a 40%, segundo dispõe o §1º, II, do art. 1º da Resolução do Senado Federal 13/2012, hipótese em que se aplica a alíquota interestadual de 4% prevista no *caput* deste artigo. BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 13, de 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato_2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

COFINS são feitos inclusive sobre a parcela de IPI, quando este não for recuperável. Tudo isso afeta diretamente os custos de aquisição.

O ICMS próprio do fornecedor e o ICMS retido por ele a título de responsabilidade por substituição tributária não são recuperáveis na fase da compra, no pressuposto de que as vendas subsequentes serão internas e destinadas a consumidores finais. É uma mera presunção.

Quanto ao valor do ICMS/ST retido pelo fornecedor, observou-se que quanto menor for a alíquota relativa de ICMS próprio, maior será o valor absoluto de ICMS/ST. Na verdade, isso é da lógica do regime, o qual tem por fim equalizar preços, evitando ser mais atrativo comprar mercadorias de fora do Estado do que de dentro. Viu-se, contudo, que o ajuste da MVA não elimina o problema por causa da conexão que existe deste imposto estadual com outros tributos federais.

Por fim, entende-se não haver justificativa plausível para um arranjo tributário com tantas inadequações e incoerências. Os preços sofrem distorções, quebra-se o tratamento isonômico, afeta-se a livre concorrência, dificulta-se o entendimento da legislação pelos agentes econômicos e são dados sinais claros ao mercado de ter falhado por completo o atual modelo de tributação adotado no Brasil.

4.3 A Necessidade de Ajuste do Custo de Aquisição nas Formações de Preços de Venda em Operações Interestaduais

A empresa comercial de grande porte, na qualidade de contribuinte substituída, sofre retenção de ICMS/ST pelo seu fornecedor, ao adquirir mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária progressiva, como se verificou tantas vezes até aqui. Neste caso, o fornecedor, além de ser contribuinte do ICMS em relação à sua própria operação, é responsável (contribuinte substituto) pela retenção do ICMS/ST. Legalmente há uma presunção de que as mercadorias serão revendidas a consumidor final, em uma operação interna futura subsequente.

Pode ocorrer, no entanto, de a empresa comercial decidir revender mercadorias para um cliente estabelecido em outra unidade da federação, desconstituindo o fato gerador presumido, hipótese em que reassumirá a condição de contribuinte normal do imposto neste tipo de operação.

Recorde-se, porém, que a empresa comercial deu entrada das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária no estoque sem apropriar créditos de

ICMS, porque este não era considerado um tributo recuperável. Assim, o ICMS do fornecedor e o ICMS/ST retido por ele compuseram o custo de aquisição (valor do estoque) de cada mercadoria. Embora o ICMS/ST integre o custo de aquisição, importa ressaltar, a sua verdadeira natureza jurídica é de despesa antecipada, pois representa somente o imposto devido de operações futuras pago antecipadamente.¹⁹³

Ocorre que na precificação de vendas interestaduais, a empresa comercial precisará identificar corretamente o custo de aquisição de cada mercadoria e deverá ajustá-lo supondo a recuperação do ICMS próprio do fornecedor e o ressarcimento do ICMS retido por substituição. Este “novo custo de aquisição” ou “custo de aquisição ajustado” da mercadoria servirá de ponto de referência para fins exclusivos de precificação. Deixar de fazer tal correção no custo de aquisição poderá levar a empresa comercial à precificação de vendas interestaduais incompatíveis com a realidade de mercado. Isso representa um enorme custo de transação para uma empresa. Contudo, seria utópico pensar que todas as empresas comerciais que participam do mercado disponham do mesmo nível de conhecimento fiscal e possuam bons controles para precificar. Entre empresas comerciais concorrentes no mercado, a assimetria de informação¹⁹⁴ tributária é algo bem significativo.

Por ora, no entanto, basta saber que o custo de aquisição necessita ser ajustado, para se precificar corretamente, nas diversas hipóteses de vendas interestaduais. Às empresas comerciais que revendem para outras unidades federadas mercadorias que se submeteram à retenção de ICMS/ST na operação anterior, este é um procedimento de vida ou morte. Errar a precificação por desconhecer a legislação tributária e não compreender como os tributos impactam custos e preços, pode determinar o insucesso da empresa comercial, sobretudo as de grande porte. Neste caso, quanto maior o erro, maior o prejuízo aos negócios.

¹⁹³ BERGAMINI, Adolpho. **PIS e COFINS**: análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial, pronunciamentos do comitê de pronunciamentos contábeis. São Paulo: FISCOsoft, 2016. p. 308. (Coleção curso de tributos indiretos, v. 2).

¹⁹⁴ William Anderson, comentando artigo clássico de George Akerlof, "O Mercado dos Limões" (em inglês, *The Market for Lemons: Quality Uncertainty and the Market Mechanism*), publicado no *The Quarterly Journal of Economics*, em 1970, diz o seguinte: "os mercados também são flagelados pela assimetria de informação, que é o que ocorre quando a informação necessária para que compradores e vendedores cheguem ao 'equilíbrio' não está igualmente distribuída entre todos os participantes de mercado". ANDERSON, William L. "**Falhas de mercado**", **abacaxis e informações assimétricas**. E a solução que já existe. São Paulo, 19 jul. 2017. Disponível em: <<https://www.mises.org.br/Article.aspx?id=1150>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

4.4 O ICMS a Recuperar e o ICMS a Ressarcir nas Hipóteses em que Ocorrer Nova Saída Interestadual Tributada

Na hipótese de haver uma efetiva venda para outra unidade da federação, a empresa comercial deve baixar o valor da mercadoria registrado na conta Estoque (Balanço Patrimonial) tendo por contrapartida a conta Custo da Mercadoria Vendida (Demonstração do Resultado do Exercício).

Tratando-se de uma mercadoria que na operação anterior foi submetida à substituição tributária, é de fundamental importância que sejam tomadas providências para evitar uma distorção na apuração dos resultados.

Como não houve direito a crédito de ICMS quando das compras de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, na ocorrência de vendas interestaduais, a empresa comercial quebra do fato gerador presumido e passa legalmente a ter o direito de recuperar o imposto que antes era não recuperável.

Assim, na proporção do que vender para outras unidades da Federação, é admitido o direito à recuperação do ICMS próprio que incidiu na operação anterior (compra do fornecedor). Além disso, pela não confirmação do fato gerador presumido (venda interna a consumidor final), reconhece-se também o direito ao ressarcimento do ICMS/ST retido pelo fornecedor na compra, proporcionalmente às vendas interestaduais.

A recuperação do ICMS próprio decorre do princípio constitucional da não cumulatividade, insculpido no §2º, I, do art. 155 da CF/1988, segundo o qual o imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante incidido nas anteriores.

Quanto ao ressarcimento do ICMS/ST, por se tratar de uma despesa antecipada de imposto devido por operações subsequentes que se presume devam ocorrer dentro da unidade da Federação na qual o contribuinte substituído estiver localizado, se a mercadoria sofrer destinação diversa, tal como a venda interestadual, a própria Constituição¹⁹⁵ previu, no art. 150, §7º, a imediata e preferencial restituição do imposto retido, por considerar o fato gerador presumido como não realizado.

Depois de se apurar extracontabilmente os valores do ICMS a recuperar e do ICMS/ST a ressarcir, eles devem ser contabilizados no ativo e deduzidos da conta Custo das Mercadorias Vendidas. Deixar de adotar este procedimento ou deixar de

¹⁹⁵ Após ter sido alterada pela EC 3/1993.

fazê-lo tempestivamente levará a empresa comercial a apurar o resultado de forma equivocada. Isso porque, contabilmente, da receita bruta descontam-se os tributos sobre ela incidentes, chegando-se à receita líquida. Em seguida, faz-se a dedução do CMV, apurando-se o resultado bruto. O devido e tempestivo ajuste no CMV, por meio da apropriação de créditos fiscais recuperáveis e ressarcíveis, levará à correta apuração do resultado.¹⁹⁶

Logo, efetuar o levantamento dos créditos fiscais recuperáveis e ressarcíveis é vital também para a saúde do caixa, além de obrigatório para fins de IRPJ e CSLL.¹⁹⁷

Os créditos fiscais recuperáveis de ICMS relativos à operação própria do fornecedor são fundamentais que sejam utilizados dentro do mesmo período de apuração em que se derem as saídas interestaduais sujeitas ao ICMS (débitos por saídas), sob pena de a empresa comercial ter que pagar o saldo devedor sem abater os mencionados créditos. Tal fato pode fazer com que a empresa comercial tenha de fazer uso de disponibilidades de caixa que poderiam ser utilizadas em outros fins (custo de oportunidade), ou ainda pior, pode obrigá-la a ter de captar recursos junto a terceiros para pagar o débito.

Além disso, uma grave distorção do ICMS poderá afligir as empresas comerciais. Se as empresas comerciais fizerem muitas compras internas e interestaduais com ICMS/ST retido e reiteradas vendas interestaduais tributadas com ICMS próprio, os créditos fiscais de ICMS recuperáveis e de ICMS/ST ressarcíveis de serão adjudicados pela alíquota interna (18%) e os débitos fiscais desse imposto por saídas serão calculados pelas alíquotas interestaduais (12%, 7% ou 4%), podendo resultar um substancial saldo credor mensal de ICMS, dependendo da margem de lucro (sobretudo se a margem for baixa, bastante comum no comércio, dada uma competição normalmente acirrada).

Esta é uma maldição do ICMS, um imposto com vocação nacional, mas instituído por 27 unidades federadas.¹⁹⁸ As dificuldades de compensação mensal do

¹⁹⁶ Este ajuste, inclusive, é importante de ser feito em respeito ao regime de competência e, especialmente, porque causa efeitos na apuração do IRPJ e da CSLL.

¹⁹⁷ Se o CMV não for ajustado (reduzido), o lucro será menor e haverá recolhimento a menor destes tributos. Caso o ajuste ocorra fora do regime de competência, deverão ser avaliados os efeitos fiscais no IRPJ e CSLL.

¹⁹⁸ Ainda que não houvesse substituição tributária, se a empresa comercial fizer de forma intensivamente compras internas e vendas interestaduais, muito provavelmente irá acumular saldo credor de ICMS justamente pela diferença de cargas tributárias. Considere-se, por exemplo, que na compra interna para revenda de mercadoria importada por terceiros ou fabricada preponderantemente com insumos importados (+ de 40%) a alíquota de ICMS será de 18%, mas a venda interestadual será a 4%. Salvo se a margem não for suficientemente alta, é grande a chance

saldo credor podem resultar, ao longo do tempo, um enorme saldo credor acumulado. Em uma hipótese como esta, fazendo-se uma analogia simples, é como se as empresas comerciais emprestassem dinheiro a custo zero aos Estados, porém, com um expressivo custo de transação e de oportunidade para elas. A descapitalização tende a ser muito forte. Ressalta-se o fato de as empresas terem de lançar nos seus balanços patrimoniais um “ativo circulante” a título de “ICMS a Recuperar” que mais se assemelha a um “ativo (direito) imobilizado”, dada a baixa liquidez ou absoluta falta dela.¹⁹⁹

Na verdade, faltam aos Estados uma legislação tributária interna com solução rápida para problemas decorrentes de acúmulo de créditos. Este tipo de problema pode levar as empresas comerciais a se descentralizarem, abrindo estabelecimentos nos Estados com os quais mantêm operações interestaduais recorrentes. Nem é necessário dizer que os custos de transação tendem a ser altíssimos.

Já os créditos fiscais ressarcíveis, representados pelo ICMS/ST, precisam também de rápido levantamento e apuração, para que se dê a eles a devida liquidez imediata e preferencial, seja via compensação com outros débitos próprios ou por ressarcimento junto a fornecedores ou através de pedidos de ressarcimento em dinheiro junto ao fisco.

Deonísio Koch faz um interessante comentário acerca da exigência de pedido de restituição do ICMS/ST pago antecipadamente, na hipótese de não ocorrer o fato gerador presumido:²⁰⁰

Tratando-se de um imposto cujo lançamento é da modalidade homologação (art. 150, CTN), no qual cabe ao contribuinte o dever de proceder às atividades pertinentes à apuração do imposto e o seu recolhimento sem a participação do fisco, também na apuração do valor recolhido em excesso por conta da não efetivação do fato gerador presumido, não se deveria exigir uma autorização prévia. Foge à modalidade de lançamento de tributo. Tal medida agrava os entraves burocráticos tão nocivos a uma boa relação jurídica tributária e ao desenvolvimento de uma sociedade. A correção do procedimento

de a empresa comercial revendedora acumular saldo credor de imposto. O problema pode ocorrer também com mercadoria de origem nacional: entradas tributadas a 18% e saídas tributadas a 12% ou a 7%.

¹⁹⁹ André Moiz pensa da mesma forma: “O sucessivo acúmulo de saldo credor de ICMS constitui um dos mais graves problemas tributários das empresas na atualidade. Isso porque, enquanto não tiver liquidez, o crédito acumulado representa um ativo ‘podre’ no balanço, majorando o lucro, o que acaba por impactar a apuração do IRPJ e da CSLL”. MOIZ, André. **Crédito acumulado de ICMS: não deixe seu dinheiro parado!** Ribeirão Preto, 26 jan. 2017. Disponível em: <<http://www.blbbrasil.com.br/artigos/credito-acumulado-de-icms/>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

²⁰⁰ KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: teoria e prática**. 3. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2012. p. 235.

do contribuinte estará sempre sujeito à revisão fiscal, mas deve ser em um momento posterior, não preventivo. Tal restituição é um direito subjetivo líquido e certo, e devia prescindir de autorização fiscal. De qualquer forma, pensamos que, se o contribuinte se omitir na formulação deste pedido, descumprindo uma obrigação acessória, mas comprovar que efetuou a restituição pelo valor correto, não deve ser penalizado por essa infração de natureza formal e muito menos ter o crédito glosado.

Todavia, muito frequentemente o fisco dos Estados criam dificuldades para o ressarcimento dos valores de ICMS/ST e as empresas têm o caixa enfraquecido (pagam tributos duas vezes e passam trabalho para conseguir restituir o indevido). O caso em questão é muito parecido com o que ocorre em relação ao saldo credor acumulado de ICMS analisado nos parágrafos precedentes. Também aqui há um problema tão sério a ponto de induzir as empresas comerciais a abrirem estabelecimentos em diversas unidades da Federação visando ao atendimento exclusivo de operações internas ao invés de criarem um ou poucos estabelecimentos para atenderem operações internas e interestaduais, justamente por causa das dificuldades de obtenção de ressarcimentos. O acúmulo de saldo credor pode chegar a cifras milionárias, sobretudo nas empresas comerciais de grande porte, com muitas operações interestaduais.

Às empresas comerciais, não raras as vezes, resta se adaptarem a logística operacional à logística fiscal, evitando a formação de “estoque” de créditos fiscais supostamente recuperáveis e ressarcíveis, isso se conseguirem apurar os valores a que fazem jus, tamanha a burocracia e dificuldade envolvida nos procedimentos. Valem muito as observações de José Adriano:²⁰¹

Ocorre que os contribuintes distribuidores e atacadistas operam com todos os Estados brasileiros e a presunção, determinada pelo regime da substituição tributária do ICMS na entrada das mercadorias em seus estabelecimentos, de que tais mercadorias serão negociadas dentro de seus Estados (operações internas) não se realiza de forma integral, passando a haver um “crédito fiscal” quando esta mercadoria é negociada com outras Unidades da Federação (artigo 10 da Lei Complementar 87/1996).

Desta forma, os contribuintes distribuidores e atacadistas têm direito de recuperar o ICMS-ST pago na nota fiscal ao fornecedor, mas na maioria das vezes não os fazem por dois motivos:

1) por desconhecimento da legislação, que lhe assegura o direito do crédito;

²⁰¹ ADRIANO, José. **Ressarcimento do ICMS**: substituição tributária. [S.l.], 4 jul. 2014. Disponível em: <<http://zblog.bluetax.com.br/m/blogpost?id=3326143%3ABlogPost%3A140399>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

2) por excesso de burocracia e dificuldade imposta pela legislação dificultando o acesso do contribuinte a este direito.

Efetuar todos os controles para realizar esses levantamentos de créditos exige um enorme esforço, um custo de transação considerável que as empresas comerciais tem de suportar para conseguir operar.

4.5 A Base de Cálculo do ICMS/ST e a Utilização da MVA

O art. 8º, II, da LC 87/1996 determinou que a base de cálculo do ICMS, no regime de substituição tributária para frente, corresponde ao valor da operação realizada pelo substituto tributário, adicionado do seguro, frete e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes, bem como da MVA, inclusive lucro, relativa às operações subsequentes. Segundo a referida norma, a MVA 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, de acordo com o §4º do referido dispositivo. De todas as parcelas integrantes da base de cálculo do ICMS/ST, a MVA é, inquestionavelmente, a mais importante e controversa.

É de se ressaltar que a adoção da MVA, na determinação do valor da base de cálculo do ICMS a ser retido por substituição tributária progressiva, tem por único objetivo “tentar igualar” o preço médio (aspecto quantitativo) que a mercadoria será vendida na última etapa, futura e presumida, da cadeia de consumo.²⁰² É como pensa Francisco Costa Filho: “Contudo, na prática, devido aos diversos fatores que influenciam os preços praticados no mercado, as MVAs tendem, quando muito, a se aproximar dos valores efetivamente adotados pelos agentes.”²⁰³

²⁰² KRONBAUER, Eduardo Luís. ICMS e a margem de valor agregado. In: FERREIRA NETO, Arthur M; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 305.

²⁰³ COSTA FILHO, Francisco Bernardes. **A implementação do instituto da substituição tributária em larga escala pelo Estado de São Paulo a partir de 2008 e os conceitos preconizados por Joseph Stiglitz sobre a boa tributação**. 2016. f. 48. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito). Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016. Disponível em: <<http://biblioteca.digital.fgv.br/dspace/handle/10438/17224>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

Todavia, as empresas comerciais alegam distorções nos preços de mercado geradas pela adoção de MVAs, inclusive desconfiam da metodologia utilizada. Conforme a legislação, o preço de venda estimado corresponde ao valor da operação, base de cálculo do ICMS em uma venda a varejo. Porém, essa presunção não é absoluta (*iuris et de iure*), mas sim relativa (*iures tantum*), e nem poderia ser diferente, porque levaria o mercado a suportar artificiais distorções de preços e, em matéria de substituição tributária de ICMS, a base de cálculo de fato gerador futuro e provisório não pode se sobrepor à do fato gerador definitivamente ocorrido, qual seja o preço realmente praticado junto ao consumidor final.

Neste momento, é oportuno trazer a crítica de Célio Kalume, que embora seja um defensor da adoção de valores presumidos para fins de determinação da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária progressiva, reconhece os percalços do regime:²⁰⁴

A grande dificuldade do regime, sob o ponto de vista de sua regulamentação, é o estabelecimento do preço final da mercadoria (base de cálculo da substituição tributária). Como visto, tal valor é imprescindível, já que, uma vez calculado corretamente, o recolhimento do ICMS será, sempre, exatamente o mesmo valor que seria pago na soma das diversas operações, caso adotado o sistema ordinário de apuração do imposto. Na verdade, na sua origem, tal problema não existia, já que remotamente os preços das mercadorias sujeitas à retenção do tributo eram tabelados, ou, pelo menos, tinham suas margens controladas. Com o fim dos controles governamentais, pode-se afirmar que é impossível o cálculo de um valor que necessariamente seja o único a ser praticado nas vendas pelos varejistas a consumidor.

Peguemos, por exemplo, o caso da cerveja. Qual o preço de venda de uma lata de determinada marca na operação final da cadeia econômica? Evidentemente que depende do tipo de varejista (hipermercados, supermercados, pequenos armazéns, bares sofisticados, restaurantes, hotéis, postos de gasolina, botequins, etc.). Importante notar, ainda, que um mesmo estabelecimento, por exemplo, um hipermercado, pode praticar preços diversos em dias diferentes e, até mesmo, em um único dia.

A solução para o problema é a adoção de valores presumidos. No entanto, tal metodologia cria uma questão bastante complexa que consiste exatamente nas consequências advindas das diferenças entre o valor presumido (sobre o qual foi cobrado o tributo) e aquele efetivamente praticado. (grifo do autor).

²⁰⁴ KALUME, Célio Lopes. **ICMS**: didático. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2014. p. 457.

Outro aspecto relevante é o fato de não haver liberdade plena para o legislador fixar a MVA, pelo contrário, deve obedecer aos regramentos prescritos no §4º do art. 8º da LC 87/1996. Solon Sehn defende o raciocínio de haver um balizador estabelecido na própria lei complementar:²⁰⁵

O legislador dos Estados ou do Distrito Federal, ao apurar a margem de valor agregado ou a base de cálculo do ICMS-ST por meio dos critérios definidos no inciso II e no §6º do art. 8º, deve partir dos 'preços usualmente praticados no mercado considerado', o que representa um limite objetivo imposto pelo legislador complementar às leis locais, sujeito ao controle de legalidade e de veracidade pelo Poder Judiciário.

Diante de tantas variáveis, inclusive tributárias, influenciando custos e preços, a exemplo das examinadas no capítulo 2 deste trabalho, é bem razoável deduzir que as bases de cálculo presumidas do ICMS/ST podem não corresponder à efetiva realidade de preços pelos quais as mercadorias são negociadas diretamente com o consumidor final.²⁰⁶ Pudessem ser outra a conclusão, não haveria tantas demandas judiciais pleiteando justamente as diferenças do ICMS cobrado a maior por fatos geradores presumidos que acabaram se consumando por valores inferiores.

Há mais um ponto de atenção. A bem da verdade, regra geral, inexistente um preço médio usualmente praticado no mercado considerado que tenha sido fixado pelo legislador para servir de base de cálculo do ICMS/ST, sobretudo no segmento "ferramentas", considerando a hipótese prevista no art. 8º, II, da LC 87/1996. O valor da MVA não é um valor fixo, mas sim é o produto que resulta da aplicação de um percentual predeterminado pelo fisco sobre certos elementos definidos em lei. Consoante o referido dispositivo, observe-se que um desses elementos é o valor da operação, o qual pode variar segundo a carga tributária efetiva nele incluída, sem

²⁰⁵ SEHN, Solon. ICMS e a base de cálculo na substituição tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 331.

²⁰⁶ Adverte, Roque Antonio Carrazza, neste sentido: "Ocorre, porém, que, como o fisco não tem dons divinatorios, tais valores são presumidos, com a adoção de critérios de verossimilhança e razoabilidade, levando-se em conta os preços médios praticados no mercado. Entretanto, caso a venda futura da mercadoria [...] deixar de ocorrer, ou ocorrer por valor inferior ao estipulado, o substituto tem jus à imediata e preferencial restituição, respectivamente, da quantia paga ou paga a maior". CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o regime de substituição tributária adotado. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 278.

esquecer dos outros elementos variáveis previstos neste dispositivo os quais também compõem a base de cálculo do ICMS/ST, tais como o IPI, o frete e o seguro. Então a base de cálculo do ICMS/ST é o valor da operação própria do substituto tributário, mais IPI, frete, seguro e a MVA em reais encontrada por meio de uma MVA percentual. O percentual de MVA é fixo, enquanto que o valor da MVA em reais é variável. Portanto, uma margem percentual de valor agregado aplicado sobre elementos variáveis de acordo com as particularidades de cada sujeito passivo não se revela um mecanismo eficaz para se alcançar o “preço médio usualmente praticado no mercado”. Um interessante comentário feito por José Melo, reforça a linha de pensamento apresentada:²⁰⁷

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.

[...]

Essa parafernália de elementos é facilmente passível de objeção, porque cada contribuinte apresenta condições peculiares em seus negócios relativamente aos resultados auferidos, podendo mesmo operar com prejuízo; além do fato de a realidade econômica ser flexível, instável, observando a lei da oferta e da procura. Despiciendo, ainda, tece maiores considerações críticas, a respeito do critério de ‘amostragem’, uma vez que espelharia uma parca e insignificante situação operacional. (grifo nosso).

Também é curioso observar as MVAs originais definidas por algumas unidades federadas para as mercadorias elencadas neste trabalho como objeto de estudo. Para tanto, selecionou-se os Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina, Paraná e São Paulo. Comparou-se, inclusive, o comportamento dos ajustes nas MVAs originais, em razão de diferentes alíquotas de ICMS interestaduais.

²⁰⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS**: teoria e prática. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012. p. 224.

Tabela 9 - Comparativo de MVAs (IVAs) internas e interestaduais

Descrição	NCM	CEST	Item da Lista do Segmento "Ferramentas"	UF	Alíquota Interna	MVA Original	MVA Ajustada	
							12%	4%
Disco de corte	6804.21.19	08.003.00	3.0	RS	18%	38%	48,10%	61,56%
				SC	17%	38%	46,31%	59,61%
				PR	18%	56%	67,41%	82,63%
				SP	18%	39,64%	49,86%	63,48%
Broca helicoidal	8207.50.11	08.013.00	13.0	RS	18%	39%	49,17%	62,73%
				SC	17%	39%	47,37%	60,77%
				PR	18%	69%	81,37%	97,85%
				SP	18%	35,00%	44,88%	58,05%
Nível óptico	9015.30.00	08.020.00	20.0	RS	18%	39%	49,17%	62,73%
				SC	17%	39%	47,37%	60,77%
				PR	18%	52%	63,12%	77,95%
				SP	18%	37,15%	47,19%	60,57%
Metro	9017.80.10	08.021.00	21.0	RS	18%	43%	53,46%	67,41%
				SC	17%	43%	51,61%	65,40%
				PR	18%	62%	73,85%	89,66%
				SP	18%	49,47%	60,41%	74,99%
Base legal								
RS	RICMS/RS. Livro III, arts. 193 a 196, c/c Apêndice II, Seção III, Item XXIV. * MVA							
SC	RICMS/SC. Anexo 03, Seção XXXIII, arts. 218 a 220, c/c Anexo 01, Seção XLVI. * MVA							
PR	RICMS/PR. Anexo X, art. 98, <i>caput</i> , c/c Resolução SEFA 20/2017, art. 13. * MVA							
SP	RICMS/SP. Livro II, Seção XXV, arts. 313-Z3 e 313-Z4 e Portaria CAT 62/2009. * IVA							

Fonte: Elaborado pelo autor do trabalho.

Alguns dados observados levam a questionamentos:

- por que os Estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina, que são em tese mercados diferentes, têm as MVAs originais iguais para os mesmos produtos? Seria uma mera coincidência?
- por que os Estados do Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Paraná apresentam percentuais de MVAs originais com números "arredondados"?
- por que no Estado do Paraná as MVAs originais são tão elevadas em comparação com os demais Estados?
- por que o Estado de São Paulo, sendo o maior centro industrial do país, tem MVAs (IVA-STs) originais mais elevadas do que os outros em metade das mercadorias analisadas? Não deveriam todas elas serem menores, porque os produtores e consumidores estão bem próximos naquele mercado?

O ponto crucial deste tópico é o questionamento de quão efetiva é a adoção da MVA na formulação da base de cálculo do ICMS substituição tributária progressiva,

em razão de cenários tributários tão complexos e com cargas tributárias tão díspares quanto as que se examinou até agora.²⁰⁸

Conquanto se possa estatisticamente calcular um preço médio usualmente praticado no mercado de uma mercadoria, os concorrentes sujeitos a diferentes regimes tributários possivelmente não estariam sob neutralidade tributária no mercado. Ao final, com o uso de percentuais de MVAs aplicadas na formação da base de cálculo do ICMS/ST, o que se constata são valores de operação futura presumidos desalinhados com os preços de venda praticados pelo mercado, causando prejuízos à competitividade das empresas comerciais.

São inúmeros os problemas decorrentes da adoção dessa sistemática de cálculo, todos, indubitavelmente geradores de insuportáveis custos de transação, especialmente para as empresas comerciais de grande porte, operantes em diferentes unidades da Federação.

4.6 Fato Gerador Ocorrido por Valor Abaixo do Presumido e o Direito ao Ressarcimento do ICMS/ST

O regime de substituição tributária progressiva do ICMS há muitos anos é motivo de acirradas disputas judiciais entre os contribuintes e o fisco.

São feitas críticas severas pelos empresários e tributaristas à forma de cobrança de imposto com base em um fato gerador presumido e uma MVA estipulada por critérios imprecisos e não transparentes, invariavelmente desalinhados com os preços reais praticados pelo mercado no elo final da cadeia consumidora.

De qualquer sorte, no ano 2000, o Plenário do STF, no julgamento do RE 213.396-5/SP, reconheceu a constitucionalidade do regime de substituição tributária progressiva ao afirmar que se trata de medida de política fiscal, autorizada pela Constituição.

Mais adiante, no julgamento de ADI 1.851-4/AL, em 2002, que tratava de substituição tributária progressiva de ICMS, o STF reiterou o posicionamento

²⁰⁸ Vale apresentar o ponto de vista de KRONBAUER para uma melhor compreensão: “[...] conclui-se que a definição da base de cálculo, aplicada ao regime da substituição tributária, deve respeitar os limites impostos pelo texto constitucional, assegurando ao contribuinte i) um grau acentuado de previsibilidade, cognoscibilidade e confiabilidade, garantindo a eficácia da Segurança Jurídica; [...]” KRONBAUER, Eduardo Luís. ICMS e a margem de valor agregado. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 314.

assumido no RE 213.396-5/SP, asseverando que a EC 3/1993, ao introduzir o §7º no art. 150 da CF/1988, aperfeiçoou o instituto da substituição tributária que já estava inserido no ordenamento jurídico brasileiro, ao demarcar as linhas do fato gerador presumido e ao garantir a restituição imediata e preferencial do imposto pago, quando não verificado em concreto o fato. Segundo a decisão, a circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do ICMS, uma vez ter sido incorporado à própria Constituição este sistema, além do que está devidamente disciplinado via lei complementar, a qual, para fixar a base de cálculo, utilizou-se de um critério no qual se estima o preço que a mercadoria será vendida ao consumidor final.

Ademais, no julgamento da referida ADI ficou definido o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo o momento da saída do estabelecimento do contribuinte substituto, em aderência à previsão contida no art. 114 do CTN, pelo qual o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Então, no entendimento firmado pelo STF, o fato gerador presumido não era meramente provisório, pelo contrário, era definitivo, não dando causa à eventual restituição, exceto se ele não se materializasse.

Naquele momento, o STF entendia que a ocorrência real do fato gerador presumido por si só, independentemente do valor pelo qual a operação se consumasse, era suficiente para validar juridicamente a retenção antecipada por meio de substituição tributária. Desse modo, no aspecto temporal, bastava o fato imponível ter concretamente ocorrido, não importando o valor real da operação praticada com o consumidor final.

Em 2011, um estudo da CNI em parceria com a PWC já apontava um forte problema relacionado à livre concorrência acarretado pela não restituição do excesso de valor cobrado de ICMS/ST, quando o preço de venda real se dava por valor inferior ao preço presumido:²⁰⁹

II. O regime de substituição tributária interfere negativamente na livre concorrência na medida em que não foi autorizada a restituição do imposto quando a operação foi efetuada por valores inferiores aos que serviram de base de cálculo do imposto, impedindo que as empresas possam reduzir a margem de determinados produtos

²⁰⁹ CONDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI); PRICEWATERHOUSECOOPERS BRASIL. **A substituição tributária do ICMS no Brasil**: sumário executivo. Brasília, DF, set 2012. p. 3. Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2012/9/a-substituicao-tributaria-do-icms-no-brasil-sumario-executivo>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

quando pretenderem incrementar sua participação de mercado quando submetida à substituição tributária do ICMS. A indústria necessitaria reduzir em aproximados 5,6% sua margem de lucro caso a elasticidade-preço do produto lhe impuser a manutenção do preço final da mercadoria idêntico àquele formado sob o regime normal de apuração. (grifo do autor).

A realidade de mercado, contudo, mostra que os preços praticados com os consumidores finais são comumente menores ou maiores do que a base de cálculo presumida do ICMS/ST. É muito improvável que o preço real coincida com o preço presumido. Diante deste cenário, os contribuintes substituídos mantiveram sua irresignação quanto às bases de cálculo dos fatos geradores presumidos, cujos valores invariavelmente não correspondiam aos fatos concretos e continuaram pleiteando judicialmente a devolução do excesso de impostos que lhes foram cobrados.²¹⁰

Finalmente, em outubro de 2016, houve uma relevante mudança de entendimento da Corte Suprema, no julgamento do RE 593.949-MG²¹¹, ao apreciar o Tema 201²¹² de repercussão geral. Por maioria, os ministros do STF reconheceram que os contribuintes substituídos podem obter restituição do valor do ICMS/ST pago em excesso, na hipótese de as operações realizadas com os consumidores finais se efetivarem por valor inferior à base de cálculo da substituição tributária progressiva.

Ressalta-se o fato de a LC 87/1996, no art. 10, já garantir ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do ICMS/ST pago em face da aplicação do regime de substituição tributária, na hipótese de o fato gerador presumido que não se realizar. Essa norma, inclusive, assegura ao contribuinte substituído o direito de se creditar, diretamente em sua escrituração fiscal, do valor objeto do pedido de

²¹⁰ Roque Carrazza alega que a não devolução do imposto cobrado em excesso caracterizaria confisco: “Assim, quando se efetivamente se comprova que os preços praticados na operação mercantil para o consumidor final são inferiores ao valor de pauta, aqueles (e não este) é que devem figurar na base de cálculo do ICMS, sob pena de o tributo assumir feições confiscatórias, violando, destarte o disposto no art. 150, IV, da Constituição Federal. Caso o preço final efetivo seja inferior ao da pauta fiscal, há de haver, pois, ‘a imediata e preferencial restituição da quantia paga’ (art. 150, §7º, in fine, da CF)”. CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o regime de substituição tributária adotado. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes**. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 282.

²¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849 - Recurso extraordinário**. Recorrente: Parati Petróleo Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Am. Curiae: Instituto para Desenvolvimento do Varejo - IDV; Distrito Federal; Estada do Acre entre outros. Relator Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 19 de outubro de 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=2642284>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

²¹² Refere-se à restituição da diferença de ICMS pago a mais no regime de substituição tributária.

restituição, com as devidas atualizações admitidas e aplicáveis ao tributo, se formulado o pedido e não houver deliberação no prazo de 90 dias. Por outro lado, a norma ressalva que sobrevindo decisão contrária irrecurável na apreciação do pedido, o contribuinte substituído, no prazo de 15 dias da respectiva notificação, deverá estornar dos créditos lançados, com atualização, suportando ainda o ônus dos acréscimos legais.²¹³

Por outro lado, a bem da verdade, é de se destacar a grande dificuldade de os contribuintes substituídos apurarem, com acuracidade e celeridade, os valores passíveis de restituição e constituírem a correspondente prova material necessária. Nas grandes empresas comerciais, por serem negociantes em larga escala de uma vasta gama de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o levantamento correto e tempestivo dos valores restituíveis passa muitas vezes pela obrigatoriedade de se contar com sofisticados softwares capazes de rastrear a base de dados do sistema, identificando as bases de cálculo do ICMS/ST das operações de compra e confrontando-as com os valores das operações de venda. Não é difícil deduzir então que essas empresas, ainda mais se estiverem presentes em diversas unidades da Federação²¹⁴, poderão ter sérios desafios para realizar a apuração dos créditos restituíveis decorrentes de fatos geradores praticados por valores abaixo do presumido.

Não é à toa, portanto, que há um mercado muito oportunista, operado por consultorias tributárias, sobretudo composta por advogados, contadores e *experts* em tecnologia da informação, especializados no levantamento de créditos dessa natureza. Isso apenas vem ressaltar o problema do *rent seeking*, pois criou-se um

²¹³ Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis. BRASIL. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

²¹⁴ Obviamente, naquelas unidades federadas que adotaram o regime de substituição tributária progressiva nas operações internas.

mercado que somente disputa uma riqueza já existente, ou seja, não cria riquezas novas na economia.²¹⁵

Logo, no intuito de apenas recompor seu caixa, por meio de restituição de excesso de imposto pago antecipadamente, as empresas comerciais acabam tendo de suportar um custo de transação muito pesado. Certamente, as despesas para restituir os créditos serão transferidas aos preços, desfigurando o imposto que tem natureza não cumulativa para transformá-lo em parcialmente cumulativo. No final das contas, os consumidores finais é que arcarão com este ônus.

Recorde-se que o §7º do art. 150 da CF/1988 admite a possibilidade de a lei atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pela retenção e pagamento do ICMS cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente e assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Como o STF reconheceu o direito à restituição da diferença de imposto apurado entre o preço praticado na venda a consumidor final e o valor que serviu de base de cálculo do ICMS/ST, fica claro entender a razão pela qual foi inserido este dispositivo entre as limitações constitucionais ao poder de tributar. O fisco não pode cobrar ICMS superior ao valor real da operação. Todavia, até que ponto isso pode afetar a praticabilidade (ou praticidade)²¹⁶ do instituto da substituição tributária do ICMS ainda é uma incógnita, mas uma coisa é certa, contribuintes e fisco terão muito trabalho pela frente e, certamente, vários pontos de atrito.

Em relação às empresas comerciais que compram mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária com ICMS/ST retido pelos seus fornecedores, a decisão do STF, no RE 593.949-MG, foi tão relevante que transformou, de fato, um

²¹⁵ Marcos Mendes explica que “há rent-seeking quando alguém emprega esforço para aumentar a sua participação na riqueza já produzida pela sociedade, sem que tal esforço gere nova riqueza”. MENDES, Marcos. **O que é “rent-seeking”?** [S.l.], 25 mar. 2014. Disponível em: <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/2014/03/25/o-que-e-rent-seeking/>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

²¹⁶ A ideia subjacente de praticabilidade ou praticidade do regime de substituição tributária progressiva não pode se sobrepor aos direitos dos contribuintes garantidos pela Constituição, conforme pensa Roque Carrazza: “De fato, a praticidade (ou princípio da praticidade, que os alemães tão bem estudaram) recomenda que se evitem execuções muito complicadas das leis, sobretudo quando devem ser aplicadas em massa (é o caso das eis que tratam de tributos submetidos a lançamento por homologação). Um coisa, no entanto, é certa: em nome da praticidade não se pode romper nenhum princípio constitucional tributário”. CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o regime de substituição tributária adotado. In: FERREIRA NETO, Arthur M; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 277.

regime de cobrança de ICMS “com encerramento de tributação”²¹⁷ em uma mera e nova espécie de “antecipação sem encerramento de tributação”.

Diante disso, se a empresa comercial tem direito à restituição do excesso de ICMS/ST pago na compra, na hipótese de vender uma mercadoria por valor inferior à base de cálculo do ICMS/ST, a melhor forma de tratamento do ICMS e ICMS/ST pelas empresas comerciais talvez não seja mais lançá-los no custo de aquisição, mas sim registrá-los na contabilidade, respectivamente, como “ICMS a recuperar” e “ICMS pago por antecipação”. De outro lado, as empresas comerciais fariam incidir o ICMS em todas as saídas internas. Assim, os débitos fiscais por saídas seriam compensados com o créditos fiscais por entradas (ICMS a recuperar). Se a apuração fiscal apresentasse saldo devedor, o ICMS pago por antecipação serviria para abater o valor. Restando saldo na conta de “ICMS pago por antecipação”, o contribuinte estaria autorizado a pedir imediatamente a restituição do indébito tributário decorrente de pagamento antecipado, porque teria havido pagamento a maior do que o devido ou, alternativamente, poderia ser permitida a transferência deste saldo, sem quaisquer ônus, ao seus fornecedores internos ou interestaduais, a fim de que estes efetuem a compensação com débitos de ICMS/ST.²¹⁸

Na hipótese de não se tomar nenhuma medida para solucionar o problema relacionado a precariedade dos pagamentos antecipados, se todas as empresas comerciais tiverem que mensalmente elaborar e instruir pedidos de restituição e o fisco tiver que analisá-los um a um, o custo de transação será incalculável. Atente-se ao outro lado desta “moeda”, pois é verdadeiro também que o fisco tem direito de exigir o imposto não suficientemente recolhido de forma antecipada, no caso de a venda ocorrer por valor superior ao valor da base de cálculo presumida. Os

²¹⁷ Afirmou-se que a substituição tributária progressiva seria “com encerramento de tributação” porque esta é a ideia por trás deste instituto. i.e, se o fato gerador presumido ocorrer tal qual foi previsto, não haverá valores complementares de ICMS a serem pagos e tampouco a ser restituídos. Reconhece-se, portanto, que há uma condição resolutiva implícita neste regime. De pronto ele produz os efeitos que lhe são próprios, mas não são definitivos e absolutos, pois caso o fato gerador presumido não se realize ou se realize por valor inferior, haverá direito a restituição. O contrário também é verdadeiro, pois caso se realize por valor superior, o Fisco teria direito a cobrar a diferença. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849 - Recurso extraordinário**. Recorrente: Parati Petróleo Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Am. Curiae: Instituto para Desenvolvimento do Varejo - IDV; Distrito Federal; Estado do Acre entre outros. Relator Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 19 de outubro de 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=2642284>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

²¹⁸ O acerto direto com fornecedores poderia ser comercial e financeiro. Os créditos poderiam servir como moeda de pagamento por compras já efetuadas (passivo circulante) ou como abatimento em compras novas. Outra alternativa seria ainda obter reembolso em dinheiro, uma vez que o fornecedor poderia deduzir este valor dos débitos de ICMS/ST que apurar em cada período de apuração.

contribuintes substituídos teriam então que apurar todas as diferenças pagas a menor no período de apuração e pagar a diferença no prazo regulamentar.

Fernando Pascowitch faz um breve comentário sobre as possíveis consequências da decisão dada no RE 593.849-MG:²¹⁹

[...], a decisão do STF é uma faca de dois gumes: se o recolhimento antecipado for insuficiente, deverão os contribuintes paulistas complementar o imposto pago antecipadamente, agora em todas as hipóteses de operações sujeitas ao regime de substituição tributária. A prática mostra, contudo, que principalmente para os produtos cuja base de cálculo é determinada por IVA, o valor recolhido antecipadamente raramente é insuficiente, dado que os índices de valor agregado fixados pela legislação quase sempre são superiores às margens praticadas pelas empresas.

Apesar de o pleito dos contribuintes substituídos ser justo e devidamente reconhecido pela Máxima Corte, tudo isso parece apontar o fim da praticabilidade para o fisco e o começo de um outro caos para as empresas comerciais, pelos custos de transação envolvidos.

4.7 Mercadorias Sujeitas ao Regime de Substituição Tributária de ICMS na Compra e os Efeitos Decorrentes de Vendas Destinadas à Industrialização

No caso de uma unidade da Federação decidir pela inclusão de mercadorias do segmento “ferramentas”, listadas no Anexo IX do Convênio ICMS 52/2017²²⁰, no regime de substituição tributária, a empresa comercial nela estabelecida será considerada contribuinte substituída, nas operações internas, e contribuinte normal, nas operações interestaduais, quando der saídas dessas mercadorias.

Ocorre que ao adquirir mercadorias do segmento “ferramentas” para revender, a empresa comercial de grande porte pode atuar com diferentes clientes, realizando diversos tipos de operações, entre as quais a revenda de mercadorias para indústrias com a finalidade de servirem de insumos²²¹.

²¹⁹ PASCOWITCH, Fernando. São Paulo também deve sofrer com a obrigação de ressarcir ICMS-ST. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 1 jan. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-01/fernando-pascowitch-sp-sofrer-ressarcir-icms-st>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

²²⁰ O STF concedeu medida cautelar em Tutela Provisória na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5866, datada de 27/12/2017, mandando suspender os efeitos das cláusulas 8ª, 9ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª e 26ª do Convênio ICMS 52/2017. As referidas cláusulas produziram efeitos a partir de 1º/01/2018.

²²¹ Há três espécies básicas de insumos que dão direito de o contribuinte recuperar o ICMS, de longa data admitidas, pelo fisco e a jurisprudência: matérias-primas, produtos intermediários (ou materiais

Por sua vez, os clientes industriais, ao comprarem insumos, buscam reduzir seus custos de aquisição, sobretudo tomando créditos dos tributos recuperáveis, tais como o ICMS.

Na hipótese de vendas internas de insumos para indústrias, a empresa comercial necessita mencionar, no campo “Informações Complementares” da nota fiscal, qual foi a base de cálculo do ICMS/ST utilizada pelo seu fornecedor na operação anterior, proporcionalmente ao que está sendo revendido, a fim de permitir que o seu cliente industrial possa recuperar créditos fiscais. Os valores passíveis de apropriação como crédito pela indústria estão limitados ao montante do imposto incidido (ICMS) e retido (ICMS/ST) na operação anterior (compra que a empresa comercial fez do seu fornecedor).²²² Se a empresa comercial não prestar essa informação, o cliente industrial adquirente de insumos não poderá utilizar tais créditos e, provavelmente, no futuro, evitará comprar dessa fornecedora novamente (isso se não se recusar a receber a mercadoria por falta dessa informação, aliás, por um motivo justo, diga-se de passagem).²²³ Contudo, prestar este tipo de informação detalhada não é simples e certamente depende de esforço humano e investimento em tecnologia da informação, sobretudo quando se revende uma grande quantidade de itens e há elevado giro de estoque. Fazer o referencial de crédito sobre o preço unitário de cada mercadoria

secundários) e materiais de embalagem. Isso, todavia, não significa que ainda não existam conflitos entre contribuinte e fisco.

²²² Há estados que admitem que seja tomado crédito fiscal calculado sobre o valor da operação praticada pelo contribuinte substituído. Por exemplo, o Estado de São Paulo, no art. 272 do seu RICMS, admite que o estabelecimento industrial tome créditos calculados sobre o valor da operação do contribuinte substituído, em operação interna com mercadoria já alcançada por substituição tributária. Todavia, com a devida vênia, deve-se dizer que isso poderá levar a distorções nos custos. Se a base de cálculo do ICMS/ST for menor do que o valor da operação praticada, não é razoável a admissão de crédito fiscal maior do que o realmente incidido na operação anterior. Pensa-se, inclusive, que neste caso haveria até a obrigação de o fisco cobrar a diferença de imposto recolhida a menor do contribuinte substituído. Aliás, é o que seria justo, pois não é razoável ter dois pesos e duas medidas. O aspecto quantitativo do ICMS é e continua sendo o valor da operação. Por outro lado, se o preço (valor da operação) do contribuinte substituído for menor do que o valor que serviu de base de cálculo do ICMS/ST, é direito do contribuinte substituído efetuar o pedido de restituição do excesso de imposto pago antecipadamente. Como foi visto anteriormente, o melhor seria admitir que o contribuinte substituído tomasse créditos de ICMS e ICMS/ST e nas vendas internas se sujeitasse a nova tributação. Isso, no entanto, marcaria o fim da substituição tributária tal qual se conhece hoje. Todos se tornariam contribuintes normais, porém alguns seriam responsáveis por reter e recolher uma mera antecipação de ICMS nos moldes de uma “substituição tributária sem encerramento de tributação”, cuja valor pago seria utilizado pelo “substituído” na apuração do imposto. O objetivo desta “antecipação de imposto sem encerramento de tributação” seria minimizar uma eventual evasão fiscal (proteção à livre concorrência).

²²³ Um concorrente industrial forneceria os insumos como um contribuinte normal, debitando ICMS no campo próprio, o que daria ao industrial comprador dos insumos um crédito direto, pelo valor destacado na nota fiscal. Do ponto de vista tributário, o concorrente industrial teria melhor competitividade pelo menor custo de transação.

comprada, informando a respectiva nota fiscal de aquisição a que corresponde, para cada item que constar na nota fiscal de venda, não é algo simples de implementar, ainda mais sabendo-se que as notas fiscais emitidas pelas empresas comerciais podem ter dezenas ou até centenas de itens diferentes. Fazer este tipo de rastreamento, sobretudo quando a empresa pratica compras internas e interestaduais através de diversos estabelecimentos próprios e faz transferências internas e interestaduais entre eles é um trabalho complexo e de difícil execução. E tal procedimento deve ser em tempo real, automático, porque o faturamento de grandes empresas é normalmente contínuo e com o *lead time* ajustado com clientes²²⁴.

Em outra ponta, havendo vendas interestaduais destinadas à industrialização, a empresa comercial desconstitui o fato gerador presumido e assume a condição de contribuinte normal, sujeitando-se exclusivamente à incidência de ICMS próprio. Nesta hipótese não se cogita de nova substituição tributária progressiva, ainda que a mercadoria esteja incluída neste regime na unidade federada de destino.²²⁵ Como a destinação da mercadoria revendida é servir de insumo para um produto que ainda será fabricado, não há como exigir do remetente a retenção de imposto por operações futuras, segundo a própria disposição contida no Convênio ICMS 52/2017²²⁶, cláusula nona, inciso II.²²⁷

Passa-se agora ao exame de dois cenários tributários envolvendo as mercadorias do segmento “ferramentas” selecionadas (e justificadas no tópico 3.1) para análise neste trabalho: disco de corte e broca helicoidal. Os cenários foram

²²⁴ Diz respeito ao tempo total entre a ordem de compra recebida do cliente e a entrega efetiva do pedido ao cliente.

²²⁵ José Rosa explica bem ao dizer que: “Uma observação importante é a de que somente existirá retenção quando houver operação subsequente. É da própria natureza do instituto: substituição tributária sobre operações subsequentes. Assim, se o destinatário não vai revender a mercadoria, mas vai consumi-la como insumo de outro produto diferente, o remetente fará a operação normal, sem a substituição tributária”. ROSA, José Roberto. **Substituição tributária no ICMS**: estudo de casos e manual explicativo. 3. ed. Itu: Ottoni, 2011. p. 191.

²²⁶ O STF concedeu medida cautelar em Tutela Provisória na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5866, datada de 27/12/2017, mandando suspender os efeitos das cláusulas 8^a, 9^a, 11^a, 12^a, 13^a, 14^a, 16^a, 24^a e 26^a do Convênio ICMS 52/2017. As referidas cláusulas produziram efeitos a partir de 1^o/01/2018.

²²⁷ 9 - Cláusula nona. O regime de substituição tributária não se aplica: [...]. III - às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, desde que este estabelecimento não comercialize o mesmo bem ou mercadoria; [...]. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Convênio ICMS 52, de 7 de abril de 2017**. Dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052_17>. Acesso em: 3 jan. 2018.

construídos considerando a existência de duas empresas comerciais, uma com estabelecimento no Estado do Rio Grande do Sul e a outra no Estado de Santa Catarina. As duas empresas realizaram compras internas e interestaduais de mercadorias com origem nacional e estrangeira²²⁸, seguidas de operações de venda interna e interestadual para clientes industriais. A finalidade declarada pelos clientes é compra de insumos para industrialização. Ressalva-se que o foco são as análises dos efeitos das variáveis tributárias, então parte-se do pressuposto que as demais variáveis se mantiveram inalteradas (condição *ceteris paribus*), tais como as despesas com frete e seguros. Nas simulações trabalha-se com cenários em base 100, de modo a isolar outras variáveis que possam afetar as observações.

Tabela 10 - Disco de Corte - Venda - Industrialização

FINALIDADE: INDUSTRIALIZAÇÃO			Preço de venda com todos os tributos					
Regime PIS/COFINS	Origem do Produto	UF Vendedor	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
Fornecedor			Cliente Industrial - RS			Cliente Industrial - SC		
Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	174,42	174,04		157,65	157,58	
		Vendedor - SC	157,11	157,06		171,39	171,10	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	174,42		173,62	157,65		142,98
		Vendedor - SC	157,11		142,51	171,39		170,70
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	161,96	162,49		146,38	147,12	
		Vendedor - SC	146,02	146,63		159,29	159,74	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	161,96		163,09	146,38		134,31
		Vendedor - SC	146,02		133,87	159,29		160,35

Fonte: Elaborado pelo autor deste trabalho.

Legenda: Vide Apêndice B - Simulação de Cenários - Análise de Vendas Internas e Interestaduais - Industrialização.

Tabela 11 - Broca Helicoidal - Venda - Industrialização

FINALIDADE: INDUSTRIALIZAÇÃO			Preço de venda com todos os tributos					
Regime PIS/COFINS	Origem do Produto	UF Vendedor	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
Fornecedor			Cliente Industrial - RS			Cliente Industrial - SC		
Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	191,30	189,90		173,28	172,07	
		Vendedor - SC	172,50	171,51		187,82	186,69	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	191,30		188,33	173,28		154,97
		Vendedor - SC	172,50		154,47	187,82		185,15
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	177,63	177,29		160,90	160,65	
		Vendedor - SC	160,33	160,12		174,57	174,30	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	177,63		176,91	160,90		145,58
		Vendedor - SC	160,33		145,10	174,57		173,93

Fonte: Elaborado pelo autor deste trabalho.

Legenda: Vide Apêndice B - Simulação de Cenários - Análise de Vendas Internas e Interestaduais - Industrialização.

²²⁸ Para os efeitos desta análise, considera-se mercadoria estrangeira, no campo do ICMS, o produto fabricado no Brasil com insumos estrangeiros, com conteúdo de importação superior a 40%, segundo dispõe o §1º, II, do art. 1º da Resolução do Senado Federal 13/2012, hipótese em que se aplica a alíquota interestadual de 4% prevista no *caput* deste artigo. BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 13, de 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

Em relação às mercadorias submetidas à retenção de ICMS/ST na operação anterior (compra do fornecedor) e que foram revendidas diretamente para clientes industriais, com a finalidade de servirem de insumos para industrialização, a análise dos cenários apontou que a empresa comercial pode ser mais competitiva se realizar vendas:

- a) em operações interestaduais, ao invés de operações internas;
- b) de mercadorias adquiridas de fornecedores sujeitos ao regime cumulativo de PIS e COFINS, ao invés de mercadorias adquiridas de fornecedores do regime não cumulativo;
- c) de mercadorias adquiridas de fornecedores interestaduais, ao invés de mercadorias adquiridas de fornecedores internos.
- d) de mercadorias de origem estrangeira, ao invés das mercadorias de origem nacional.

Por exemplo, nota-se que a empresa comercial catarinense poderia:

- a) realizar a venda interestadual (ICMS 4%) de um disco de corte, de origem estrangeira, comprado de fornecedor interestadual (ICMS 4%) do regime cumulativo (3,65%), pelo preço de R\$ 134,09; enquanto que uma empresa comercial gaúcha concorrente venderia internamente a mesma espécie de mercadoria, de origem nacional, comprada de fornecedor interno (ICMS 18%) do regime não cumulativo, pelo preço de R\$ 176,03, com uma diferença de R\$ 41,94 ou 31,3%;
- b) realizar a venda interestadual (ICMS 4%) de uma broca helicoidal, de origem estrangeira, comprado de fornecedor interestadual (ICMS 4%) do regime cumulativo (3,65%), pelo preço de R\$ 145,29; enquanto que uma empresa comercial gaúcha concorrente venderia internamente a mesma espécie de mercadoria, de origem nacional, comprada de fornecedor interno (ICMS 18%) do regime não cumulativo, pelo preço de R\$ 192,69, com uma diferença de R\$ 47,40 ou 32,6%.

Deve-se destacar, de pronto, que a grande diferença de preços apontada no parágrafo anterior decorreu do fato de a venda interestadual ter sofrido incidência

exclusiva de ICMS próprio (12% ou 4%), ao passo que a venda interna teve 18% de imposto embutido, calculado sobre a base de cálculo do ICMS/ST apurada pelo fornecedor. Neste caso, a venda interestadual de mercadorias destinadas a servir de insumos para industrialização não se sujeitou à retenção de ICMS/ST.

No mais, a adoção de regimes de PIS e COFINS diferentes pelos fornecedores, combinados com alíquotas diferentes de ICMS, acarretou custos de aquisição desiguais para as empresas comerciais e, conseqüentemente, causaram diferenças nas precificações, como demonstrado diversas vezes neste trabalho.

Os créditos de PIS e COFINS a 9,25%, tomados pelas empresas comerciais de grande porte, sobre as compras de fornecedores do regime cumulativo, tributadas a 3,65%, alteraram bastante os custos de aquisição e isso se refletiu depois na venda.

É importante notar também que os cenários tributários sinalizaram um desequilíbrio na neutralidade tributária que prejudica a livre concorrência. A economia local pode ser impactada negativamente, porque as empresas comerciais de um Estado podem ser preteridas pelos potenciais clientes daquele mesmo Estado. Estes podem preferir comprar de fornecedores (empresas comerciais) interestaduais.

Ademais, conquanto se argumente, com razão, que a indústria adquirente dos insumos poderia tomar crédito do ICMS próprio e do ICMS/ST retido na operação interna, neutralizando significativamente os efeitos das diferenças de preços apontadas, não se deve olvidar que o “preço” do dinheiro são os juros. Para o cliente industrial, o custo de aquisição poderia até ser igual, porém, para assegurar a liquidez e um bom fluxo de caixa, seria melhor comprar pelo preço de compra mais baixo. Se o cliente industrial tiver que pagar o valor do insumo ao fornecedor antes de receber o valor da venda que fizer do seu produto e não tiver caixa suficiente para honrar o passivo, então deverá recorrer a capitais de terceiros e isso custa dinheiro (juros). Mas, ainda que o cliente industrial tenha caixa suficiente, haveria um custo de oportunidade a ser considerado.

Não se deve esquecer que a indústria nacional também pode sentir efeitos negativos das diferenças de tratamento tributário dado às mercadorias estrangeiras²²⁹. Os insumos estrangeiros adquiridos em operações interestaduais levam uma vantagem muito acentuada comparativamente às compras internas. Neste caso, considerando-se cargas tributárias efetivas tão distintas, entre as operações

²²⁹ Considera-se mercadoria estrangeira, para fins de sujeição à alíquota interestadual de ICMS de 4%, a que atende ao disposto no art. 1º, *caput* e §§1º e 2º, da Resolução do Senado Federal 13/2012.

internas (18%) e interestaduais (4%), a primeira com retenção de ICMS/ST e a segunda não, é fácil deduzir que mercadorias estrangeiras²³⁰ possam ter um preço mais baixo do que as mercadorias nacionais.

Ainda que pareça estranho, o arranjo tributário sobre mercadorias, operações e receitas, no caso de venda para industrialização, pode levar a uma “concorrência” entre filiais da mesma empresa comercial estabelecidas em diferentes Estados. Poderia valer mais a pena atender um cliente industrial do Rio Grande do Sul através de uma filial catarinense da empresa comercial do que pela filial gaúcha. Chegaria assim ao ponto que uma empresa comercial, mesmo tendo estoque para revender em determinada unidade federada, não possa fazer uma venda interna destinada à industrialização, porque seu preço final ao cliente industrial ficaria “mais caro” justamente por conter embutido o ICMS e ICMS/ST.

Em relação às operações interestaduais de vendas de insumos, por estarem novamente sujeitas à incidência de ICMS próprio e por não se submeterem a nova substituição tributária, ainda que a mercadoria esteja inclusa no regime na unidade federada de destino, é prudente a empresa comercial exigir do seu cliente uma ordem compra com declaração de qual é a finalidade da compra, sob pena de ter de arcar com o ônus do imposto devido, mas não retido, se for o caso.²³¹

Enfim, as empresas comerciais de grande porte, que atuam no segmento “ferramentas”, vendendo insumos para clientes industriais, muitas vezes, por questões fiscais, passam por ajustes nas suas operações logísticas, aumentando os custos de transação.

²³⁰ Considera-se mercadoria estrangeira, para fins de sujeição à alíquota interestadual de ICMS de 4%, a que atende ao disposto no art. 1º, *caput* e §§1º e 2º, da Resolução do Senado Federal 13/2012. BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 13, de 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

²³¹ É uma forma de a empresa comercial se resguardar e de provar que está agindo de boa-fé. Se houver desvio de finalidade pelo seu cliente industrial, a empresa comercial remetente não será responsabilizada pelo imposto que deixou de ser retido.

4.8 Mercadorias Sujeitas ao Regime de Substituição Tributária na Compra e os Efeitos Decorrentes de Vendas Destinadas à Comercialização

Como já foi visto, a regra é que a empresa comercial adquira mercadorias destinadas à comercialização, sujeitas ao regime de substituição tributária, com ICMS/ST retido pelo fornecedor.

Na hipótese de a empresa comercial (contribuinte substituída) vender as mercadorias para outros comerciantes, localizados dentro do mesmo Estado, com a finalidade revenda, não haverá mais incidência de ICMS. Neste caso, os clientes revendedores também são considerados contribuintes substituídos e não podem tomar créditos do ICMS pelas compras.²³²

Entretanto, na hipótese de a empresa comercial realizar operações interestaduais com essas mercadorias, desfaz-se o fato gerador presumido e ela passa a ser contribuinte normal, ficando sujeita à incidência de ICMS próprio, pela alíquota interestadual. Além disso, nestas operações, acordos firmados pelas unidades federadas interessadas poderão atribuir responsabilidade por substituição tributária pelas operações subsequentes ao remetente das mercadorias, hipótese em que este passará a ser considerado contribuinte substituto. Os comentários feitos por José Rosa corroboram o que foi dito:²³³

Um detalhe importante na substituição tributária: se houver acordo entre os Estados, quando um produto sujeito à substituição tributária for vendido a revendedor de outro Estado, deverá haver a retenção a favor do Estado de destino, mesmo que o remetente seja um comerciante que adquiriu já com retenção.

Um importante cuidado ainda deve ser tomado pela empresa comercial vendedora, em operações interestadual, quando a mercadoria estiver sujeita à retenção de ICMS/ST. Cumpra a ela perguntar ao seu cliente qual é a finalidade da aquisição e obter dele uma resposta formal na ordem de compra. Pertinente assim o

²³² Contudo, o cliente revendedor pode solicitar à sua fornecedora, empresa comercial contribuinte substituída, que informe, no campo “Informações Complementares” da nota fiscal, qual foi a base de cálculo do ICMS/ST utilizada na operação anterior pelo fornecedor dele, proporcionalmente ao que está sendo revendido. Se a empresa comercial deixar de prestar esta informação, o seu cliente revendedor, que adquirir mercadorias para revenda, poderá ter dificuldades para conseguir obter restituição de ICMS/ST, nas hipóteses legais admitidas: revenda interestadual, baixa de estoque por roubo, furto, incêndio, inundação, perecimento, obsolescência, etc.

²³³ ROSA, José Roberto. **Substituição tributária no ICMS**: estudo de casos e manual explicativo. 3. ed. Itu: Ottoni, 2011. p. 197.

alerta dado por Deonísio Koch:²³⁴

Esta matéria ganha relevância considerando que o substituto tributário deverá fazer a retenção do ICMS na fonte, baseado nas informações fornecidas pelo destinatário sobre o destino das mercadorias [...].

[...] Em outros termos, para o cumprimento de suas obrigações como substituto tributário, e fazer a retenção do ICMS retido, o fornecedor precisa saber: (I) qual a destinação da mercadoria (se para revenda ou para uso próprio); (II) se o adquirente é contribuinte do ICMS ou não. O conhecimento da destinação é necessário para a determinação da base tributária da substituição tributária. Se para revenda for, há de se considerar a margem de valor agregado (MVA), que é o lucro previsto na etapa seguinte de circulação; [...].

Às empresas comerciais outros cuidados também são recomendáveis, entre os quais:

- a) identificar a alíquota de ICMS aplicável na operação interestadual, considerando se a origem da mercadoria é importada ou se é nacional, e neste último caso, observar qual é a unidade federada de destino;
- b) verificar se a mercadoria está na substituição tributária na unidade federada de destino e, se positivo, investigar se há acordo interestadual atribuindo ao remetente a obrigação de reter e recolher o ICMS/ST;
- c) se confirmadas as duas averiguações de que tratam a alínea anterior (“c”), obter informações de como calcular o valor do débito de ICMS/ST, especialmente qual é o percentual da MVA original e alíquota interna da mercadoria, e ainda se há algum benefício fiscal aplicável que possa reduzir a carga tributária efetiva.

A empreitada para as empresas comerciais não é simples, quando ela se coloca na posição de substituta tributária, tal qual a indústria. Para ilustrar, atente-se ao que diz a ABIHPEC sobre a conformidade à tributação nas operações com mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária progressiva em operações interestaduais:²³⁵

²³⁴ KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS**: teoria e prática. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2012. p. 218.

²³⁵ ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE HIGIENE PESSOAL, PERFUMARIA E COSMÉTICOS (ABIHPEC). **ICMS substituição tributária a dor de cabeça para micro, pequena e média empresa**. São Paulo, jun. 2013. Disponível em: <<https://www.abihpec.org.br/novo/2013/06/icms-substituicao-tributaria-a-dor-de-cabeca-para-micro-pequena-e-media-empresa/>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

Nos casos em que há protocolo entre duas ou mais UF's, o contribuinte do Estado de origem tem que identificar qual MVA e qual alíquota de ICMS deve utilizar. A fonte para esta informação está no RICMS, ou em Portarias, ou em Decretos do Estado de destino. Os RICMS's têm centenas de artigos, alguns mais de 1000, incluindo seus diversos anexos, com estruturas diferentes entre eles. Identificar alíquotas de ICMS pode ser procurar 'agulha em palheiro', já que além da alíquota base, há de se verificar se há redução na base de cálculo, ou se o Estado tem adicional de ICMS para o Fundo de Erradicação e Combate a Pobreza (FECF).

Não se deve deixar de cuidar se há necessidade de a MVA ser ajustada, se houver diferença entre as alíquotas (ou cargas tributárias efetivas) interna e interestadual, a fim de se evitar distorções concorrenciais decorrentes de diferentes cargas tributárias repassadas aos preços.

Neste momento, inicia-se o exame de quatro cenários tributários nos quais se trabalham as espécies de mercadorias do segmento "ferramentas" eleitas (e justificadas no tópico 3.1) para estudo: disco de corte, broca helicoidal, nível óptico e metro. Os cenários foram construídos considerando a existência de duas empresas comerciais, uma com estabelecimento no Estado do Rio Grande do Sul e a outra no Estado de Santa Catarina. As duas empresas realizaram compras internas e interestaduais de mercadorias com origem nacional e estrangeira²³⁶, seguidas de operações de venda interna e interestadual. Ressalva-se que o foco são as análises dos efeitos das variáveis tributárias, então parte-se do pressuposto que as demais variáveis se mantiveram inalteradas (condição *ceteris paribus*), entre elas as despesas com frete e seguros. Usou-se nas simulações dos cenários a base 100, de modo a isolar variáveis que não interessam à presente análise.

²³⁶ Para os efeitos desta análise, considera-se mercadoria estrangeira, no campo do ICMS, o produto fabricado no Brasil com insumos estrangeiros, com conteúdo de importação superior a 40%, segundo dispõe o §1º, II, do art. 1º da Resolução do Senado Federal 13/2012, hipótese em que se aplica a alíquota interestadual de 4% prevista no *caput* deste artigo. BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 13, de 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

Tabela 12 - Disco de Corte - Venda - Comercialização

FINALIDADE: COMERCIALIZAÇÃO			Preço de venda com todos os tributos					
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Compra Interna	Compra	Compra	Compra Interna	Compra	Compra
			18%/17%	Interestadual 12%	Interestadual 4%	18%/17%	Interestadual 12%	Interestadual 4%
			Cliente Revendedor - RS			Cliente Revendedor - SC		
Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	174,42	174,04		177,94	177,86	
		Vendedor - SC	180,14	180,08		171,39	171,10	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	174,42		173,62	177,94		176,06
		Vendedor - SC	180,14		178,26	171,39		170,70
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	161,96	162,49		165,22	166,06	
		Vendedor - SC	167,43	168,13		159,29	159,74	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	161,96		163,09	161,96		165,38
		Vendedor - SC	167,43		167,43	167,43		160,35

Fonte: Elaborada pelo autor.

Legenda: Vide Apêndice C - Simulação de Cenários - Análise de Vendas Internas e Interestaduais - Comercialização

Tabela 13 - Broca Helicoidal - Venda - Comercialização

FINALIDADE: COMERCIALIZAÇÃO			Preço de venda com todos os tributos					
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Compra Interna	Compra	Compra	Compra Interna	Compra	Compra
			18%/17%	Interestadual 12%	Interestadual 4%	18%/17%	Interestadual 12%	Interestadual 4%
			Cliente Revendedor - RS			Cliente Revendedor - SC		
Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	191,30	189,90		195,90	194,53	
		Vendedor - SC	198,12	196,98		187,82	186,69	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	191,30		188,33	195,90		191,13
		Vendedor - SC	198,12		193,53	187,82		185,15
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	177,63	177,29		181,90	181,62	
		Vendedor - SC	184,14	183,90		174,57	174,30	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	177,63		176,91	177,63		179,54
		Vendedor - SC	184,14		181,80	184,14		173,93

Fonte: Elaborada pelo autor.

Legenda: Vide Apêndice C - Simulação de Cenários - Análise de Vendas Internas e Interestaduais - Comercialização

Tabela 14 - Nível Óptico - Venda - Comercialização

FINALIDADE: COMERCIALIZAÇÃO			Preço de venda com todos os tributos					
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Compra Interna	Compra	Compra	Compra Interna	Compra	Compra
			18%/17%	Interestadual 12%	Interestadual 4%	18%/17%	Interestadual 12%	Interestadual 4%
			Cliente Revendedor - RS			Cliente Revendedor - SC		
Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	185,09	184,07		189,30	188,41	
		Vendedor - SC	191,51	190,78		181,77	180,95	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	185,09		182,93	189,30		185,61
		Vendedor - SC	191,51		187,94	181,77		179,84
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	171,86	171,85		175,77	175,90	
		Vendedor - SC	178,00	178,11		168,94	168,94	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	171,86		171,84	171,86		174,35
		Vendedor - SC	178,00		176,54	178,00		168,94

Fonte: Elaborada pelo autor.

Legenda: Vide Apêndice C - Simulação de Cenários - Análise de Vendas Internas e Interestaduais - Comercialização

Tabela 15 - Metro - Venda - Comercialização

FINALIDADE: COMERCIALIZAÇÃO			Preço de venda com todos os tributos					
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Compra Interna	Compra	Compra	Compra Interna	Compra	Compra
			18%/17%	Interestadual 12%	Interestadual 4%	18%/17%	Interestadual 12%	Interestadual 4%
			Cliente Revendedor - RS			Cliente Revendedor - SC		
Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	207,26	204,96		212,96	210,44	
		Vendedor - SC	215,25	213,15		203,32	201,44	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	207,26		202,37	212,96		205,61
		Vendedor - SC	215,25		208,25	203,32		198,90
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	192,45	191,35		197,74	196,47	
		Vendedor - SC	200,06	199,00		188,97	188,07	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	192,45		190,10	192,45		193,14
		Vendedor - SC	200,06		195,62	200,06		186,84

Fonte: Elaborada pelo autor.

Legenda: Vide Apêndice C - Simulação de Cenários - Análise de Vendas Internas e Interestaduais - Comercialização

Pode ser observado no estudo dos cenários que, em relação às mercadorias submetidas à retenção de ICMS/ST na operação anterior (compra do fornecedor),

revendidas diretamente para clientes revendedores, com a finalidade de serem comercializadas, a empresa comercial pode ser mais competitiva se efetuar vendas:

- a) em operações internas, ao invés de operações interestaduais;
- b) de mercadorias adquiridas de fornecedores sujeitos ao regime cumulativo de PIS e COFINS, ao invés de mercadorias adquiridas de fornecedores do regime não cumulativo;
- c) de mercadorias adquiridas de fornecedores interestaduais, ao invés de mercadorias adquiridas de fornecedores internos.
- d) de mercadorias de origem estrangeira, ao invés de mercadorias de origem nacional.

Realmente, é de se notar que os cenários tributários examinados apontem para um resultado competitivo melhor nas vendas internas de mercadorias de origem estrangeira, cujas compras para revenda tenham sido feitas através de fornecedores interestaduais, optantes de regime de PIS e COFINS cumulativo.

Os resultados apontados podem ser explicados, em parte, pelas distorções provocadas pela adoção de regimes de PIS e COFINS diferentes pelos fornecedores, combinados com alíquotas diferentes de ICMS. Isso ocasiona custos de aquisição desiguais. Ocorre que as grandes empresas comerciais apropriam créditos de 9,25%, enquanto que seus fornecedores podem estar sujeitos a regimes diferentes: não cumulativo (9,25%) e cumulativo (3,65%). A diferença de custos de aquisição decorrente da tomada de créditos, quando fornecedores estão em regimes distintos, acaba refletindo na formação dos preços, especialmente nas vendas interestaduais, quando um novo *gross up* de ICMS, PIS e COFINS deve ser realizado. Para fins de precificação, recorde-se que as empresas comerciais, quando realizam operações interestaduais, ajustam o custo de aquisição (que já está líquido de PIS e COFINS) fazendo a recuperação do ICMS e pelo ressarcimento do ICMS/ST.

Ademais, a adoção da MVA ajustada em operações interestaduais, que deveria neutralizar os efeitos de alíquotas distintas de ICMS e tornar os preços de compra das mercadorias revendidas equalizados, não produz o efeito desejado, justamente por conta dos diferentes regimes tributários de PIS e COFINS antes referidos.

Mais um ponto a destacar diz respeito à adoção de igual percentual de MVA ajustada nas operações interestaduais praticadas tanto pelo contribuinte substituto

primário (fornecedor industrial) quanto pelo contribuinte substituto secundário (empresa comercial que adquiriu mercadorias para revenda de um fornecedor industrial), se ambos estiverem concorrendo para vender ao mesmo cliente revendedor localizado em outra unidade da federação. Como a empresa comercial irá formar o seu preço de venda interestadual com a sua própria margem de lucro sobre o custo, ao aplicar igual percentual de MVA ajustada que o seu concorrente fornecedor industrial, a sua base de cálculo do ICMS/ST muito provavelmente ficará superior àquela apurada pelo contribuinte substituto primário.²³⁷ A única forma de poder competir em uma situação desigual como esta é mediante a redução da própria margem de lucro, mas isso, a depender do caso concreto torna-se inviável, forçando a empresa comercial à desistência da posição de vendedora a outros revendedores.

De maneira inusitada, seria possível até acontecer uma “concorrência” entre estabelecimentos da mesma empresa comercial localizados em unidades federadas distintas. Chegaria ao ponto de uma empresa comercial, mesmo tendo estoque para revenda em determinada unidade federada, não possa fazer uma operação interestadual, porque seu preço final ao cliente revendedor ficaria superior ao de mercado em razão do problema relatado no parágrafo anterior. Assim, sob pena de inviabilidade de negócio, a empresa comercial seria obrigada a transferir a mercadoria para uma filial localizada na mesma unidade federada onde está o cliente revendedor, para que seja realizada uma revenda interna.²³⁸

É oportuno dizer que a livre concorrência pode ser afetada, pela mitigação da neutralidade tributária. Os cenários apontaram que as empresas comerciais podem preferir fornecedores interestaduais aos internos, por conta de diferenças de preços, em prejuízo à economia local, da mesma forma que podem preferir comprar

²³⁷ O novo ICMS/ST será calculado sobre o valor da operação da empresa comercial remetente. O percentual de MVA ajustada para determinar a nova base de cálculo do ICMS/ST será aplicada sobre um valor mais alto, o que pode inviabilizar as vendas interestaduais para revendedores.

²³⁸ A adoção deste procedimento poderia viabilizar o negócio, porque a base de cálculo do ICMS próprio, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais, é o valor da entrada mais recente (o valor pelo qual a empresa comercial comprou a mercadoria para revender). A base de cálculo do ICMS próprio, neste caso, é o valor da operação. Por sua vez, a base de cálculo do ICMS/ST nas transferências interestaduais será determinada sobre o valor da operação da filial remetente acrescida da MVA ajustada, i. e., sem margem de lucro. Logo, o custo da mercadoria em estoque na filial que receber a transferência seria semelhante ao que resultaria se esta tivesse realizada a compra direta para revender. Ao formar o preço de venda em operação interna, a filial destinatária teria condições de concorrer competitividade. Todavia, neste caso, um outro problema poderia ser o impacto dos fretes da transferência interestadual e da venda interna, os quais deveriam ser absorvidos pela empresa comercial, com sacrifício de seu lucro, de modo a não repassá-los aos preços, sobretudo em caso de venda com cláusula CIF.

mercadorias de origem estrangeira do que as de origem nacional, em prejuízo à indústria brasileira, em ambos os casos por diferenças de tratamento tributário decorrentes de combinações de alíquotas de ICMS com PIS e COFINS.

Além disso, foram reveladas pelas verificações que as empresas comerciais podem ter dificuldades de desenvolver novos mercados, de captar clientes revendedores em outros Estados, quando as mercadorias estão sujeitas à substituição tributária, por causa dos problemas na formação da base de cálculo do ICMS/ST, pelas razões já expostas neste tópico.

Mas tem mais um ponto a merecer atenção. Quanto ao recolhimento do ICMS/ST em operações interestaduais, deve-se atentar para um detalhe de grande importância. Recomenda-se que o contribuinte substituto tenha inscrição estadual nas unidades federadas de destino com as quais mantem operações recorrentes.²³⁹ Se tiver essa inscrição, poderá recolher o ICMS/ST apenas uma vez a cada período de apuração, do contrário, deverá efetuar o recolhimento a cada operação.²⁴⁰ Não se pode esquecer a necessidade de serem observadas normas específicas para os recolhimentos de ICMS/ST, forçando ainda mais os custos de conformidade às obrigações fiscais.

Não bastassem todas essas coisas, na hipótese de venda interestadual de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária na unidade federada de destino, mas não exista acordo com a unidade federada onde está localizado o estabelecimento remetente obrigando-o a reter e recolher o ICMS/ST devido pelas operações subsequentes, a empresa comercial vendedora não fica livre de tomar cautelas para não ter transtornos. Ou solicita que o seu cliente revendedor calcule e recolha o ICMS devido por antecipação com encerramento de tributação, uma espécie de “autossubstituição tributária”, ou então a própria empresa comercial apura o valor do imposto devido, recolhe e pede reembolso ao seu cliente. Contudo, nos dois casos,

²³⁹ E é uma inscrição para cada estado, por estabelecimento. Assim, *v. g.*, se uma empresa comercial tiver duas filiais no Estado do Rio Grande do Sul e ambas forem efetuar vendas interestaduais recorrentes para clientes localizados no Estado de Santa Catarina, sugere-se que cada uma tenha a sua própria inscrição de substituto tributário na unidade federada de destino. Vale notar então que uma empresa comercial, além de ter a sua inscrição estadual de contribuinte na unidade federada onde tiver seu estabelecimento, em tese, pode ser obrigado a ter outras 26 inscrições estaduais de substituto tributário. Este número de inscrição deverá ser informado na nota fiscal e autoriza o remetente a deixar de efetuar o recolhimento do ICMS/ST a cada operação (o recolhimento será por período de apuração).

²⁴⁰ Ter a inscrição de substituto tributário pode evitar a necessidade de pedidos de restituição, se houver devoluções de vendas interestaduais. Neste caso, os créditos de ICMS/ST das devoluções podem ser deduzidos dos débitos de ICMS/ST, recolhendo-se apenas o valor do saldo.

o recolhimento é imediato, geralmente feito através de GNRE, antes mesmo de a mercadoria começar a ser transportada. Quando não há acordo interestadual entre os Estados, o imposto é devido no momento da entrada da mercadoria no território onde se encontra o cliente revendedor destinatário. Para a ABIHPEC, este é um caso típico de grande tormento operacional para as indústrias sujeitas à substituição tributária, porém é o mesmo problema pelo qual passam as empresas comerciais:²⁴¹

Em operações entre Estados que não celebraram protocolo, porém com ICMS ST implantada no destino, o remetente se vê obrigado a fazer o recolhimento do ICMS ST em nome de seu cliente, para que a mercadoria não fique retida na fronteira, pois alguns Estados mantêm forte controle em suas fronteiras, não permitindo que mercadorias sujeitas ao ICMS ST adentrem o Estado sem o recolhimento efetuado.

Não é difícil imaginar que os custos de conformidade à legislação para que sejam cumpridas todas as obrigações fiscais representam um pesado custo de transação, especialmente do ponto de vista logístico, financeiro e fiscal para as empresas comerciais revendedoras, porquanto tem que controlar situações complexas, ainda mais quando realizadas em elevadas escalas, com muitas operações e diversas mercadorias diferentes, casos muito comuns de ocorrerem não apenas no segmento “ferramentas”.

4.9 Mercadorias Sujeitas ao Regime de Substituição Tributária na Compra e os Efeitos Decorrentes de Vendas Destinadas a Consumidores Finais Contribuintes do ICMS

Quando a empresa comercial realiza uma venda interna de mercadoria que tenha sido submetida ao regime de substituição tributária na operação anterior (compra), ela é considerada contribuinte substituída e, de outro lado, se ela realizar uma venda interestadual com as referidas mercadorias, então se torna contribuinte normal do ICMS, desconstituindo o fato gerador presumido, conforme analisado aqui reiteradas vezes.

²⁴¹ ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE HIGIENE PESSOAL, PERFUMARIA E COSMÉTICOS (ABIHPEC). **ICMS substituição tributária a dor de cabeça para micro, pequena e média empresa**. São Paulo, jun. 2013. Disponível em: <<https://www.abihpec.org.br/novo/2013/06/icms-substituicao-tributaria-a-dor-de-cabeca-para-micro-pequena-e-media-empresa/>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

Ademais, em conformidade com o examinado no capítulo 2, o Convênio ICMS 52/2017²⁴², no §1º da cláusula primeira²⁴³ e no *caput* da cláusula segunda²⁴⁴, prevê que um acordo entre as unidades federadas interessadas pode atribuir ao remetente a responsabilidade por reter e recolher o ICMS/ST DIFAL, nas vendas a consumidor final contribuinte.

Segundo prescreve a cláusula décima terceira²⁴⁵ deste convênio, o imposto devido por substituição tributária do diferencial de alíquota integral a correspondente base de cálculo e, de acordo com o inciso II da cláusula décima quarta, o imposto a recolher por substituição tributária será, em relação aos bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, o valor calculado em “base dupla”, cuja fórmula foi também examinada em capítulo 2. Constatou-se que o cálculo por dentro, em “base dupla”, faz aumentar a carga tributária efetiva de ICMS/ST DIFAL que deverá ser suportada pelo consumidor final contribuinte.²⁴⁶ Neste ponto, é preciso ter em conta que, mesmo inexistindo acordo entre os Estados, o destinatário consumidor final contribuinte do ICMS deverá arcar com este diferencial de alíquota, por força do

²⁴² O STF concedeu medida cautelar em Tutela Provisória na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5866, datada de 27/12/2017, mandando suspender os efeitos das cláusulas 8ª, 9ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª, 16ª, 24ª e 26ª do Convênio ICMS 52/2017. As referidas cláusulas produziram efeitos a partir de 1º/01/2018.

²⁴³ 1 - Cláusula primeira. [...]

§ 1º O disposto no *caput* aplica-se também ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário contribuinte do imposto. CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Convênio ICMS 52, de 7 de abril de 2017**. Dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052_17>. Acesso em: 3 jan. 2018.

²⁴⁴ 2 - Cláusula segunda. O regime de substituição tributária nas operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelas unidades federadas interessadas.

Parágrafo único. A critério da unidade federada de destino, a instituição do regime de substituição tributária dependerá, ainda, de ato do Poder Executivo para internalizar o acordo específico celebrado pelas unidades federadas interessadas. *Ibid.*

²⁴⁵ 13 - Cláusula décima terceira. O imposto devido por substituição tributária integral a correspondente base de cálculo, inclusive na hipótese de recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual. *Ibid.*

²⁴⁶ A partir de 1º/01/2018, verifica-se um real aumento de carga tributária efetiva de ICMS/ST DIFAL o qual deverá ser exigido uniformemente por todas as unidades da Federação. Estas então passam a arrecadar mais imposto com a mudança. Alguns estados, entretanto, passaram a exigir que este diferencial de alíquotas fosse cálculo por dentro antes mesmo de o Convênio ICMS 52/2017 ter sido editado.

disposto no §2º, VIII, do art. 150 da CF/1988, bastando apenas a lei estadual instituidora do imposto trazer esta previsão.

Resta oportuno, neste momento, estudar-se quatro cenários tributários nos quais foram simuladas operações de vendas a consumidor final contribuinte, com as mercadorias selecionadas (e justificadas no tópico 3.1) para exame neste trabalho: disco de corte, broca helicoidal, nível óptico e metro. Reitera-se que os cenários foram construídos considerando a existência de duas empresas comerciais, uma com estabelecimento no Estado do Rio Grande do Sul e a outra no Estado de Santa Catarina. As duas empresas realizaram compras internas e interestaduais de mercadorias com origem nacional e estrangeira²⁴⁷, seguidas de operações de venda interna e interestadual. Deixa-se ressalvado que o foco são as análises dos efeitos das variáveis tributárias, então parte-se do pressuposto que as demais variáveis se mantiveram inalteradas (condição *ceteris paribus*), tais como as despesas com frete e seguro. Nas simulações dos cenários fez-se uso da base 100, a fim de neutralizar as variáveis que não são do interesse para este estudo.

Tabela 16 - Disco de Corte - Venda - Uso / Consumo - Contribuinte

FINALIDADE: USO/CONSUMO			Preço de venda com todos os tributos					
			Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Cliente Contribuinte - RS			Cliente Contribuinte - SC		
Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	189,69	188,06		185,79	184,20	
		Vendedor - SC	188,06	186,73		187,12	185,79	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	189,69		186,24	185,79		180,64
		Vendedor - SC	188,06		183,13	187,12		183,99
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	176,13	175,58		172,52	171,97	
		Vendedor - SC	174,79	174,33		173,91	173,46	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	176,13		174,94	176,13		169,69
		Vendedor - SC	174,79		172,02	174,79		172,84

Fonte: Elaborada pelo autor.

Legenda: Vide Apêndice D - Simulação de Cenários - Análise de Vendas Internas e Interestaduais - Consumidor Final Contribuinte do ICMS.

²⁴⁷ Para os efeitos desta análise, considera-se mercadoria estrangeira, no campo do ICMS, o produto fabricado no Brasil com insumos estrangeiros, com conteúdo de importação superior a 40%, segundo dispõe o §1º, II, do art. 1º da Resolução do Senado Federal 13/2012, hipótese em que se aplica a alíquota interestadual de 4% prevista no *caput* deste artigo. BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 13, de 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

Tabela 17 - Broca Helicoidal - Venda - Uso / Consumo - Contribuinte

FINALIDADE: USO/CONSUMO			Preço de venda com todos os tributos					
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
			Cliente Contribuinte - RS			Cliente Contribuinte - SC		
Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	206,35	204,58		202,11	200,38	
		Vendedor - SC	204,58	203,13		203,55	202,11	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	206,35		202,59	202,11		196,51
		Vendedor - SC	204,58		199,21	203,55		200,15
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	191,60	191,00		187,67	187,07	
		Vendedor - SC	190,14	189,64		189,19	188,69	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	191,60		190,31	191,60		184,59
		Vendedor - SC	190,14		187,13	190,14		188,02

Fonte: Elaborada pelo autor.

Legenda: Vide Apêndice D - Simulação de Cenários - Análise de Vendas Internas e Interestaduais - Consumidor Final Contribuinte do ICMS.

Tabela 18 - Nível Óptico - Venda - Uso / Consumo - Contribuinte

FINALIDADE: USO/CONSUMO			Preço de venda com todos os tributos					
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
			Cliente Contribuinte - RS			Cliente Contribuinte - SC		
Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	200,62	198,89		196,50	194,81	
		Vendedor - SC	198,89	197,49		197,90	196,50	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	200,62		196,97	196,50		191,05
		Vendedor - SC	198,89		193,68	197,90		194,59
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	186,28	185,69		182,45	181,88	
		Vendedor - SC	184,86	184,38		183,93	183,45	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	186,28		185,02	186,28		179,47
		Vendedor - SC	184,86		181,93	184,86		182,79

Fonte: Elaborada pelo autor.

Legenda: Vide Apêndice D - Simulação de Cenários - Análise de Vendas Internas e Interestaduais - Consumidor Final Contribuinte do ICMS.

Tabela 19 - Metro - Venda - Uso / Consumo - Contribuinte

FINALIDADE: USO/CONSUMO			Preço de venda com todos os tributos					
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
			Cliente Contribuinte - RS			Cliente Contribuinte - SC		
Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	226,05	224,11		221,41	219,50	
		Vendedor - SC	224,11	222,52		222,98	221,41	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	226,05		221,93	221,41		215,27
		Vendedor - SC	224,11		218,23	222,98		219,26
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	209,89	209,23		205,58	204,93	
		Vendedor - SC	208,29	207,75		207,25	206,71	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	209,89		208,48	209,89		202,21
		Vendedor - SC	208,29		204,99	208,29		205,96

Fonte: Elaborada pelo autor.

Legenda: Vide Apêndice D - Simulação de Cenários - Análise de Vendas Internas e Interestaduais - Consumidor Final Contribuinte do ICMS.

Considerando-se mercadorias adquiridas com retenção de ICMS/ST na operação de entrada e revendidas diretamente a clientes consumidores finais contribuintes do ICMS, um criterioso exame dos cenários elaborados indicou que a empresa comercial pode ser mais competitiva ao praticar vendas:

- em operações interestaduais, ao invés de operações internas;
- de mercadorias adquiridas de fornecedores sujeitos ao regime cumulativo de PIS e COFINS, ao invés de mercadorias adquiridas de fornecedores do regime não cumulativo;

- c) de mercadorias adquiridas de fornecedores interestaduais, ao invés de mercadorias adquiridas de fornecedores internos;
- d) de mercadorias de origem estrangeira, ao invés de mercadorias de origem nacional.

Encontra-se resposta para os resultados obtidos fundamentalmente nas distorções acarretadas por cargas tributárias desiguais de ICMS combinadas com alíquotas de PIS e COFINS de diferentes regimes que foram adotados pelos fornecedores.

Aliado a isso, os créditos de PIS e COFINS, calculados pelas empresas comerciais de grande porte, à alíquota de 9,25%, pelo método indireto subtrativo, provocaram custos de aquisição diferenciados, porque os fornecedores adotaram regimes distintos de PIS e COFINS. Os fornecedores do regime não cumulativo de PIS e COFINS repassaram aos preços uma carga tributária de 9,25% e os fornecedores do regime cumulativo 3,65%.

Além disso, no momento da precificação, o *gross up* de tributos com alíquotas diferentes de ICMS próprio geram preços de venda diferentes.

De qualquer sorte, o novo cálculo do diferencial de alíquotas, em “base dupla” não elimina um problema antigo (e despercebido por muitos) de que as empresas (comerciais) fornecedoras interestaduais obtêm uma injusta vantagem competitiva tributária comparativamente às empresas (comerciais) fornecedoras internas. O cálculo do diferencial de alíquota por fora, em “base dupla”, continua a gerar uma diferença no preço final que favorece as empresas comerciais competidoras interestaduais.²⁴⁸ Percebeu-se tão somente uma ligeira aproximação do preço final de venda em operação interestadual com o preço final de venda em operação interna, desde que comparados casos com elementos semelhantes.

²⁴⁸ É de se dizer que a mudança no cálculo do ICMS/ST DIFAL trata-se de uma medida importante, embora insuficiente, porque vem reduzir apenas parcialmente a concorrência desleal que estava ocorrendo no mercado, motivada por meras questões tributárias. Independentemente de possíveis discussões judiciais acerca de aspectos constitucionais ou legais da introdução da mudança de cálculo via convênio, não se aborda aqui o mérito dos argumentos jurídicos, mas somente a necessidade lógica de eliminação de discrepâncias que levam a desequilíbrios concorrenciais. É uma singela análise econômica do direito. A verdade é que o legislador não tem a exata noção dos desequilíbrios concorrenciais que podem resultar de leis mal elaboradas e nem o Judiciário tem ciência real dos efeitos econômicos das decisões que toma.

Nas operações interestaduais, por exemplo, a empresa comercial de grande porte forma o preço de venda (valor da operação) sem ICMS/ST DIFAL com carga tributária nominal conjunta de 21,25%, considerando ICMS a 12% e PIS/COFINS a 9,25%, e adiciona por fora o ICMS/ST DIFAL (embora para determiná-lo faça um novo e singular cálculo por dentro apenas com ICMS). Por outro lado, nas operações internas, a empresa comercial se vender pelo mesmo preço de venda pelo qual houve a retenção do ICMS/ST do fornecedor, além de vender como contribuinte substituído, com ICMS de 18% incluso no custo, repassa aos preços 9,25% de PIS e COFINS. No primeiro caso, não houve incidência de PIS e COFINS sobre o ICMS/ST DIFAL, mas no segundo caso sim. Logo, o preço de venda a consumidor final contribuinte praticado em uma operação interna torna-se maior do que o preço de venda praticado com o mesmo cliente em uma operação interestadual.

Observe-se os dados obtidos no cenário do disco de corte logo acima: venda interna (R\$ 196,56) feita por empresa gaúcha, de mercadoria nacional adquirida em operação interna, comparada com uma venda interestadual (R\$ 194,87) realizada por empresa comercial catarinense, de mercadoria nacional adquirida por ela em operação interna. O concorrente interestadual tem melhor preço do que o concorrente interno.²⁴⁹

Na hipótese de os elementos comparativos dentro dos cenários serem distintos, as diferenças se acentuam.

Retomando os dados capturados no referido cenário do disco de corte: venda interna (R\$ 196,56) feita por empresa gaúcha, tendo sido adquirida a mercadoria nacional em operação interna, comparada com uma venda interestadual (R\$ 178,26) realizada por empresa comercial catarinense, de mercadoria estrangeira adquirida por ela em operação interestadual. O preço final do concorrente catarinense é mais barato comparativamente ao concorrente gaúcho.

Deve-se ter em conta que o cliente consumidor final contribuinte do ICMS não aproveita créditos deste imposto nas aquisições de materiais de uso ou consumo, logo, ele lança os valores gastos integralmente como despesa, por força da atual vedação contida no art. 33, I, da LC 87/1996²⁵⁰. Já se a aquisição feita

²⁴⁹ Uma empresa comercial localizada no Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, pode perder competitividade em comparação com um concorrente comercial estabelecido em Santa Catarina, se este último trabalhar bem os aspectos identificados no parágrafo anterior.

²⁵⁰ Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a

pelo consumidor final contribuinte do ICMS for de bem destinado ao ativo imobilizado, há que se verificar, no caso concreto, a possibilidade de se descontar do custo de aquisição tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS). No entanto, seja material de uso ou consumo ou bem do ativo imobilizado, o bom senso aponta que o consumidor final muito provavelmente optará por pagar preços menos caros. Desse modo, não restam dúvidas de haver de fato um desequilíbrio na neutralidade tributária, com sério prejuízo à livre concorrência.

Além disso, esse complicado e confuso tratamento tributário aplicável às vendas a consumidor final contribuinte pode causar uma inusitada competição dentro da mesma empresa. Poderá ocorrer de uma empresa comercial, com filial no Estado do Rio Grande do Sul, ter um preço de venda mais caro ao fazer uma operação interna com consumidor final contribuinte gaúcho do que se fizer uma venda interestadual através de sua filial catarinense para atender o mesmo cliente. O custo de transação por trás disso é inquestionável.

Logo, a economia local do Estado onde ocorre o consumo pode perder competitividade, pois os consumidores finais podem preferir comprar de empresas comerciais de outros Estados. A indústria nacional também pode sofrer pela preferência por mercadorias estrangeiras.

Na tentativa de melhor explicar o problema em torno do novo cálculo do diferencial de alíquotas de ICMS, o qual não resolve as diferenças de tratamento entre vendas interestaduais e internas de que se tratou logo acima, suponha-se que duas empresas comerciais de grande porte concorrentes, situadas em unidades da Federação distintas, fossem revender a mesma espécie de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (ICMS 18%), adquiridas em iguais condições (*ceteris paribus*), a cliente consumidor final contribuinte:

entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

[...]

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020. BRASIL. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

a) venda interna (contribuinte substituído):

Venda Interna		R\$
Preço de Venda sem tributos		90,75
ICMS	0%	-
PIS/COFINS	9,25%	9,25
Carga tributária	9,25%	9,25
Preço de Venda = Base de Cálculo do ICMS/ST do fornecedor = $90,75 / (1 - 9,25\%)$		100,00

b) venda interestadual para consumidor final contribuinte, regra aplicável até 31/12/2017, com retenção de ICMS/ST DIFAL:

Venda Interestadual - Consumidor Final Contribuinte - Até 31/12/2017		R\$
Preço de Venda sem tributos (*)		72,75
ICMS	12%	11,09
PIS/COFINS	9,25%	8,55
Carga tributária	21,25%	19,63
Preço de Venda = $72,75 / (1 - 21,25\%)$		92,38
ICMS/ST DIFAL	6%	5,54
Preço de Venda com ICMS/ST DIFAL		97,92

(*) $72,75 = 90,75 - 18,00$ >>> 18,00 = ICMS 18% sobre 100,00

c) venda interestadual para consumidor final contribuinte, a partir de 1º/01/2018, com retenção de ICMS/ST DIFAL, em “base dupla”:

Venda Interestadual - Consumidor Final Contribuinte - Base Dupla		R\$
Preço de Venda sem tributos (*)		72,75
ICMS	12%	11,09
PIS/COFINS	9,25%	8,55
Carga tributária	21,25%	19,63
Preço de Venda = $72,75 / (1 - 21,25\%)$		92,38
BC ICMS/ST DIFAL		99,14
ICMS/ST DIFAL		6,76
Preço de Venda com ICMS/ST DIFAL		99,14

(*) $72,75 = 90,75 - 18,00$ >>> 18,00 = ICMS 18% sobre 100,00

d) venda interestadual para consumidor final não contribuinte, a partir de janeiro de 2016, com retenção de ICMS DIFAL, em “base única”:

Venda Interestadual - Consumidor Final Não Contribuinte - Base Única		R\$
Preço de Venda sem tributos (*)		72,75
ICMS	18%	18,00
PIS/COFINS	9,25%	9,25
Carga tributária	27,25%	27,25
Preço de Venda c/ICMS DIFAL = 72,75 / (1 – 27,25%)		100,00
BC ICMS próprio		100,00
ICMS próprio	12%	12,00
BC ICMS DIFAL		100,00
ICMS DIFAL	6%	6,00

(*) $72,75 = 90,75 - 18,00$ >>> $18,00 = \text{ICMS } 18\% \text{ sobre } 100,00$

Mostra-se evidente que o consumidor final não contribuinte do ICMS (d) é tributariamente mais onerado em operação interestadual do que o consumidor final contribuinte do ICMS (c). Ainda assim, nitidamente existe um equilíbrio no tratamento tributário entre a venda interestadual a consumidor final não contribuinte (d) e a venda interna a consumidor final (a), indiferente se é contribuinte ou não do ICMS. Os preços finais nos dois casos são iguais, consideradas apenas as variáveis tributárias (condição *ceteris paribus*). Por outro lado, deve-se reconhecer que não é justo estabelecer um tratamento tributário diferenciado e favorecido em operação interestadual a consumidor final contribuinte (c) comparativamente a venda interna (a) ou mesmo à venda interestadual a consumidor final não contribuinte (d). Não há nenhuma razoabilidade em estabelecer diferença de tratamento tributário entre consumidores finais que estão em situação equivalente. A partir de 1º/01/2018, o novo cálculo do diferencial de alíquotas (c) reduziu a diferença de tratamento tributário em comparação com a posição válida até 31/12/2017 (b), mas não conseguiu estabelecer um tratamento isonômico entre consumidores finais. Todavia, ressalta-se que até o final de 2017, as empresas comerciais que praticavam vendas internas (a) a consumidores finais contribuintes eram ainda menos competitivas do que as empresas concorrentes de outros Estados (b), por meras diferenças tributárias.

A solução ideal seria definir que a base de cálculo do ICMS/ST DIFAL nas vendas a consumidor final contribuinte seja única, tal como é para a base de cálculo do ICMS DIFAL nas vendas a consumidor final não contribuinte (d). Dessa forma, nas

vendas a consumidor final, contribuinte ou não, em operação interna ou interestadual, a carga tributária seria igual, sem qualquer favorecimento de algum tipo de consumidor e nenhum prejuízo às empresas comerciais concorrentes no mercado. A neutralidade tributária seria perfeita. Somente as diferenças de preços decorrentes de eficiência de cada empresa iriam se sobressair, além, obviamente, de eventuais diferenças de despesa com fretes, entre outras variáveis.

Por último, atente-se quanto ao recolhimento do ICMS/ST DIFAL. É recomendável que remetente (contribuinte substituto) tenha inscrição estadual nas unidades federadas de destino com as quais mantem operações recorrentes.²⁵¹ Possuindo essa inscrição, ele poderá recolher o ICMS/ST uma vez a cada período de apuração, mas, se não a tiver, precisará realizar o recolhimento por operação.²⁵² Não se pode esquecer a necessidade de serem observadas normas específicas para os recolhimentos de ICMS/ST, aumentando ainda mais os custos de conformidade às obrigações fiscais.

Evidente, portanto, que as empresas comerciais enfrentam relevantes custos de transação nas vendas a consumidores finais contribuintes do ICMS.

4.10 Mercadorias Sujeitas ao Regime de Substituição Tributária na Compra e os Efeitos Decorrentes de Vendas Destinadas a Consumidores Finais Não Contribuintes do ICMS

Em operações interestaduais praticadas com cliente consumidor final não contribuinte, até o final de 2015, aplicava-se a mesma regra de tributação das operações internas. Logo, o Estado de origem ficava com o valor integral do imposto e a unidade federada de destino nada recebia pelo que foi nela consumido.

Então, quando a mercadoria estava sujeita ao regime de substituição tributária na operação interna, a empresa comercial, contribuinte substituída, vendia a

²⁵¹ E é uma inscrição para cada estado, por estabelecimento. Assim, v. g., se uma empresa comercial tiver duas filiais no Estado do Rio Grande do Sul e ambas forem efetuar vendas interestaduais recorrentes com o Estado de Santa Catarina, sugere-se que tenham cada uma a sua própria inscrição de substituto tributário na unidade federada de destino. Vale notar então que uma empresa comercial, além de ter a sua inscrição estadual de contribuinte no Estado onde tiver seu estabelecimento, em tese, poder ter outras 26 inscrições estaduais de substituto tributário.

²⁵² A inscrição de substituto tributário é importante especialmente em casos de devolução de vendas interestaduais, pois pode evitar a necessidade de ser encaminhado pedido de restituição ao fisco da unidade federada para o qual o imposto foi pago. Os créditos de ICMS/ST DIFAL das devoluções podem ser deduzidos dos débitos de ICMS/ST apurados mensalmente para cada unidade federada.

consumidores finais não contribuintes sem débito de ICMS, fosse a operação interna ou interestadual.

Após a CF/1988 ter sido alterada pela EC 87/2015, ficou determinada a aplicação da mesma alíquota de ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final, seja ele contribuinte ou não contribuinte. Esta alteração passou a valer somente a partir de janeiro de 2016, depois de a matéria ter sido regulamentada pelo Convênio ICMS 93/2015 e de os Estados e o Distrito Federal adaptarem suas legislações internas.

No entanto, vale destacar, nas vendas interestaduais a consumidor final não contribuinte, a referida emenda atribuiu automaticamente ao remetente das mercadorias a responsabilidade por recolher o diferencial de alíquotas em favor da unidade federada de destino.

Conforme examinado no capítulo 2, a base de cálculo do ICMS DIFAL é única, nos termos do §1º da cláusula segunda do citado convênio, e equivale ao valor da operação, na forma prevista no §1º do art. 13 da LC 87/1996. Isso quer dizer que o ICMS embutido no preço de venda é feito pela alíquota da unidade federada de destino e não pela alíquota interestadual. Logo, a base de cálculo do ICMS próprio e do ICMS DIFAL é única.

Cumprido então começar-se a análise dos últimos quatro cenários tributários envolvendo as mercadorias selecionadas (e justificadas no tópico 3.1) para estudo: disco de corte, broca helicoidal, nível óptico e metro. Importa dizer, os cenários foram construídos considerando a existência de duas empresas comerciais, uma com estabelecimento no Estado do Rio Grande do Sul e a outra no Estado de Santa Catarina. As duas empresas realizaram compras internas e interestaduais de mercadorias com origem nacional e estrangeira²⁵³, seguidas de operações de venda interna e interestadual. Ressalva-se que o foco são as análises dos efeitos das variáveis tributárias, então parte-se do pressuposto que as demais variáveis se mantiveram inalteradas (condição *ceteris paribus*), tais como as despesas com frete.

²⁵³ Para os efeitos desta análise, considera-se mercadoria estrangeira, no campo do ICMS, o produto fabricado no Brasil com insumos estrangeiros, com conteúdo de importação superior a 40%, segundo dispõe o §1º, II, do art. 1º da Resolução do Senado Federal 13/2012, hipótese em que se aplica a alíquota interestadual de 4% prevista no *caput* deste artigo. BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 13, de 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

Usou-se nas simulações dos cenários a base 100, objetivando evitar a influência de variáveis não interessantes ao estudo proposto.

Tabela 20 - Disco de Corte - Venda - Uso / Consumo - Não Contribuinte

FINALIDADE: USO/CONSUMO			Preço de venda com todos os tributos					
Regime PIS/COFINS	Origem do Produto	UF Vendedor	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
			Cliente Não Contribuinte - RS			Cliente Não Contribuinte - SC		
Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	189,69	188,06		187,12	185,51	
		Vendedor - SC	189,69	188,35		187,12	185,79	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	189,69		186,24	186,24		183,71
		Vendedor - SC	189,69		186,52	187,12		183,99
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	176,13	175,58		173,74	173,19	
		Vendedor - SC	176,30	175,84		173,91	173,46	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	176,13		174,94	176,13		172,57
		Vendedor - SC	176,30		175,21	176,30		172,84

Fonte: Elaborado pelo autor deste trabalho.

Legenda: Vide Apêndice E - Simulação de Cenários - Análise de Vendas Internas e Interestaduais - Consumidor Final Não Contribuinte do ICMS

Tabela 21 - Broca Helicoidal - Venda - Uso / Consumo - Não Contribuinte

FINALIDADE: USO/CONSUMO			Preço de venda com todos os tributos					
Regime PIS/COFINS	Origem do Produto	UF Vendedor	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
			Cliente Não Contribuinte - RS			Cliente Não Contribuinte - SC		
Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	206,35	204,58		203,55	201,80	
		Vendedor - SC	206,35	204,89		203,55	202,11	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	206,35		202,59			199,85
		Vendedor - SC	206,35		202,90	203,55		200,15
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	191,60	191,00		189,00	188,41	
		Vendedor - SC	191,79	191,29		189,19	188,69	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	191,60		190,31	191,60		187,73
		Vendedor - SC	191,79		190,60	191,79		188,02

Legenda: Vide Apêndice E - Simulação de Cenários - Análise de Vendas Internas e Interestaduais - Consumidor Final Não Contribuinte do ICMS

Tabela 22 - Nível Óptico - Venda - Uso / Consumo - Não Contribuinte

FINALIDADE: USO/CONSUMO			Preço de venda com todos os tributos					
Regime PIS/COFINS	Origem do Produto	UF Vendedor	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
			Cliente Não Contribuinte - RS			Cliente Não Contribuinte - SC		
Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	200,62	198,89		197,90	196,20	
		Vendedor - SC	200,62	199,20		197,90	196,50	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	200,62		196,97	196,97		194,30
		Vendedor - SC	200,62		197,27	197,90		194,59
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	186,28	185,69		183,75	183,17	
		Vendedor - SC	186,46	185,97		183,93	183,45	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	186,28		185,02	186,28		182,51
		Vendedor - SC	186,46		185,31	186,46		182,79

Legenda: Vide Apêndice E - Simulação de Cenários - Análise de Vendas Internas e Interestaduais - Consumidor Final Não Contribuinte do ICMS

Tabela 23 - Metro - Venda - Uso / Consumo - Não Contribuinte

FINALIDADE: USO/CONSUMO			Preço de venda com todos os tributos					
Regime PIS/COFINS	Origem do Produto	UF Vendedor	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
			Cliente Não Contribuinte - RS			Cliente Não Contribuinte - SC		
Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	226,05	224,11		222,98	221,07	
		Vendedor - SC	226,05	224,45		222,98	221,41	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	226,05		221,93	221,93		218,92
		Vendedor - SC	226,05		222,27	222,98		219,26
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	209,89	209,23		207,05	206,39	
		Vendedor - SC	210,10	209,55		207,25	206,71	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	209,89		208,48	209,89		205,65
		Vendedor - SC	210,10		208,79	210,10		205,96

Fonte: Elaborado pelo autor deste trabalho.

Legenda: Vide Apêndice E - Simulação de Cenários - Análise de Vendas Internas e Interestaduais - Consumidor Final Não Contribuinte do ICMS

Verificou-se, em relação às mercadorias submetidas à retenção de ICMS/ST na operação de entrada (compra) e revendidas diretamente para clientes consumidores finais não contribuintes do ICMS, que a empresa comercial pode se tornar mais competitiva se realizar vendas:

- a) em operações interestaduais, ao invés de operações internas;
- b) de mercadorias adquiridas de fornecedores sujeitos ao regime cumulativo de PIS e COFINS, ao invés de mercadorias adquiridas de fornecedores do regime não cumulativo;
- c) de mercadorias adquiridas de fornecedores interestaduais, ao invés de mercadorias adquiridas de fornecedores internos;
- d) de mercadorias de origem estrangeira, ao invés de mercadorias de origem nacional.

Segundo foi analisado, quando os elementos que afetam os preços de compra e custos de aquisição são iguais, não há diferença ou a diferença é desprezível entre realizar uma venda interna ou interestadual.

É o que se observa, *v.g.*, na venda interna de metro comparada com a venda interestadual. A empresa comercial gaúcha faz a venda interna da mercadoria a cliente consumidor final não contribuinte pelo mesmo preço (R\$ 226,05) que a empresa comercial concorrente catarinense. Isso porque ambas fizeram compras internas, de mercadorias nacionais, de fornecedores do regime não cumulativo. O mais importante, todavia, foi a formação de preços, com igual carga tributária conjunta de ICMS, PIS e COFINS. É caso típico de neutralidade tributária. Seja uma operação interna ou interestadual, os preços de venda são iguais. O consumidor final não contribuinte então compraria pelo mesmo preço, fosse a compra interna ou interestadual. Eventuais diferenças nos preços de venda poderiam ser justificáveis em decorrência de níveis distintos de eficiência empresarial na gestão de custos e despesas ou ainda em função de fretes ou seguro, *v. g.*, mas, num caso ou noutro, seriam apenas fatores de mercado e não de tributação.

No entanto, não sendo iguais os elementos comparativos que afetam a precificação, os resultados apresentados são explicados especialmente por diferenças nos custos de aquisição.

Como se sabe, os créditos de PIS e COFINS, calculados pelas empresas comerciais de grande porte, à alíquota de 9,25%, pelo método indireto subtrativo, resultam custos de aquisição desiguais, dependendo do regime de PIS e COFINS adotado pelos fornecedores. Se estes estiverem sujeitos ao regime não cumulativo, repassam ao seus preços 9,25% de PIS e COFINS, mas se submeterem ao regime cumulativo dessas contribuições, o repasse se dá pela carga tributária de 3,65%.

Daí porque uma empresa comercial gaúcha, revendendo mercadoria nacional, adquirida de fornecedor interno do regime não cumulativo apresenta preço de venda de R\$ 226,05, ao passo que uma empresa comercial catarinense, revendendo mercadoria importada, adquirida de fornecedor interestadual do regime cumulativo apresenta preço de venda de R\$ 208,79. A diferença na precificação tem lastro nos créditos tomados de PIS e COFINS que reduziram o custo de aquisição.

Outro ponto a considerar está no fato de que os valores gastos pelos clientes consumidores finais não contribuintes configurarem despesas, razão pela qual eles terão por meta fazer aquisições a preços menores. Diferenças de preços causadas por falta de neutralidade tributária podem afetar a decisão desses consumidores e afetar a livre concorrência das empresas comerciais.

Mostra-se relevante enfatizar que não há isonomia de tratamento tributário entre a venda interestadual a consumidor final não contribuinte e a feita para um consumidor contribuinte. O preço de venda para este é inferior ao daquele, tudo por conta da composição da base de cálculo do diferencial de alíquota. Esta diferença gera desequilíbrio concorrencial. Para não ser repetitivo, sugere-se o exame do tópico anterior a quem se interessar por maiores detalhes.

Nas vendas interestaduais a consumidores finais não contribuintes, verifica-se ainda um forte custo de conformidade, determinado pelo art. 99 do ADCT da CF/1988 e regulamentado pelo Convênio ICMS 93/2015, digno de atenção. O estabelecimento vendedor fica obrigado, até o final de 2018, a efetuar o cálculo de repartição do ICMS DIFAL entre as unidades federadas de origem e de destino. Somente a partir de 2019 o problema será amenizado. Mas antes ou depois dessa data final, o assunto não deixará de ser um pesadelo para as empresas comerciais que operam em grande escala e com clientes espalhados por diversos Estados. Isso porque a obrigação de calcular e recolher o ICMS DIFAL de acordo com a legislação do ICMS da unidade federada de destino obriga que o remetente conheça 27 legislações de ICMS para poder vender a consumidores finais não contribuintes, faça todos os controles

necessários para precificar corretamente, emita as notas fiscais de venda de forma detalhada com as informações do ICMS DIFAL e recolha o imposto ou por período de apuração (se tiver inscrição de substituto tributário) ou por operação (se não tiver inscrição de substituto tributário).

A venda interestadual consumidor final não contribuinte, realizada por grandes empresas comerciais, é uma tarefa complexa, com um custo de transação que não pode ser desprezado, sobretudo se este tipo de operação for recorrente.

5 CONCLUSÃO

Enfim, cumpre retomar-se o problema que se buscava resolver neste trabalho, qual seja, como os custos de transação decorrentes da adoção do regime de substituição tributária do ICMS, no segmento “ferramentas”, impactam as operações e resultados de empresas comerciais de grande porte?

As hipóteses apontadas foram todas confirmadas, como será a seguir exposto, mas além delas, foram obtidas outras conclusões interessantes ao estudo do instituto da substituição tributária, na modalidade progressiva, do ICMS. Algumas das conclusões são especialmente relevantes por dizerem respeito aos reflexos nas atividades empresariais desenvolvidas pelas referidas empresas comerciais por conta deste regime, sobretudo considerando-se as conexões tributárias entre o ICMS e outros tributos federais.

Passa-se então à apresentação das conclusões:

1. O regime de substituição tributária progressiva do ICMS tem função fiscal e extrafiscal, pois tanto visa a assegurar a praticabilidade, facilitando a fiscalização e garantindo a arrecadação antecipada, quanto objetiva evitar a evasão fiscal, protegendo a livre concorrência.
2. Paradoxalmente, a substituição tributária do ICMS, na modalidade “para frente”, gera efeitos negativos à livre concorrência, pois o legislador desse imposto não considera que cada empresa comercial tem particularidades, inclusive tributárias, e níveis de eficiência diferentes na gestão de custos, despesas e receitas, quando ela é submetida ao referido regime. Neste caso, as empresas comerciais não se beneficiam plenamente dessa eficiência e, conseqüentemente, isso prejudica a competitividade, o mercado e a sociedade.
3. No campo do ICMS, a neutralidade visada com a introdução da substituição tributária de operações subsequentes não é a não interferência econômica por meio deste imposto, mas sim a concorrencial entre os agentes econômicos.
4. Há muitos custos de transação decorrentes do regime de substituição tributária progressiva de ICMS para as empresas comerciais de grande porte, seja na posição de contribuintes substituídas ou de contribuintes substitutas.
5. Os custos tributários representam custos de transação. Em sentido *stricto sensu*, os custos tributários são o peso da carga tributária, guardam relação direta com os custos de aquisição de mercadorias e os preços de venda e, se mal

dimensionados, desincentivam negócios, afastando vendedores e compradores. Em sentido *lato sensu*, os custos tributários têm graus de complexidade variada, dependem da clareza e estabilidade das regras, podendo interferir negativamente nas decisões estratégicas e nas ações dos agentes de mercado, se houver relevante insegurança jurídica. Nessa linha, o regime de substituição tributária progressiva do ICMS provoca custos tributários nos dois sentidos: alta carga tributária e complexa legislação.

6. Os custos de conformidade à tributação são custos de transação estritamente relacionados à determinação dos custos de aquisição e à formação de preços. Exige-se que as empresas comerciais de grande porte invistam em pessoas com um largo conhecimento de legislação tributária e alta capacidade para interpretá-la e utilizá-la a seu favor, inclusive por meio de planejamento tributário, que conheçam profundamente o negócio e saibam técnicas avançadas de aplicação prática das regras impostas. Ademais, são necessários investimentos pesados em tecnologia de informação de ponta, o que envolve a contratação de pessoas qualificadas e a aquisição de hardware e software (ERP). Dominar as “regras de tributação” dos negócios constitui-se uma condição essencial para a empresa comercial estar apta a participar competitivamente do mercado, sob pena de sucumbir à concorrência ou de cometer infrações fiscais, inclusive, com sérias consequências. A adequação às regras do regime de substituição tributária progressiva do ICMS impõe muitos de conformidade às empresas comerciais.
7. Os custos de conformidade às obrigações fiscais em geral são custos de transação de duas espécies distintas, mas intimamente relacionadas. Há obrigações fiscais classificáveis como principais, i.e., aquelas que geram custos inerentes ao pagamento do tributo devido, que por sua vez não fogem ao cumprimento de diversos regramentos definidos na legislação no que tange à forma de apuração e de pagamento. Existem também obrigações fiscais tidas como deveres instrumentais (obrigações acessórias) de modo a se colaborar com a fiscalização e arrecadação. Para atender tais obrigações fiscais, as empresas comerciais precisam suportar significativas despesas e deixam de aplicar recursos em projetos mais estratégicos ou rentáveis (custos de oportunidade). A complexidade e quantidade de deveres instrumentais causam muita insegurança jurídica, em especial as obrigações específicas do regime de substituição tributária do ICMS.

8. Existem conexões tributárias relevantes entre o ICMS e tributos federais (PIS, COFINS e IPI) as quais são muitas vezes ignoradas por quem legisla sobre este imposto estadual, em particular a respeito de substituição tributária progressiva.
9. Na formação de preços, o ICMS, o PIS e a COFINS são calculados por *gross up*, i. e, são inclusos por dentro. Conseqüentemente, o ICMS próprio é muito afetado pelas incidências dessas duas contribuições sociais. Qualquer alteração nas alíquotas desses tributos afeta o preço da mercadoria (valor da operação, para fins de ICMS; receita, para efeitos de PIS e COFINS). A alíquota de ICMS pode variar por diversos fatores, tais como se a operação é interna ou interestadual e se a mercadoria é nacional ou não. Quanto ao PIS e à COFINS, suas alíquotas modificam-se de acordo com o regime adotado, se não cumulativo ou cumulativo. Já o IPI é calculado por fora e a alíquota está sujeita a alterações. Aliás, mesmo que a alíquota do IPI não se altere, o seu valor se modifica, conforme muda o valor tributável (valor da operação). Há alguns casos (*v.g.*, vendas a consumidor final), inclusive, em que o IPI deve integrar a base de cálculo do ICMS e daí então passa a receber também influências das alíquotas do PIS e COFINS. Por fim, o cálculo do ICMS/ST, do ICMS/ST DIFAL e do ICMS DIFAL são fortemente afetados pelas referidas conexões tributárias. Este emaranhado tributário impacta os preços finais de venda, conforme a hipótese de incidência de cada espécie de tributo. Muitos são os custos de transação no âmbito do ICMS vinculados ao regime de substituição tributária, seja quanto à elevada carga tributária efetiva ou à complexidade de regras inerentes ao referido regime e das inter-relações existentes entre o imposto estadual e os tributos federais.
10. As alíquotas nominais de ICMS, combinadas com as alíquotas de outros tributos federais, por meio de *gross up*, geram um aumento real de carga tributária e afetam as formações de preço e as composições dos custos de aquisição. Obviamente a carga tributária efetiva repassada ao valor da operação traz implicações em todo o regime de substituição tributária. Nem mesmo a Lei de Transparência Fiscal consegue lançar luzes sobre a obscuridade do atual sistema tributário, que mascara o real peso da tributação com artifícios legais e matemáticos, especialmente em se tratando de tributos que provocam impactos nos preços e consecutivamente nos custos de aquisição.

11. O desfecho do julgamento dos embargos declaratórios do RE 574.706-PR, pelo STF, poderá determinar alguns ajustes nos cálculos apresentados neste trabalho, se mantida a decisão de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, porém sem invalidá-los. Neste caso, o ICMS deixaria de compor a base de cálculo dessas contribuições sociais federais, mas o contrário não é verdadeiro, ou seja, as mencionadas contribuições continuariam na composição da base de cálculo do ICMS. A precificação com tributos por dentro, de um jeito ou de outro, representa e continuará representando um pesado fardo tributário, com regras complicadas e inegável insegurança jurídica.
12. As grandes empresas comerciais que atuam com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária do segmento “ferramentas” têm necessidade de realizar inúmeras e intrincadas parametrizações fiscais no sistema (ERP) para tratar corretamente as compras, vendas e transferências de mercadorias. Variáveis como saber se o cliente é contribuinte ou não contribuinte, se a operação é interna ou interestadual, se a mercadoria é nacional ou estrangeira, qual é a finalidade da aquisição feita pelo cliente (industrialização, comercialização ou consumo final) e qual é o tipo de operação (normal, venda para entrega futura, venda a ordem, venda para a zona franca, etc.) podem afetar profundamente a tributação.
13. Os créditos de PIS e COFINS, calculados à alíquota de 9,25%, pelo método indireto subtrativo, que as grandes empresas comerciais podem tomar sobre as aquisições de mercadorias para revenda (incluindo-se as sujeitas ao regime de substituição tributária de ICMS do segmento “ferramentas”), de fornecedores do regime cumulativo (3,65%) de PIS e COFINS, reduz artificialmente os custos de aquisição, distorcendo-os. Neste caso, os créditos de PIS e COFINS “apropriados a mais” têm natureza jurídica de “crédito presumido” disfarçado, porque não correspondem ao tributos efetivamente incidido na operação precedente. Exclusivamente do ponto de vista tributário, se consideradas outras variáveis que afetam a precificação como inalteradas ou constantes (*ceteris paribus*), essa situação leva a um desequilíbrio concorrencial, pois fornecedores sujeitos ao regime não cumulativo podem preteridos. Essa diferença nos custos de aquisição acarretam efeitos na precificação total, sobretudo em vendas interestaduais, e em todos os tributos correlacionados direta ou indiretamente ao valor da operação.

14. Em relação ao IPI cobrado por fora, mesmo que não integre a base de cálculo do PIS e COFINS (faturamento) do fornecedor, ainda assim as grandes empresas comerciais compradoras podem tomar créditos de 9,25% dessas contribuições calculados sobre o seu valor, desde que o referido imposto federal não seja recuperável (a exceção é quando a empresa comercial se equipara a estabelecimento industrial). Neste caso, embora artificialmente reduzidos, os custos de aquisição resultam distorcidos. Tais créditos têm natureza jurídica de “crédito presumido” camuflado e têm impacto sobre a formação de preços e, por conseguinte, sobre os tributos calculados por dentro e por fora.
15. O intrincado sistema tributário acaba por favorecer as aquisições feitas de fornecedores interestaduais, submetidos ao regime cumulativo de PIS e COFINS, que revendem, em primeiro lugar, mercadorias de origem estrangeira (importadas por outros comerciantes ou industrializadas por fabricante com uso preponderantemente com insumos estrangeiros) e, em segundo lugar, mercadorias de origem nacional.
16. Diferentes combinações de alíquotas de ICMS, PIS e COFINS, diretamente (por *gross up*), e de IPI, indiretamente (por fora), acabam causando essas consequências, afetando o quanto se paga para adquirir as mercadorias para revender e o valor do estoque.
17. Por razões de fluxo de caixa, em geral, as empresas comerciais buscam comprar mercadorias a preços mais baixos, especialmente pelo risco de descasamento entre os prazos de recebimento de vendas e prazos de pagamento de fornecedores. Isso é ainda mais relevante quando se trata de aquisições de mercadorias para revenda sujeitas ao regime de substituição tributária, pois a antecipação de imposto acarreta um enorme esforço de caixa, o que certamente impacta o processo decisório das empresas comerciais.
18. Os cenários analisados sinalizam que as empresas comerciais são mais eficientes e competitivas nas vendas, quando trabalham melhor os seus custos de aquisição, isso pressupondo que na formação de preços tais custos sejam levados em consideração.
19. Os créditos de PIS e COFINS apropriados pelas empresas comerciais e descontados dos custos de aquisição normalmente tornam os preços de venda mais competitivos. Custos de aquisição menores causam reflexos sobre todo o repasse tributário feito na formação de preços, seja no cálculo do ICMS próprio

(quando for o caso), do IPI (se houver equiparação a industrial) e dos débitos de responsabilidade: ICMS/ST, se o cliente for revendedor, ICMS/ST DIFAL, se o cliente for consumidor final contribuinte do ICMS) ou ICMS DIFAL, se o cliente for consumidor final não contribuinte do ICMS.

20. Como regra, as empresas comerciais não tomam créditos fiscais de ICMS nas aquisições de mercadorias para revenda que estão inclusas no regime de substituição tributária, pois se pressupõe que serão revendidas em operação interna. O valor do ICMS próprio do fornecedor e o ICMS retido por ele são então diretamente alocados ao custo de aquisição do estoque.
21. Nas vendas interestaduais, é necessário saber primeiramente precificar, considerando a possibilidade de recuperação do ICMS próprio (operação anterior) e do ICMS/ST. Trata-se de um procedimento dificultoso, todavia crucial à elaboração de propostas comerciais, sobretudo por empresas comerciais que tomam o custo de aquisição como referência na precificação.
22. Na hipótese de a venda interestadual se concretizar, desconstitui-se o fato gerador presumido, então um ajuste no CMV deverá ser efetuado dentro do mesmo mês de competência. Do valor do CMV, descontam-se o valor do ICMS próprio e o ICMS/ST, tendo por contrapartida contábil, respectivamente, as contas do ativo circulante (ICMS a Recuperar e ICMS/ST a Ressarcir). O ajuste tempestivo do CMV é necessário para que o resultado (lucro) não seja afetado, pois do contrário causaria prejuízo aos sócios ou acionistas, e é também obrigatório perante a legislação do IRPJ e CSLL.
23. A recuperação do ICMS próprio da operação anterior (compra) e do ICMS/ST retido, na hipótese de desconstituição do fato gerado presumido por haver ocorrido operação de saída interestadual estão devidamente assegurados pelo §2º, I, do art. 155 (princípio da não cumulatividade) e no §7º do art. 150, ambos da CF/1988. No entanto, constituir a prova material a fim de garantir o direito ao crédito nos dois casos tem sido o grande desafio para as empresas comerciais, mormente àquelas praticantes de muitas operações interestaduais e que acabam acumulando saldos credores de ICMS. Trata-se de um enorme custo de transação apurar os valores e encontrar uma maneira de dar liquidez aos saldos credores acumulados, sem olvidar dos custos de oportunidade. Há um mercado *sui generis*, formado por profissionais especializados em recuperações de créditos fiscais, disputando riquezas já existentes. Eles recebem parte dos

créditos fiscais recuperados, mas estas despesas acabam depois sendo transferidas aos preços. Torna-se cumulativa uma parte de ICMS.

24. A utilização de um percentual fixo de MVA para a determinação da base de cálculo do ICMS/ST não é eficaz, porque os elementos sobre os quais ele é aplicado, com o objetivo de estabelecer a base de cálculo do ICMS/ST, variam em função das alíquotas de ICMS, PIS e COFINS, calculados em conexão, por *gross up*, um incidindo sobre o outro. O percentual de IPI é fixo, mas o seu valor em reais depende do valor tributável (valor da operação) sobre o qual irá incidir, que por sua vez, depende da carga tributária de ICMS, PIS e COFINS repassada aos preços. Desse modo, o percentual de MVA é aplicado sobre a soma do valor da operação com o valor do IPI (e outros elementos se houver) e o resultado obtido é uma MVA em reais.
25. O percentual de MVA é fixo, mas o valor da MVA é variável em razão das alterações nos elementos que lhe servem de base. Consecutivamente, a base de cálculo do ICMS é o somatório de elementos determinados em lei, como o valor da operação, o valor do IPI e o valor da MVA (e outros elementos, se houver, *v.g.*, frete e seguros). Por haver então elementos passíveis de modificação em função de variáveis tributárias, dificilmente a base de cálculo do ICMS/ST refletirá corretamente o preço médio usualmente praticado no mercado. Deve-se ter em conta ainda o fato de as empresas comerciais terem níveis de eficiência distintos uma da outra e certamente isso terá implicações na formação dos preços. O cálculo do ICMS/ST com uso de MVA não leva em conta tais variáveis.
26. Os ajustes na MVA, em operações interestaduais, em função de diferentes cargas tributárias de ICMS próprio em relação às operações internas, não equalizam essas diferenças por conta das já referidas conexões desse imposto com tributos federais. São ineficazes tais ajustes, porque não consideram a carga tributária de PIS e COFINS combinadas com o ICMS, ressalvada a condição *ceteris paribus* para obter esta conclusão.
27. O direito ao ressarcimento do excesso de retenção de ICMS/ST na fonte, por parte da empresa comercial (contribuinte substituída), na hipótese de o preço efetivamente praticado na operação interna com consumidor final ser maior do que o valor que serviu de base de cálculo do ICMS/ST está constitucionalmente assegurado pelo art. 150, §7º, da CF/1988 e reconhecido pela decisão proferida

pelo Tribunal Pleno do STF, no RE 593.949-MG, em tema de repercussão geral. O mérito da decisão é indiscutível, mas há efeitos importantes dela resultantes. Os levantamentos para apurar tais diferenças são difíceis de serem realizados, exigem um bom sistema que faça os processamentos e uma equipe qualificada para parametrizar o sistema de modo a fazer as pesquisas no banco de dados e calcular as diferenças. Se houver diferenças restituíveis, deve-se seguir as rigorosas determinações previstas na legislação. As empresas comerciais arcam com pesados custos de transação para conseguirem a restituição de imposto retido a maior pelo fornecedor contribuinte substituto. A dificuldade de efetuar os levantamentos e os aspectos burocráticos prejudicam o caixa. Por outro lado, tendo havido recolhimentos a menor, as diferenças são potencialmente exigíveis pelo Fisco. Revelam-se os dois lados da mesma moeda. O Estado deve cobrar e o contribuinte deve pagar o imposto previsto em lei, segundo o produto da base de cálculo real versus a alíquota. A “praticabilidade” que objetiva facilitar a fiscalização, garantir a arrecadação e assegurar a livre concorrência (redução da evasão fiscal) pode estar parcialmente comprometida, porque o imposto que era então cobrado com encerramento de tributação passou a ser configurado como uma mera antecipação sem encerramento de tributação.

28. As empresas comerciais revendedoras de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária na operação anterior enfrentam diversas situações operacionais e comerciais paradoxais, do ponto de vista tributário, para conseguirem realizar vendas internas e interestaduais a clientes contribuintes e não contribuintes do ICMS, porquanto essas mercadorias podem ser adquiridas para industrialização, comercialização ou consumo final (material de uso ou consumo ou bem destinado ao ativo imobilizado).
29. As empresas comerciais podem ser mais eficientes em diversas situações que contrariam a racionalidade normal da organização das atividades empresariais. Entre os paradoxos tributários, nota-se que o regime de substituição tributária do ICMS cria situações que levam a logística comercial e operacional das empresas comerciais a se conformar à logística fiscal:
 - a) em razão dos efeitos provocados nas precificações das vendas:
 - por variações ocorridas nos custos de aquisição das mercadorias para revenda decorrentes de diferentes alíquotas de ICMS aplicáveis a cada situação combinadas com diferentes alíquotas de PIS e COFINS as

quais se submetem os fornecedores, por *gross up*, o que alteram os preços por estes praticados.

- por diferenças de tratamentos tributários nas operações de vendas internas (contribuinte substituído) e interestaduais (contribuinte normal e, se for o caso, responsabilidade pelo ICMS/ST, ICMS/ST DIFAL e ICMS DIFAL).

b) para evitar acúmulo de saldo credor por conta de recuperações de ICMS próprio e ressarcimento de ICMS/ST, nas hipóteses em que ocorrem saídas interestaduais de mercadorias que já foram alcançadas por substituição tributária na operação anterior, mormente porque os débitos fiscais de ICMS próprio devidos por saídas interestaduais, em cada período de apuração, geralmente são menores do que os créditos fiscais de ICMS recuperáveis (por entradas) e ressarcíveis (ICMS/ST) em função dessas mesmas saídas.

30. A EC 87/2015 equalizou o tratamento tributário nas vendas interestaduais entre consumidores finais contribuintes e não contribuintes, quando determinou que se apliquem as alíquotas interestaduais nessas operações. O valor do diferencial de alíquotas devido à unidade federada de destino deveria ser igual nos dois casos, por uma questão de isonomia. O referido diferencial teria a função de dar neutralidade tributária entre operações internas e interestaduais.
31. O Convênio ICMS 52/2017, ao definir o tratamento da retenção do ICMS/ST DIFAL, determinou que o cálculo seja efetuado em “base dupla”, acabou por estabelecer tratamento desigual entre consumidores finais que estão em situação equivalente. A empresa comercial que vende em operação interna tem preço mais caro do que o praticado por empresa comercial de outros Estado. O diferencial de alíquotas não considera os efeitos do PIS e COFINS na precificação, o que acaba por interferir na concorrência.
32. O Convênio ICMS 93/2015, ao disciplinar o recolhimento do ICMS DIFAL em “base única”, deu tratamento tributário isonômico aos consumidores finais não contribuintes do ICMS, de modo que se estes fizerem compras internas ou interestaduais não haverá diferença de preços, em condição *ceteris paribus*.

REFERÊNCIAS

- ADRIANO, José. **Ressarcimento do ICMS**: substituição tributária. [S.l.], 4 jul. 2014. Disponível em: <<http://zblog.bluetax.com.br/m/blogpost?id=3326143%3ABlogPost%3A140399>>. Acesso em: 3 jan. 2018.
- AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **Governança corporativa tributária**: aspectos essenciais. São Paulo: Quartier Latin, 2016. (Coleção Academia-Empresa, 18).
- ANDERSON, William L. **“Falhas de mercado”, abacaxis e informações assimétricas**. E a solução que já existe. São Paulo, 19 jul. 2017. Disponível em: <<https://www.mises.org.br/Article.aspx?id=1150>>. Acesso em: 3 jan. /2018.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- ARAUJO JUNIOR, Ari Francisco de; SHIKIDA, Claudio Djissey. Microeconomia. In: TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DE HIGIENE PESSOAL, PERFUMARIA E COSMÉTICOS (ABIHPEC). **ICMS substituição tributária a dor de cabeça para micro, pequena e média empresa**. São Paulo, jun. 2013. Disponível em: <<https://www.abihpec.org.br/novo/2013/06/icms-substituicao-tributaria-a-dor-de-cabeca-para-micro-pequena-e-media-empresa/>>. Acesso em: 3 jan. 2018.
- BASSOLI, Marlene Kempfer; FORTES, Fellipe Cianca. Análise econômica do direito: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 14, nov. 2010. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/7659>>. Acesso em: 03 jan. 2018.
- BERGAMINI, Adolpho et al. **PIS e COFINS na teoria e na prática**: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo. 3. ed. São Paulo: MP Ed., 2012.
- BERGAMINI, Adolpho. **ICMS**: análise de legislação, manifestações de administrações tributárias, jurisprudência administrativa e judicial de temas de gestão tributária. 3. ed. São Paulo: FISCOsoft, 2015. (Coleção curso de tributos indiretos, v.1).
- BERGAMINI, Adolpho. **PIS e COFINS**: análise de legislação, manifestações da administração tributária, jurisprudência administrativa e judicial, pronunciamentos do comitê de pronunciamentos contábeis. São Paulo: FISCOsoft, 2016. (Coleção curso de tributos indiretos; v. 2).
- BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias**: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil. 2001. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18042007-145400>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo; NASCIMENTO, Diego Toledo. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, v. 13, n. 29, p. 55-67, maio/ago. 2002.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. **Impactos da substituição tributária no ICMS**: um estudo qualitativo sob a ótica dos gestores empresariais. 2010. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) -- Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 03 jan. 2018.

BRASIL. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 03 jan. 2018.

BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

BRASIL. **Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

BRASIL **Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012**. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

BRASIL. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

BRASIL. **Medida provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2003/medidaprovisoria-135-30-outubro-2003-497307-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Parecer normativo CST nº 65/79 - DOU de 06.11.79**. (Imposto sobre Produtos Industrializados - 4.18.01.00 - Crédito do Imposto - Matérias-Primas, Produtos Intermediários e Material de Embalagem). Disponível em: <<http://livepublish.iob.com.br/ripi2002/ripi2002.dll/Infobase/1c6/641/644?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 13, de 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm>. Acesso em: 3 jan. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Ag. Reg. no agravo de instrumento 651.873 São Paulo**. Agravantes: Delga Automotiva Indústria e Comércio. Ltda. Agravados: Estado de São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, Julgamento 04 de outubro de 2011.

BRASIL. Supremo tribunal Federal. **Medida cautelar em ação cautelar nº 1.657 MC/RJ**. Partes: American Virginia Indústria e Comércio Importação e Exportação de Tabacos Ltda, Antonio Nabor Areias Bulhões e outros, União PFN, Ronaldo Campos e Silva. Relator: Joaquim Barbosa. Julgamento em 27 de junho de 2007. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/756407/medida-cautelar-em-acao-cautelar-ac-mc-1657-rj>>. Acesso em: 26 dez. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593.849 - Recurso extraordinário**. Recorrente: Parati Petróleo Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Am. Curiae: Instituto para Desenvolvimento do Varejo - IDV; Distrito Federal; Estada do Acre entre outros. Relator Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 19 de outubro de 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=2642284>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 111757/SP**. Relator: Min. Celio Borja. Julgamento: 04 de dezembro de 1987. Órgão Julgador: Segunda Turma. Publicado 26 de fevereiro de 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **RE 574.706-PR**. Recorrente: IMCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. Recorrido: UNIÃO. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, DF, Julgamento em: 15 de março de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=2585258>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. rev. e ampl. até a EC 67/2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS e o regime de substituição tributária adotado. In: FERREIRA NETO, Arthur M; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. A análise econômica do direito tributário. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito tributário**: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 201-203.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. Análise econômica da tributação. In. TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 260.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. CARVALHO, Cristiano Rosa de. Análise econômica da tributação. In. TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito e economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 262.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Kafka e o sistema tributário brasileiro**: uma visão pela perspectiva do direito e economia. São Paulo, 29 jan. 2015. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomson-reuters.com.br/a/6pri/kafka-e-o-sistema-tributario-brasileiro-uma-visao-pela-perspectiva-do-direito-e-economia>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Cristiano Rosa de; JOBIM, Eduardo. O direito tributário e a interpretação econômica do direito: deveres instrumentais, custos de conformidade e custos de transação. In. TIMM, Luciano Benetti (Org.). **Direito & economia**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

CINTRA, Carlos César Sousa; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. Planejamento Tributário à Luz do Direito Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET; 2016. p. 98.

CONDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI); PRICEWATERHOUSE COOPERS BRASIL. **A substituição tributária do ICMS no Brasil**: sumário executivo. Brasília, DF, set 2012. p. 3. Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2012/9/a-substituicao-tributaria-do-icms-no-brasil-sumario-executivo>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI). **Cumulatividade**: eliminar para aumentar a competitividade e simplificar. Brasília, DF: CNI, 2014. Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2014/07/propostas-da-industria-para-as-eleicoes-2014-caderno-3-cumulatividade-eliminar-para-aumentar-a-competitividade-e-simplificar>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. (CFC). **O que é?** Brasília, DF, 2018. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/projetos/sped/>. Acesso em: 3 jan. 2018.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Convênio ICMS 52, de 7 de abril de 2017**. Dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entres os Estados e o Distrito Federal. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV052_17>. Acesso em: 3 jan. 2018.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). **Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015**. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a

consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15>. Acesso em: 3 jan. 2018.

CÔRREA, Alan Cesar Monteiro. **O Sped e a racionalização das obrigações tributárias acessórias**: promessa ou realidade? Um panorama das exigências tributárias instrumentais no âmbito do ICMS nos Estados da Região Norte do Brasil a partir da implantação do SPED fiscal ICMS/IPI. 2016. f. 35. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Estudos Sociais, Universidade Federal do Amazonas, Manaus, 2016. Disponível em: <<http://tede.ufam.edu.br/bitstream/tede/5112/2/Disserta%C3%A7%C3%A3o-Alan%20Cesar%20Monteiro%20Correa.pdf>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

COSTA FILHO, Francisco Bernardes. **A implementação do instituto da substituição tributária em larga escala pelo Estado de São Paulo a partir de 2008 e os conceitos preconizados por Joseph Stiglitz sobre a boa tributação**. 2016. f. 49-50. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) -- Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016. Disponível em: <<http://biblioteca.digital.fgv.br/dspace/handle/10438/17224>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

CROWDTASK. Veja o que o termo SKU tem a ver com seu e-commerce. [S.l.], 25 fev. 2016. Disponível em: <<http://crowdtask.me/e-commerce/veja-o-que-o-termo-sku-tem-a-ver-com-seu-e-commerce-2/>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

DELOITTE. **Compliance tributário no Brasil**: as estruturas das empresas para atuar em ambiente complexo. São Paulo, 2013/2014. p. 3. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/tax/ComplianceTributarioBrasil.pdf>> Acesso em: 3 jan. 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado; BREYNER, Frederico Menezes. Princípio da legalidade e os custos de conformidade na instituição de deveres instrumentais. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Racionalização do sistema tributário**. Organização: Priscila de Souza. 1. ed. São Paulo: Noeses: IBET, 2017.

DUARTE, Roberto Dias. **Big Brother na era do conhecimento**: como a certificação digital, SPED e NF-e estão transformando a gestão empresarial no Brasil. Belo Horizonte: Quanta Editora e Empreendimentos, 2008.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (Fiesp). Departamento de Competitividade e Tecnologia (DECOMTEC). **O peso da burocracia tributária na indústria de transformação 2012**. São Paulo, set. 2013. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/o-peso-da-burocracia-tributaria-na-industria-de-transformacao-2012>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Belém, n. 116/119, maio 2005.

FERREIRA, Fabiano. **Concepção de um método de mensuração dos custos de conformidade tributária**: o caso da Emater/RS-Ascar. 2012. 207 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -- Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), 2012. Disponível

em: <<http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/4160/14.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito tributário, complexidade e análise econômica do direito (AED). **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Santa Maria, v. 11, n. 1, p. 62-63, 2016. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/19726#.WJoRsBsrLIU>> Acesso em: 3 jan. 2018.

FRANCISCO, Claudio Cortez. **Classificação fiscal de mercadorias: 10 razões para tomar cuidado**. [S.l.], 2 jan. 2018. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/4426/classificacao-fiscal-de-mercadorias-10-razoas-para-tomar-cuidado/>>. Acesso em: 0 jan. 2018.

GIL, Antonio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. São Paulo: Atlas, 1999.

GODOY, Luciano de Souza; BASSO, Juliana Penha. Sonegação e inadimplência contumaz: prejuízo à concorrência empresarial. **Revista Digital ESAPERGS**, Porto Alegre, jul. 2017. Disponível em: <http://www.esapergs.org.br/revistadigital/wp-content/uploads/2015/07/SONEGA%C3%87%C3%83O_E_INADIMPLENCIA_CONTUMAZ.pdf>. Acesso em: 03 jan. 2018.

GRAU, Eros Roberto. Princípio da livre concorrência: função regulamentar e função normativa. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 4, p. 104-129, 1993.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

HARADA Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

KALUME, Célio Lopes. **ICMS: didático**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2014.

KLEIN, Adriano Alves. Substituição tributária e concorrência: uma visão pela AED. **Revista Síntese Direito Empresarial**, São Paulo, v. 5, n. 29, nov./dez. 2012.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS: teoria e prática**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2012.

KRONBAUER, Eduardo Luís. ICMS e a margem de valor agregado. In: FERREIRA NETO, Arthur M; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes**. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

LIMA, Ricardo Seibel de Freitas. **Livre concorrência e o dever de neutralidade tributária**. 2005. f. 35. Dissertação (Mestrado em Direito) -- Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MENDES, Marcos. **O que é “rent-seeking”?** [S.l.], 25 mar. 2014. Disponível em: <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/2014/03/25/o-que-e-rent-seeking/>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

MENDES, Marcos. **Porque o governo deve interferir na economia?** São Paulo, 24 mar. 2011. Disponível em: <<http://www.brasil-economia-governo.org.br/2011/03/24/por-que-o-governo-deve-interferir-na-economia/>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

MINATEL, José Antonio. Modo de operacionalização e atividade fiscalizatória na substituição tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

MOIZ, André. **Crédito acumulado de ICMS: não deixe seu dinheiro parado!** Ribeirão Preto, 26 jan. 2017. Disponível em: <<http://www.blbbrasil.com.br/artigos/credito-acumulado-de-icms/>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-27012011-135439/pt-br.php>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

NUNES, Paulo. **Custo de oportunidade**. [S.l.], 30 out. 2015. Disponível em: <<http://know.net/cienceconempr/economia/custo-de-oportunidade/>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

OLIVEIRA, Bernardo. **Sistema tributário complexo afasta investimentos de empresas no país**. [S.l.], 14 set. 2015. Disponível em: <<https://noticias.uol.com.br/opiniao/coluna/2015/09/14/sistema-tributario-complexo-afasta-investimentos-de-empresas-no-pais.htm>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **PIS e COFINS na prática**. 2. ed. São Paulo: FISCOSoft, 2016.

PASCOWITCH, Fernando. São Paulo também deve sofrer com a obrigação de ressarcir ICMS-ST. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 1 jan. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-01/fernando-pascowitch-sp-sofrer-ressarcir-icms-st>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAUSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastas, 2014.

PENA, Rodolfo F. Alves. **Economia de mercado**. Goiânia, 2 mar. 2018. Disponível em: <<http://brasilecola.uol.com.br/geografia/economia-mercado.htm>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

PINHEIRO, Armando Castelar. Segurança jurídica, crescimento e exportações. In: CARVALHO, Paulo de Barros et al. (Org.). **Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres III**. Barueri: Manole, 2005.

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

QUEIROZ, Pedro Aurélio de. Estado deve evitar desníveis concorrenciais. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 29 mar. 2010. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2010-mar-29/estado-evitar-desniveis-concorrenciais-gerados-pelos-tributos>>. Acesso em: 03 jan. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Ato declaratório interpretativo RFB nº 15, de 26 de setembro de 2007**. Dispõe sobre o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2/consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5661>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. Departamento da Receita Pública Estadual. **Instrução normativa DRP Nº 045/98**. Expede instruções relativas às receitas públicas estaduais. (Documento atualizado até a IN RE nº 011/18, publicada no DOE de 06/03/18.) Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109367>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

ROSA, José Roberto. **Substituição tributária no ICMS: estudo de casos e manual explicativo**. 3. ed. Itu: Ottoni, 2011.

ROSSETTI, José Paschoal. **Introdução à economia**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

SANDFORD, Cedric. Tax compliance costs matter: chancellor please note. **British Tax Review**, London, v. 4, 1976.

SCAFF, Fernando Facury. Efeitos da coisa julgada em matéria tributária e livre concorrência. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2005. v. 9.

SCHIGUEMATU, Cecílio. Os benefícios da governança tributária. **IstoÉ Dinheiro**, São Paulo, 2 fev. 2015. Disponível em: <<https://www.istoedinheiro.com.br/noticias/economia/20150202/beneficios-governanca-tributaria/228785.shtml>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Restrições à atividade econômica do contribuinte na substituição tributária e livre concorrência. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael. **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

SEHN, Solon. ICMS e a base de cálculo na substituição tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M; NICHELE, Rafael (Coord.). **Curso avançado de substituição tributária**: modalidades e direitos dos contribuintes. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, finanças públicas e política fiscal**: uma análise sob a óptica do direito e economia. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso. **Um IVA para o Brasil**. São Paulo, 14 mar. 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/artigos/um-iva-para-o-brasil-14032017>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

STIGLITZ, Joseph. **Economics of public sector**. 3th ed. New York: W. W. Norton & Company, 2000.

TAKANO, Caio Augusto. **Limitações aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, §2º do código tributário nacional)**. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) -- Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-29052016-181728/pt-br.php>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

Tax Contabilidade. Crédito fiscal: Aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem (Área: Guia do IPI). Disponível em: <<http://www.tax-contabilidade.com.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMat Tec=450>>. Acesso em: 03/01/2018.

THE WORLD BANK. **Doing business 2018**: reforming to create jobs. 15th ed. Washington, 2018. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2018>>. Acesso em: 3 jan. 2018.

VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério das. **Contabilidade básica**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ZILVETI, Fernando. Variações sobre o princípio da neutralidade no direito tributário internacional. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 19, 2005.

**APÊNDICE A - SIMULAÇÃO DE CENÁRIOS - ANÁLISE DE PREÇOS DE
COMPRA E CUSTOS DE AQUISIÇÃO**

ANÁLISE	Fornecedor		
Descrição do produto: Disco de corte	PIS/COFINS Não Cumulativo		
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%	Compra Interna	Compra Interestadual	
CEST: 08.003.00 - MVA 38% (RS)	RS/RS 18%	OUF 12%	OUF 4%
Preço fornecedor sem tributos - \$	100,00	100,00	100,00
Alíquota ICMS UF Origem - %	18%	12%	4%
ICMS UF Origem - \$	24,74	15,24	4,61
Alíquota PIS - %	1,65%	1,65%	1,65%
PIS - \$	2,27	2,10	1,90
Alíquota COFINS - %	7,6%	7,6%	7,6%
COFINS - \$	10,45	9,65	8,76
Tributos incluídos no preço (por dentro) - %	27,25%	21,25%	13,25%
Divisor p/incluir tributos no preço (por dentro)	0,7275	0,7875	0,8675
Preço fornecedor com tributos por dentro - \$	137,46	126,98	115,27
Alíquota IPI - %	0%	0%	0%
IPI - \$	-	-	-
MVA Original UF Destino - %	38%	38%	38%
MVA Original UF Destino - \$	52,23		
MVA Ajustada UF Destino - %		48,10%	61,56%
MVA Ajustada UF Destino - \$		61,08	70,96
Base de Cálculo do ICMS/ST - \$	189,69	188,06	186,24
Alíquota ICMS UF Destino - %	18%	18%	18%
ICMS Total - \$	34,14	33,85	33,52
ICMS ST retido UF Destino - \$	9,40	18,61	28,91
Preço fornecedor com todos os tributos - \$	146,86	145,60	144,19

Preço de compra com todos os tributos - \$	146,86	145,60	144,19
(-) IPI a recuperar - \$			
(-) ICMS ST a ressarcir - \$			
(-) ICMS a recuperar - \$			
Alíquota PIS a Recuperar - %	1,65%	1,65%	1,65%
(-) PIS a recuperar - \$	-2,27	-2,10	-1,90
Alíquota COFINS a Recuperar - %	0,08	0,08	0,08
(-) COFINS a recuperar - \$	-10,45	-9,65	-8,76
(=) Custo de aquisição do estoque - \$	134,14	133,85	133,52

ANÁLISE	Fornecedor		
Descrição do produto: Disco de corte	PIS/COFINS Cumulativo		
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%	Compra Interna	Compra Interestadual	
CEST: 08.003.00 - MVA 38% (RS)	RS/RS 18%	OUF 12%	OUF 4%
Preço fornecedor sem tributos - \$	100,00	100,00	100,00
Alíquota ICMS UF Origem - %	18%	12%	4%
ICMS UF Origem - \$	22,97	14,23	4,33
Alíquota PIS - %	0,65%	0,65%	0,65%
PIS - \$	0,83	0,77	0,70
Alíquota COFINS - %	3%	3%	3%
COFINS - \$	3,83	3,56	3,25
Tributos incluídos no preço (por dentro) - %	21,65%	15,65%	7,65%
Divisor p/incluir tributos no preço (por dentro)	0,7835	0,8435	0,9235
Preço fornecedor com tributos por dentro - \$	127,63	118,55	108,28
Alíquota IPI - %	0%	0%	0%
IPI - \$	-	-	-
MVA Original UF Destino - %	38%	38%	38%
MVA Original UF Destino - \$	48,50		
MVA Ajustada UF Destino - %		48,10%	61,56%
MVA Ajustada UF Destino - \$		57,02	66,66
Base de Cálculo do ICMS/ST - \$	176,13	175,58	174,94
Alíquota ICMS UF Destino - %	18%	18%	18%
ICMS Total - \$	31,70	31,60	31,49
ICMS ST retido UF Destino - \$	8,73	17,38	27,16
Preço fornecedor com todos os tributos - \$	136,36	135,93	135,44

Preço de compra com todos os tributos - \$	136,36	135,93	135,44
(-) IPI a recuperar - \$			
(-) ICMS ST a ressarcir - \$			
(-) ICMS a recuperar - \$			
Alíquota PIS a Recuperar - %	1,65%	1,65%	1,65%
(-) PIS a recuperar - \$	-2,11	-1,96	-1,79
Alíquota COFINS a Recuperar - %	0,08	0,08	0,08
(-) COFINS a recuperar - \$	-9,70	-9,01	-8,23
(=) Custo de aquisição do estoque - \$	124,56	124,96	125,43

Descrição do produto: Disco de corte		Preço de compra com todos os tributos - R\$	Custo de aquisição do estoque - R\$
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%			
CEST: 08.003.00 - MVA 38% (RS)			
Fornecedor - PIS/COFINS Não Cumulativo	Compra Interna - RS/RS 18%	146,86	134,14
	Compra Interestadual - OUF 12%	145,60	133,85
	Compra Interestadual - OUF 4%	144,19	133,52
Fornecedor - PIS/COFINS Cumulativo	Compra Interna - RS/RS 18%	136,36	124,56
	Compra Interestadual - OUF 12%	135,93	124,96
	Compra Interestadual - OUF 4%	135,44	125,43

ANÁLISE	Fornecedor		
Descrição do produto: Broca Helicoidal	PIS/COFINS Não Cumulativo		
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%	Compra Interna	Compra Interestadual	
CEST: 08.013.00 - MVA 39% (RS)	RS/RS 18%	OUF 12%	OUF 4%
Preço fornecedor sem tributos - \$	100,00	100,00	100,00
Alíquota ICMS UF Origem - %	18%	12%	4%
ICMS UF Origem - \$	24,74	15,24	4,61
Alíquota PIS - %	1,65%	1,65%	1,65%
PIS - \$	2,27	2,10	1,90
Alíquota COFINS - %	7,6%	7,6%	7,6%
COFINS - \$	10,45	9,65	8,76
Tributos incluídos no preço (por dentro) - %	27,25%	21,25%	13,25%
Divisor p/incluir tributos no preço (por dentro)	0,7275	0,7875	0,8675
Preço fornecedor com tributos por dentro - \$	137,46	126,98	115,27
Alíquota IPI - %	8%	8%	8%
IPI - \$	11,00	10,16	9,22
MVA Original UF Destino - %	39%	39%	39%
MVA Original UF Destino - \$	57,90		
MVA Ajustada UF Destino - %		49,17%	62,73%
MVA Ajustada UF Destino - \$		67,43	78,10
Base de Cálculo do ICMS/ST - \$	206,35	204,58	202,59
Alíquota ICMS UF Destino - %	18%	18%	18%
ICMS Total - \$	37,14	36,82	36,47
ICMS ST retido UF Destino - \$	12,40	21,59	31,86
Preço fornecedor com todos os tributos - \$	160,85	158,73	156,35

Preço de compra com todos os tributos - \$	160,85	158,73	156,35
(-) IPI a recuperar - \$			
(-) ICMS ST a ressarcir - \$			
(-) ICMS a recuperar - \$			
Alíquota PIS a Recuperar - %	1,65%	1,65%	1,65%
(-) PIS a recuperar - \$	-2,45	-2,26	-2,05
Alíquota COFINS a Recuperar - %	0,08	0,08	0,08
(-) COFINS a recuperar - \$	-11,28	-10,42	-9,46
(=) Custo de aquisição do estoque - \$	147,12	146,04	144,84

ANÁLISE	Fornecedor		
Descrição do produto: Broca Helicoidal	PIS/COFINS Cumulativo		
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%	Compra Interna	Compra Interestadual	
CEST: 08.013.00 - MVA 39% (RS)	RS/RS 18%	OUF 12%	OUF 4%
Preço fornecedor sem tributos - \$	100,00	100,00	100,00
Alíquota ICMS UF Origem - %	18%	12%	4%
ICMS UF Origem - \$	22,97	14,23	4,33
Alíquota PIS - %	0,65%	0,65%	0,65%
PIS - \$	0,83	0,77	0,70
Alíquota COFINS - %	3%	3%	3%
COFINS - \$	3,83	3,56	3,25
Tributos incluídos no preço (por dentro) - %	21,65%	15,65%	7,65%
Divisor p/incluir tributos no preço (por dentro)	0,7835	0,8435	0,9235
Preço fornecedor com tributos por dentro - \$	127,63	118,55	108,28
Alíquota IPI - %	8%	8%	8%
IPI - \$	10,21	9,48	8,66
MVA Original UF Destino - %	39%	39%	39%
MVA Original UF Destino - \$	53,76		
MVA Ajustada UF Destino - %		49,17%	62,73%
MVA Ajustada UF Destino - \$		62,96	73,36
Base de Cálculo do ICMS/ST - \$	191,60	191,00	190,31
Alíquota ICMS UF Destino - %	18%	18%	18%
ICMS Total - \$	34,49	34,38	34,26
ICMS ST retido UF Destino - \$	11,51	20,15	29,92
Preço fornecedor com todos os tributos - \$	149,36	148,19	146,87

Preço de compra com todos os tributos - \$	149,36	148,19	146,87
(-) IPI a recuperar - \$			
(-) ICMS ST a ressarcir - \$			
(-) ICMS a recuperar - \$			
Alíquota PIS a Recuperar - %	1,65%	1,65%	1,65%
(-) PIS a recuperar - \$	-2,27	-2,11	-1,93
Alíquota COFINS a Recuperar - %	0,08	0,08	0,08
(-) COFINS a recuperar - \$	-10,48	-9,73	-8,89
(=) Custo de aquisição do estoque - \$	136,61	136,35	136,05

Descrição do produto: Broca Helicoidal		Preço de compra com todos os tributos - R\$	Custo de aquisição do estoque - R\$
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%			
CEST: 08.013.00 - MVA 39% (RS)			
Fornecedor - PIS/COFINS Não Cumulativo	Compra Interna - RS/RS 18%	160,85	147,12
	Compra Interestadual - OUF 12%	158,73	146,04
	Compra Interestadual - OUF 4%	156,35	144,84
Fornecedor - PIS/COFINS Cumulativo	Compra Interna - RS/RS 18%	149,36	136,61
	Compra Interestadual - OUF 12%	148,19	136,35
	Compra Interestadual - OUF 4%	146,87	136,05

ANÁLISE	Fornecedor		
Descrição do produto: Nível Óptico	PIS/COFINS Não Cumulativo		
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%	Compra Interna	Compra Interestadual	
CEST: 08.020.00 - MVA 39% (RS)	RS/RS 18%	OUF 12%	OUF 4%
Preço fornecedor sem tributos - \$	100,00	100,00	100,00
Alíquota ICMS UF Origem - %	18%	12%	4%
ICMS UF Origem - \$	24,74	15,24	4,61
Alíquota PIS - %	1,65%	1,65%	1,65%
PIS - \$	2,27	2,10	1,90
Alíquota COFINS - %	7,6%	7,6%	7,6%
COFINS - \$	10,45	9,65	8,76
Tributos incluídos no preço (por dentro) - %	27,25%	21,25%	13,25%
Divisor p/incluir tributos no preço (por dentro)	0,7275	0,7875	0,8675
Preço fornecedor com tributos por dentro - \$	137,46	126,98	115,27
Alíquota IPI - %	5%	5%	5%
IPI - \$	6,87	6,35	5,76
MVA Original UF Destino - %	39%	39%	39%
MVA Original UF Destino - \$	56,29		
MVA Ajustada UF Destino - %		49,17%	62,73%
MVA Ajustada UF Destino - \$		65,56	75,93
Base de Cálculo do ICMS/ST - \$	200,62	198,89	196,97
Alíquota ICMS UF Destino - %	18%	18%	18%
ICMS Total - \$	36,11	35,80	35,45
ICMS ST retido UF Destino - \$	11,37	20,56	30,84
Preço fornecedor com todos os tributos - \$	155,70	153,90	151,88

Preço de compra com todos os tributos - \$	155,70	153,90	151,88
(-) IPI a recuperar - \$			
(-) ICMS ST a ressarcir - \$			
(-) ICMS a recuperar - \$			
Alíquota PIS a Recuperar - %	1,65%	1,65%	1,65%
(-) PIS a recuperar - \$	-2,38	-2,20	-2,00
Alíquota COFINS a Recuperar - %	0,08	0,08	0,08
(-) COFINS a recuperar - \$	-10,97	-10,13	-9,20
(=) Custo de aquisição do estoque - \$	142,35	141,56	140,68

ANÁLISE	Fornecedor		
Descrição do produto: Nível Óptico	PIS/COFINS Cumulativo		
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%	Compra Interna	Compra Interestadual	
CEST: 08.020.00 - MVA 39% (RS)	RS/RS 18%	OUF 12%	OUF 4%
Preço fornecedor sem tributos - \$	100,00	100,00	100,00
Alíquota ICMS UF Origem - %	18%	12%	4%
ICMS UF Origem - \$	22,97	14,23	4,33
Alíquota PIS - %	0,65%	0,65%	0,65%
PIS - \$	0,83	0,77	0,70
Alíquota COFINS - %	3%	3%	3%
COFINS - \$	3,83	3,56	3,25
Tributos incluídos no preço (por dentro) - %	21,65%	15,65%	7,65%
Divisor p/incluir tributos no preço (por dentro)	0,7835	0,8435	0,9235
Preço fornecedor com tributos por dentro - \$	127,63	118,55	108,28
Alíquota IPI - %	5%	5%	5%
IPI - \$	6,38	5,93	5,41
MVA Original UF Destino - %	39%	39%	39%
MVA Original UF Destino - \$	52,27		
MVA Ajustada UF Destino - %		49,17%	62,73%
MVA Ajustada UF Destino - \$		61,21	71,32
Base de Cálculo do ICMS/ST - \$	186,28	185,69	185,02
Alíquota ICMS UF Destino - %	18%	18%	18%
ICMS Total - \$	33,53	33,42	33,30
ICMS ST retido UF Destino - \$	10,56	19,20	28,97
Preço fornecedor com todos os tributos - \$	144,57	143,68	142,67

Preço de compra com todos os tributos - \$	144,57	143,68	142,67
(-) IPI a recuperar - \$			
(-) ICMS ST a ressarcir - \$			
(-) ICMS a recuperar - \$			
Alíquota PIS a Recuperar - %	1,65%	1,65%	1,65%
(-) PIS a recuperar - \$	-2,21	-2,05	-1,88
Alíquota COFINS a Recuperar - %	0,08	0,08	0,08
(-) COFINS a recuperar - \$	-10,19	-9,46	-8,64
(=) Custo de aquisição do estoque - \$	132,17	132,16	132,15

Descrição do produto: Nível Óptico		Preço de compra com todos os tributos - R\$	Custo de aquisição do estoque - R\$
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%			
CEST: 08.020.00 - MVA 39% (RS)			
Fornecedor - PIS/COFINS Não Cumulativo	Compra Interna - RS/RS 18%	155,70	142,35
	Compra Interestadual - OUF 12%	153,90	141,56
	Compra Interestadual - OUF 4%	151,88	140,68
Fornecedor - PIS/COFINS Cumulativo	Compra Interna - RS/RS 18%	144,57	132,17
	Compra Interestadual - OUF 12%	143,68	132,16
	Compra Interestadual - OUF 4%	142,67	132,15

ANÁLISE	Fornecedor		
Descrição do produto: Metro	PIS/COFINS Não Cumulativo		
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%	Compra Interna	Compra Interestadual	
CEST: 08.021.00 - MVA 43% (RS)	RS/RS 18%	OUF 12%	OUF 4%
Preço fornecedor sem tributos - \$	100,00	100,00	100,00
Alíquota ICMS UF Origem - %	18%	12%	4%
ICMS UF Origem - \$	24,74	15,24	4,61
Alíquota PIS - %	1,65%	1,65%	1,65%
PIS - \$	2,27	2,10	1,90
Alíquota COFINS - %	7,6%	7,6%	7,6%
COFINS - \$	10,45	9,65	8,76
Tributos incluídos no preço (por dentro) - %	27,25%	21,25%	13,25%
Divisor p/incluir tributos no preço (por dentro)	0,7275	0,7875	0,8675
Preço fornecedor com tributos por dentro - \$	137,46	126,98	115,27
Alíquota IPI - %	15%	15%	15%
IPI - \$	20,62	19,05	17,29
MVA Original UF Destino - %	43%	43%	43%
MVA Original UF Destino - \$	67,97		
MVA Ajustada UF Destino - %		53,46%	67,41%
MVA Ajustada UF Destino - \$		78,07	89,37
Base de Cálculo do ICMS/ST - \$	226,05	224,11	221,93
Alíquota ICMS UF Destino - %	18%	18%	18%
ICMS Total - \$	40,69	40,34	39,95
ICMS ST retido UF Destino - \$	15,95	25,10	35,34
Preço fornecedor com todos os tributos - \$	174,02	171,13	167,90

Preço de compra com todos os tributos - \$	174,02	171,13	167,90
(-) IPI a recuperar - \$			
(-) ICMS ST a ressarcir - \$			
(-) ICMS a recuperar - \$			
Alíquota PIS a Recuperar - %	1,65%	1,65%	1,65%
(-) PIS a recuperar - \$	-2,61	-2,41	-2,19
Alíquota COFINS a Recuperar - %	0,08	0,08	0,08
(-) COFINS a recuperar - \$	-12,01	-11,10	-10,07
(=) Custo de aquisição do estoque - \$	159,40	157,62	155,64

ANÁLISE	Fornecedor		
Descrição do produto: Metro	PIS/COFINS Cumulativo		
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%	Compra Interna	Compra Interestadual	
CEST: 08.021.00 - MVA 43% (RS)	RS/RS 18%	OUF 12%	OUF 4%
Preço fornecedor sem tributos - \$	100,00	100,00	100,00
Alíquota ICMS UF Origem - %	18%	12%	4%
ICMS UF Origem - \$	22,97	14,23	4,33
Alíquota PIS - %	0,65%	0,65%	0,65%
PIS - \$	0,83	0,77	0,70
Alíquota COFINS - %	3%	3%	3%
COFINS - \$	3,83	3,56	3,25
Tributos incluídos no preço (por dentro) - %	21,65%	15,65%	7,65%
Divisor p/incluir tributos no preço (por dentro)	0,7835	0,8435	0,9235
Preço fornecedor com tributos por dentro - \$	127,63	118,55	108,28
Alíquota IPI - %	15%	15%	15%
IPI - \$	19,14	17,78	16,24
MVA Original UF Destino - %	43%	43%	43%
MVA Original UF Destino - \$	63,11		
MVA Ajustada UF Destino - %		53,46%	67,41%
MVA Ajustada UF Destino - \$		72,89	83,95
Base de Cálculo do ICMS/ST - \$	209,89	209,23	208,48
Alíquota ICMS UF Destino - %	18%	18%	18%
ICMS Total - \$	37,78	37,66	37,53
ICMS ST retido UF Destino - \$	14,81	23,43	33,19
Preço fornecedor com todos os tributos - \$	161,58	159,77	157,72

Preço de compra com todos os tributos - \$	161,58	159,77	157,72
(-) IPI a recuperar - \$			
(-) ICMS ST a ressarcir - \$			
(-) ICMS a recuperar - \$			
Alíquota PIS a Recuperar - %	1,65%	1,65%	1,65%
(-) PIS a recuperar - \$	-2,42	-2,25	-2,05
Alíquota COFINS a Recuperar - %	0,08	0,08	0,08
(-) COFINS a recuperar - \$	-11,16	-10,36	-9,46
(=) Custo de aquisição do estoque - \$	148,01	147,16	146,20

Descrição do produto: Metro		Preço de compra com todos os tributos - R\$	Custo de aquisição do estoque - R\$
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%			
CEST: 08.021.00 - MVA 43% (RS)			
Fornecedor - PIS/COFINS Não Cumulativo	Compra Interna - RS/RS 18%	174,02	159,40
	Compra Interestadual - OUF 12%	171,13	157,62
	Compra Interestadual - OUF 4%	167,90	155,64
Fornecedor - PIS/COFINS Cumulativo	Compra Interna - RS/RS 18%	161,58	148,01
	Compra Interestadual - OUF 12%	159,77	147,16
	Compra Interestadual - OUF 4%	157,72	146,20

APÊNDICE B - SIMULAÇÃO DE CENÁRIOS - ANÁLISE DE VENDAS INTERNAS E INTERESTADUAIS - INDUSTRIALIZAÇÃO

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	27,25%	26,25%
Preço da Mercadoria	137,46	135,59
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	9,40	8,76
(=) Preço Total da Compra	146,86	144,35

Base de cálculo ICMS próprio	137,46	135,59
ICMS próprio	24,74	23,05

Base de cálculo do ICMS/ST	189,69	187,12
ICMS total	34,14	31,81
(-) ICMS próprio	-24,74	-23,05
(=) ICMS/ST	9,40	8,76

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	146,86	144,35
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,71	-12,54
Custo de Aquisição/Estoque	134,14	131,81
Margem de Lucro	24,15	23,73
Preço de Venda sem Tributos	158,29	155,54
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	174,42	171,39

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	174,42	171,39
(-) PIS/COFINS	-16,13	-15,85
(-) CMV	-134,14	-131,81
(=) Lucro Bruto	24,15	23,73

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	146,86	144,35
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,71	-12,54
(=) Custo de aquisição/Estoque	134,14	131,81
(-) ICMS recuperável	-24,74	-23,05
(-) ICMS/ST ressarcível	-9,40	-8,76
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	100,00	100,00
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	24,15	23,73
Preço de Venda sem Tributos	124,15	123,73
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	157,65	157,11

Base de cálculo ICMS próprio	157,65	157,11
ICMS próprio	18,92	18,85

DRE		
Receita de venda	157,65	157,11
(-) PIS/COFINS	-14,58	-14,53
(-) ICMS	-18,92	-18,85
(-) CMV	-100,00	-100,00
(=) Lucro Bruto	24,15	23,73

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
Preço da Mercadoria	126,98	126,98
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	18,61	16,35
(=) Preço Total da Compra	145,60	143,33

Base de cálculo ICMS próprio	126,98	126,98
ICMS próprio	15,24	15,24

Base de cálculo do ICMS/ST	188,06	185,79
ICMS total	33,85	31,59
(-) ICMS próprio	-15,24	-15,24
(=) ICMS/ST	18,61	16,35

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	145,60	143,33
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,75	-11,75
Custo de Aquisição/Estoque	133,85	131,59
Margem de Lucro	24,09	23,69
Preço de Venda sem Tributos	157,94	155,27
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	174,04	171,10

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	174,04	171,10
(-) PIS/COFINS	-16,10	-15,83
(-) CMV	-133,85	-131,59
(=) Lucro Bruto	24,09	23,69

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	145,60	143,33
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,75	-11,75
(=) Custo de aquisição/Estoque	133,85	131,59
(-) ICMS recuperável	-15,24	-15,24
(-) ICMS/ST ressarcível	-18,61	-16,35
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	100,00	100,00
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	24,09	23,69
Preço de Venda sem Tributos	124,09	123,69
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	157,58	157,06

Base de cálculo ICMS próprio	157,58	157,06
ICMS próprio	18,91	18,85

DRE		
Receita de venda	157,58	157,06
(-) PIS/COFINS	-14,58	-14,53
(-) ICMS	-18,91	-18,85
(-) CMV	-100,00	-100,00
(=) Lucro Bruto	24,09	23,69

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
Preço da Mercadoria	115,27	115,27
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	28,91	26,67
(=) Preço Total da Compra	144,19	141,94

Base de cálculo ICMS próprio	115,27	115,27
ICMS próprio	4,61	4,61

Base de cálculo do ICMS/ST	186,24	183,99
ICMS total	33,52	31,28
(-) ICMS próprio	-4,61	-4,61
(=) ICMS/ST	28,91	26,67

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	144,19	141,94
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,66	-10,66
Custo de Aquisição/Estoque	133,52	131,28
Margem de Lucro	24,03	23,63
Preço de Venda sem Tributos	157,56	154,91
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	173,62	170,70

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	173,62	170,70
(-) PIS/COFINS	-16,06	-15,79
(-) CMV	-133,52	-131,28
(=) Lucro Bruto	24,03	23,63

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	144,19	141,94
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,66	-10,66
(=) Custo de aquisição/Estoque	133,52	131,28
(-) ICMS recuperável	-4,61	-4,61
(-) ICMS/ST ressarcível	-28,91	-26,67
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	100,00	100,00
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	24,03	23,63
Preço de Venda sem Tributos	124,03	123,63
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	142,98	142,51

Base de cálculo ICMS próprio	142,98	142,51
ICMS próprio	5,72	5,70

DRE		
Receita de venda	142,98	142,51
(-) PIS/COFINS	-13,23	-13,18
(-) ICMS	-5,72	-5,70
(-) CMV	-100,00	-100,00
(=) Lucro Bruto	24,03	23,63

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,65%	20,65%
Preço da Mercadoria	127,63	126,02
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	8,73	8,14
(=) Preço Total da Compra	136,36	134,17

Base de cálculo ICMS próprio	127,63	126,02
ICMS próprio	22,97	21,42

Base de cálculo do ICMS/ST	176,13	173,91
ICMS total	31,70	29,57
(-) ICMS próprio	-22,97	-21,42
(=) ICMS/ST	8,73	8,14

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	136,36	134,17
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,81	-11,66
Custo de Aquisição/Estoque	124,56	122,51
Margem de Lucro	22,42	22,05
Preço de Venda sem Tributos	146,98	144,56
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	161,96	159,29

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	161,96	159,29
(-) PIS/COFINS	-14,98	-14,73
(-) CMV	-124,56	-122,51
(=) Lucro Bruto	22,42	22,05

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	136,36	134,17
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,81	-11,66
(=) Custo de aquisição/Estoque	124,56	122,51
(-) ICMS recuperável	-22,97	-21,42
(-) ICMS/ST ressarcível	-8,73	-8,14
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	92,85	92,94
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	22,42	22,05
Preço de Venda sem Tributos	115,27	114,99
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	146,38	146,02

Base de cálculo ICMS próprio	146,38	146,02
ICMS próprio	17,57	17,52

DRE		
Receita de venda	146,38	146,02
(-) PIS/COFINS	-13,54	-13,51
(-) ICMS	-17,57	-17,52
(-) CMV	-92,85	-92,94
(=) Lucro Bruto	22,42	22,05

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	15,65%	15,65%
Preço da Mercadoria	118,55	118,55
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	17,38	15,26
(=) Preço Total da Compra	135,93	133,82

Base de cálculo ICMS próprio	118,55	118,55
ICMS próprio	14,23	14,23

Base de cálculo do ICMS/ST	175,58	173,46
ICMS total	31,60	29,49
(-) ICMS próprio	-14,23	-14,23
(=) ICMS/ST	17,38	15,26

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	135,93	133,82
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,97	-10,97
Custo de Aquisição/Estoque	124,96	122,85
Margem de Lucro	22,49	22,11
Preço de Venda sem Tributos	147,46	144,96
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	162,49	159,74

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	162,49	159,74
(-) PIS/COFINS	-15,03	-14,78
(-) CMV	-124,96	-122,85
(=) Lucro Bruto	22,49	22,11

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	135,93	133,82
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,97	-10,97
(=) Custo de aquisição/Estoque	124,96	122,85
(-) ICMS recuperável	-14,23	-14,23
(-) ICMS/ST ressarcível	-17,38	-15,26
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	93,36	93,36
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	22,49	22,11
Preço de Venda sem Tributos	115,85	115,47
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	147,12	146,63

Base de cálculo ICMS próprio	147,12	146,63
ICMS próprio	17,65	17,60

DRE		
Receita de venda	147,12	146,63
(-) PIS/COFINS	-13,61	-13,56
(-) ICMS	-17,65	-17,60
(-) CMV	-93,36	-93,36
(=) Lucro Bruto	22,49	22,11

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	7,65%	7,65%
Preço da Mercadoria	108,28	108,28
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	27,16	25,05
(=) Preço Total da Compra	135,44	133,33

Base de cálculo ICMS próprio	108,28	108,28
ICMS próprio	4,33	4,33

Base de cálculo do ICMS/ST	174,94	172,84
ICMS total	31,49	29,38
(-) ICMS próprio	-4,33	-4,33
(=) ICMS/ST	27,16	25,05

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	135,44	133,33
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,02	-10,02
Custo de Aquisição/Estoque	125,43	123,32
Margem de Lucro	22,58	22,20
Preço de Venda sem Tributos	148,00	145,52
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	163,09	160,35

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	163,09	160,35
(-) PIS/COFINS	-15,09	-14,83
(-) CMV	-125,43	-123,32
(=) Lucro Bruto	22,58	22,20

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	135,44	133,33
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,02	-10,02
(=) Custo de aquisição/Estoque	125,43	123,32
(-) ICMS recuperável	-4,33	-4,33
(-) ICMS/ST ressarcível	-27,16	-25,05
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	93,94	93,94
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	22,58	22,20
Preço de Venda sem Tributos	116,51	116,13
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	134,31	133,87

Base de cálculo ICMS próprio	134,31	133,87
ICMS próprio	5,37	5,35

DRE		
Receita de venda	134,31	133,87
(-) PIS/COFINS	-12,42	-12,38
(-) ICMS	-5,37	-5,35
(-) CMV	-93,94	-93,94
(=) Lucro Bruto	22,58	22,20

Descrição do produto:
Disco de corte

FINALIDADE: INDUSTRIALIZAÇÃO			Preço de venda com todos os tributos					
			Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Cliente Industrial - RS			Cliente Industrial - SC		
			Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	174,42	174,04	
Vendedor - SC	157,11	157,06				171,39	171,10	
Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	174,42			173,62	157,65		142,98
	Vendedor - SC	157,11			142,51	171,39		170,70
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	161,96	162,49		146,38	147,12	
		Vendedor - SC	146,02	146,63		159,29	159,74	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	161,96		163,09	146,38		134,31
		Vendedor - SC	146,02		133,87	159,29		160,35

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	27,25%	26,25%
Preço da Mercadoria	137,46	135,59
(+) IPI	11,00	10,85
(+) ICMS/ST	12,40	11,55
(=) Preço Total da Compra	160,85	157,99

Base de cálculo ICMS próprio	137,46	135,59
ICMS próprio	24,74	23,05

Base de cálculo do ICMS/ST	206,35	203,55
ICMS total	37,14	34,60
(-) ICMS próprio	-24,74	-23,05
(=) ICMS/ST	12,40	11,55

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	160,85	157,99
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,73	-13,55
Custo de Aquisição/Estoque	147,12	144,45
Margem de Lucro	26,48	26,00
Preço de Venda sem Tributos	173,60	170,45
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	191,30	187,82

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	191,30	187,82
(-) PIS/COFINS	-17,70	-17,37
(-) CMV	-147,12	-144,45
(=) Lucro Bruto	26,48	26,00

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	160,85	157,99
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,73	-13,55
(=) Custo de aquisição/Estoque	147,12	144,45
(-) ICMS recuperável	-24,74	-23,05
(-) ICMS/ST ressarcível	-12,40	-11,55
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	109,98	109,84
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	26,48	26,00
Preço de Venda sem Tributos	136,46	135,84
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	173,28	172,50

Base de cálculo ICMS próprio	173,28	172,50
ICMS próprio	20,79	20,70

DRE		
Receita de venda	173,28	172,50
(-) PIS/COFINS	-16,03	-15,96
(-) ICMS	-20,79	-20,70
(-) CMV	-109,98	-109,84
(=) Lucro Bruto	26,48	26,00

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
Preço da Mercadoria	126,98	126,98
(+) IPI	10,16	10,16
(+) ICMS/ST	21,59	19,12
(=) Preço Total da Compra	158,73	156,26

Base de cálculo ICMS próprio	126,98	126,98
ICMS próprio	15,24	15,24

Base de cálculo do ICMS/ST	204,58	202,11
ICMS total	36,82	34,36
(-) ICMS próprio	-15,24	-15,24
(=) ICMS/ST	21,59	19,12

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	158,73	156,26
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,69	-12,69
Custo de Aquisição/Estoque	146,04	143,58
Margem de Lucro	26,29	25,84
Preço de Venda sem Tributos	172,33	169,42
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	189,90	186,69

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	189,90	186,69
(-) PIS/COFINS	-17,57	-17,27
(-) CMV	-146,04	-143,58
(=) Lucro Bruto	26,29	25,84

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	158,73	156,26
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,69	-12,69
(=) Custo de aquisição/Estoque	146,04	143,58
(-) ICMS recuperável	-15,24	-15,24
(-) ICMS/ST ressarcível	-21,59	-19,12
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	109,22	109,22
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	26,29	25,84
Preço de Venda sem Tributos	135,51	135,06
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	172,07	171,51

Base de cálculo ICMS próprio	172,07	171,51
ICMS próprio	20,65	20,58

DRE		
Receita de venda	172,07	171,51
(-) PIS/COFINS	-15,92	-15,86
(-) ICMS	-20,65	-20,58
(-) CMV	-109,22	-109,22
(=) Lucro Bruto	26,29	25,84

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
Preço da Mercadoria	115,27	115,27
(+) IPI	9,22	9,22
(+) ICMS/ST	31,86	29,42
(=) Preço Total da Compra	156,35	153,91

Base de cálculo ICMS próprio	115,27	115,27
ICMS próprio	4,61	4,61

Base de cálculo do ICMS/ST	202,59	200,15
ICMS total	36,47	34,03
(-) ICMS próprio	-4,61	-4,61
(=) ICMS/ST	31,86	29,42

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	156,35	153,91
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,52	-11,52
Custo de Aquisição/Estoque	144,84	142,39
Margem de Lucro	26,07	25,63
Preço de Venda sem Tributos	170,91	168,03
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	188,33	185,15

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	188,33	185,15
(-) PIS/COFINS	-17,42	-17,13
(-) CMV	-144,84	-142,39
(=) Lucro Bruto	26,07	25,63

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	156,35	153,91
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,52	-11,52
(=) Custo de aquisição/Estoque	144,84	142,39
(-) ICMS recuperável	-4,61	-4,61
(-) ICMS/ST ressarcível	-31,86	-29,42
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	108,37	108,37
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	26,07	25,63
Preço de Venda sem Tributos	134,44	134,00
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	154,97	154,47

Base de cálculo ICMS próprio	154,97	154,47
ICMS próprio	6,20	6,18

DRE		
Receita de venda	154,97	154,47
(-) PIS/COFINS	-14,34	-14,29
(-) ICMS	-6,20	-6,18
(-) CMV	-108,37	-108,37
(=) Lucro Bruto	26,07	25,63

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,65%	20,65%
Preço da Mercadoria	127,63	126,02
(+) IPI	10,21	10,08
(+) ICMS/ST	11,51	10,74
(=) Preço Total da Compra	149,36	146,84

Base de cálculo ICMS próprio	127,63	126,02
ICMS próprio	22,97	21,42

Base de cálculo do ICMS/ST	191,60	189,19
ICMS total	34,49	32,16
(-) ICMS próprio	-22,97	-21,42
(=) ICMS/ST	11,51	10,74

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	149,36	146,84
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,75	-12,59
Custo de Aquisição/Estoque	136,61	134,25
Margem de Lucro	24,59	24,17
Preço de Venda sem Tributos	161,20	158,42
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	177,63	174,57

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	177,63	174,57
(-) PIS/COFINS	-16,43	-16,15
(-) CMV	-136,61	-134,25
(=) Lucro Bruto	24,59	24,17

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	149,36	146,84
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,75	-12,59
(=) Custo de aquisição/Estoque	136,61	134,25
(-) ICMS recuperável	-22,97	-21,42
(-) ICMS/ST ressarcível	-11,51	-10,74
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	102,12	102,09
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	24,59	24,17
Preço de Venda sem Tributos	126,71	126,26
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	160,90	160,33

Base de cálculo ICMS próprio	160,90	160,33
ICMS próprio	19,31	19,24

DRE		
Receita de venda	160,90	160,33
(-) PIS/COFINS	-14,88	-14,83
(-) ICMS	-19,31	-19,24
(-) CMV	-102,12	-102,09
(=) Lucro Bruto	24,59	24,17

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	15,65%	15,65%
Preço da Mercadoria	118,55	118,55
(+) IPI	9,48	9,48
(+) ICMS/ST	20,15	17,85
(=) Preço Total da Compra	148,19	145,89

Base de cálculo ICMS próprio	118,55	118,55
ICMS próprio	14,23	14,23

Base de cálculo do ICMS/ST	191,00	188,69
ICMS total	34,38	32,08
(-) ICMS próprio	-14,23	-14,23
(=) ICMS/ST	20,15	17,85

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	148,19	145,89
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,84	-11,84
Custo de Aquisição/Estoque	136,35	134,05
Margem de Lucro	24,54	24,13
Preço de Venda sem Tributos	160,89	158,17
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	177,29	174,30

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	177,29	174,30
(-) PIS/COFINS	-16,40	-16,12
(-) CMV	-136,35	-134,05
(=) Lucro Bruto	24,54	24,13

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	148,19	145,89
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,84	-11,84
(=) Custo de aquisição/Estoque	136,35	134,05
(-) ICMS recuperável	-14,23	-14,23
(-) ICMS/ST ressarcível	-20,15	-17,85
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	101,97	101,97
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	24,54	24,13
Preço de Venda sem Tributos	126,51	126,10
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	160,65	160,12

Base de cálculo ICMS próprio	160,65	160,12
ICMS próprio	19,28	19,21

DRE		
Receita de venda	160,65	160,12
(-) PIS/COFINS	-14,86	-14,81
(-) ICMS	-19,28	-19,21
(-) CMV	-101,97	-101,97
(=) Lucro Bruto	24,54	24,13

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	7,65%	7,65%
Preço da Mercadoria	108,28	108,28
(+) IPI	8,66	8,66
(+) ICMS/ST	29,92	27,63
(=) Preço Total da Compra	146,87	144,58

Base de cálculo ICMS próprio	108,28	108,28
ICMS próprio	4,33	4,33

Base de cálculo do ICMS/ST	190,31	188,02
ICMS total	34,26	31,96
(-) ICMS próprio	-4,33	-4,33
(=) ICMS/ST	29,92	27,63

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	146,87	144,58
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,82	-10,82
Custo de Aquisição/Estoque	136,05	133,76
Margem de Lucro	24,49	24,08
Preço de Venda sem Tributos	160,54	157,84
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	176,91	173,93

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	176,91	173,93
(-) PIS/COFINS	-16,36	-16,09
(-) CMV	-136,05	-133,76
(=) Lucro Bruto	24,49	24,08

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	146,87	144,58
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,82	-10,82
(=) Custo de aquisição/Estoque	136,05	133,76
(-) ICMS recuperável	-4,33	-4,33
(-) ICMS/ST ressarcível	-29,92	-27,63
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	101,80	101,80
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	24,49	24,08
Preço de Venda sem Tributos	126,29	125,87
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	145,58	145,10

Base de cálculo ICMS próprio	145,58	145,10
ICMS próprio	5,82	5,80

DRE		
Receita de venda	145,58	145,10
(-) PIS/COFINS	-13,47	-13,42
(-) ICMS	-5,82	-5,80
(-) CMV	-101,80	-101,80
(=) Lucro Bruto	24,49	24,08

Descrição do produto:
Broca Helicoidal

FINALIDADE: INDUSTRIALIZAÇÃO			Preço de venda com todos os tributos					
			Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Cliente Industrial - RS			Cliente Industrial - SC		
			Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	191,30	189,90	
Vendedor - SC	172,50	171,51				187,82	186,69	
Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	191,30			188,33	173,28		154,97
	Vendedor - SC	172,50			154,47	187,82		185,15
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	177,63	177,29		160,90	160,65	
		Vendedor - SC	160,33	160,12		174,57	174,30	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	177,63		176,91	160,90		145,58
		Vendedor - SC	160,33		145,10	174,57		173,93

APÊNDICE C - SIMULAÇÃO DE CENÁRIOS - ANÁLISE DE VENDAS INTERNAS E INTERESTADUAIS - COMERCIALIZAÇÃO

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	27,25%	26,25%
Preço da Mercadoria	137,46	135,59
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	9,40	8,76
(=) Preço Total da Compra	146,86	144,35

Base de cálculo ICMS próprio	137,46	135,59
ICMS próprio	24,74	23,05

Base de cálculo do ICMS/ST	189,69	187,12
ICMS total	34,14	31,81
(-) ICMS próprio	-24,74	-23,05
(=) ICMS/ST	9,40	8,76

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	146,86	144,35
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,71	-12,54
Custo de Aquisição/Estoque	134,14	131,81
Margem de Lucro	24,15	23,73
Preço de Venda sem Tributos	158,29	155,54
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	174,42	171,39

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	174,42	171,39
(-) PIS/COFINS	-16,13	-15,85
(-) CMV	-134,14	-131,81
(=) Lucro Bruto	24,15	23,73

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	146,86	144,35
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,71	-12,54
(=) Custo de aquisição/Estoque	134,14	131,81
(-) ICMS recuperável	-24,74	-23,05
(-) ICMS/ST ressarcível	-9,40	-8,76
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	100,00	100,00
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	24,15	23,73
Preço de Venda sem Tributos	124,15	123,73
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	157,65	157,11
(+) ICMS/ST	20,29	23,03
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	177,94	180,14

Base de cálculo ICMS próprio	157,65	157,11
ICMS próprio	18,92	18,85

Base de cálculo do ICMS/ST	230,66	232,68
ICMS total	39,21	41,88
(-) ICMS próprio	-18,92	-18,85
(=) ICMS/ST	20,29	23,03

DRE		
Faturamento	177,94	180,14
(-) ICMS/ST	-20,29	-23,03
Receita de venda	157,65	157,11
(-) PIS/COFINS	-14,58	-14,53
(-) ICMS	-18,92	-18,85
(-) CMV	-100,00	-100,00
(=) Lucro Bruto	24,15	23,73

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
Preço da Mercadoria	126,98	126,98
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	18,61	16,35
(=) Preço Total da Compra	145,60	143,33

Base de cálculo ICMS próprio	126,98	126,98
ICMS próprio	15,24	15,24

Base de cálculo do ICMS/ST	188,06	185,79
ICMS total	33,85	31,59
(-) ICMS próprio	-15,24	-15,24
(=) ICMS/ST	18,61	16,35

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	145,60	143,33
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,75	-11,75
Custo de Aquisição/Estoque	133,85	131,59
Margem de Lucro	24,09	23,69
Preço de Venda sem Tributos	157,94	155,27
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	174,04	171,10

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	174,04	171,10
(-) PIS/COFINS	-16,10	-15,83
(-) CMV	-133,85	-131,59
(=) Lucro Bruto	24,09	23,69

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	145,60	143,33
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,75	-11,75
(=) Custo de aquisição/Estoque	133,85	131,59
(-) ICMS recuperável	-15,24	-15,24
(-) ICMS/ST ressarcível	-18,61	-16,35
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	100,00	100,00
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	24,09	23,69
Preço de Venda sem Tributos	124,09	123,69
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	157,58	157,06
(+) ICMS/ST	20,29	23,02
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	177,86	180,08

Base de cálculo ICMS próprio	157,58	157,06
ICMS próprio	18,91	18,85

Base de cálculo do ICMS/ST	230,56	232,60
ICMS total	39,19	41,87
(-) ICMS próprio	-18,91	-18,85
(=) ICMS/ST	20,29	23,02

DRE		
Faturamento	177,86	180,08
(-) ICMS/ST	-20,29	-23,02
Receita de venda	157,58	157,06
(-) PIS/COFINS	-14,58	-14,53
(-) ICMS	-18,91	-18,85
(-) CMV	-100,00	-100,00
(=) Lucro Bruto	24,09	23,69

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
Preço da Mercadoria	115,27	115,27
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	28,91	26,67
(=) Preço Total da Compra	144,19	141,94

Base de cálculo ICMS próprio	115,27	115,27
ICMS próprio	4,61	4,61

Base de cálculo do ICMS/ST	186,24	183,99
ICMS total	33,52	31,28
(-) ICMS próprio	-4,61	-4,61
(=) ICMS/ST	28,91	26,67

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	144,19	141,94
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,66	-10,66
Custo de Aquisição/Estoque	133,52	131,28
Margem de Lucro	24,03	23,63
Preço de Venda sem Tributos	157,56	154,91
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	173,62	170,70

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	173,62	170,70
(-) PIS/COFINS	-16,06	-15,79
(-) CMV	-133,52	-131,28
(=) Lucro Bruto	24,03	23,63

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	144,19	141,94
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,66	-10,66
(=) Custo de aquisição/Estoque	133,52	131,28
(-) ICMS recuperável	-4,61	-4,61
(-) ICMS/ST ressarcível	-28,91	-26,67
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	100,00	100,00
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	24,03	23,63
Preço de Venda sem Tributos	124,03	123,63
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	142,98	142,51
(+) ICMS/ST	33,08	35,74
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	176,06	178,26

Base de cálculo ICMS próprio	142,98	142,51
ICMS próprio	5,72	5,70

Base de cálculo do ICMS/ST	228,21	230,25
ICMS total	38,80	41,44
(-) ICMS próprio	-5,72	-5,70
(=) ICMS/ST	33,08	35,74

DRE		
Faturamento	176,06	178,26
(-) ICMS/ST	-33,08	-35,74
Receita de venda	142,98	142,51
(-) PIS/COFINS	-13,23	-13,18
(-) ICMS	-5,72	-5,70
(-) CMV	-100,00	-100,00
(=) Lucro Bruto	24,03	23,63

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,65%	20,65%
Preço da Mercadoria	127,63	126,02
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	8,73	8,14
(=) Preço Total da Compra	136,36	134,17

Base de cálculo ICMS próprio	127,63	126,02
ICMS próprio	22,97	21,42

Base de cálculo do ICMS/ST	176,13	173,91
ICMS total	31,70	29,57
(-) ICMS próprio	-22,97	-21,42
(=) ICMS/ST	8,73	8,14

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	136,36	134,17
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,81	-11,66
Custo de Aquisição/Estoque	124,56	122,51
Margem de Lucro	22,42	22,05
Preço de Venda sem Tributos	146,98	144,56
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	161,96	159,29

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	161,96	159,29
(-) PIS/COFINS	-14,98	-14,73
(-) CMV	-124,56	-122,51
(=) Lucro Bruto	22,42	22,05

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	136,36	134,17
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,81	-11,66
(=) Custo de aquisição/Estoque	124,56	122,51
(-) ICMS recuperável	-22,97	-21,42
(-) ICMS/ST ressarcível	-8,73	-8,14
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	92,85	92,94
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	22,42	22,05
Preço de Venda sem Tributos	115,27	114,99
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	146,38	146,02
(+) ICMS/ST	18,84	21,40
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	165,22	167,43

Base de cálculo ICMS próprio	146,38	146,02
ICMS próprio	17,57	17,52

Base de cálculo do ICMS/ST	214,17	216,26
ICMS total	36,41	38,93
(-) ICMS próprio	-17,57	-17,52
(=) ICMS/ST	18,84	21,40

DRE		
Faturamento	165,22	167,43
(-) ICMS/ST	-18,84	-21,40
Receita de venda	146,38	146,02
(-) PIS/COFINS	-13,54	-13,51
(-) ICMS	-17,57	-17,52
(-) CMV	-92,85	-92,94
(=) Lucro Bruto	22,42	22,05

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	15,65%	15,65%
Preço da Mercadoria	118,55	118,55
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	17,38	15,26
(=) Preço Total da Compra	135,93	133,82

Base de cálculo ICMS próprio	118,55	118,55
ICMS próprio	14,23	14,23

Base de cálculo do ICMS/ST	175,58	173,46
ICMS total	31,60	29,49
(-) ICMS próprio	-14,23	-14,23
(=) ICMS/ST	17,38	15,26

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	135,93	133,82
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,97	-10,97
Custo de Aquisição/Estoque	124,96	122,85
Margem de Lucro	22,49	22,11
Preço de Venda sem Tributos	147,46	144,96
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	162,49	159,74

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	162,49	159,74
(-) PIS/COFINS	-15,03	-14,78
(-) CMV	-124,96	-122,85
(=) Lucro Bruto	22,49	22,11

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	135,93	133,82
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,97	-10,97
(=) Custo de aquisição/Estoque	124,96	122,85
(-) ICMS recuperável	-14,23	-14,23
(-) ICMS/ST ressarcível	-17,38	-15,26
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	93,36	93,36
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	22,49	22,11
Preço de Venda sem Tributos	115,85	115,47
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	147,12	146,63
(+) ICMS/ST	18,94	21,49
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	166,06	168,13

Base de cálculo ICMS próprio	147,12	146,63
ICMS próprio	17,65	17,60

Base de cálculo do ICMS/ST	215,25	217,16
ICMS total	36,59	39,09
(-) ICMS próprio	-17,65	-17,60
(=) ICMS/ST	18,94	21,49

DRE		
Faturamento	166,06	168,13
(-) ICMS/ST	-18,94	-21,49
Receita de venda	147,12	146,63
(-) PIS/COFINS	-13,61	-13,56
(-) ICMS	-17,65	-17,60
(-) CMV	-93,36	-93,36
(=) Lucro Bruto	22,49	22,11

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * origem estrangeira
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	7,65%	7,65%
Preço da Mercadoria	108,28	108,28
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	27,16	25,05
(=) Preço Total da Compra	135,44	133,33

Base de cálculo ICMS próprio	108,28	108,28
ICMS próprio	4,33	4,33

Base de cálculo do ICMS/ST	174,94	172,84
ICMS total	31,49	29,38
(-) ICMS próprio	-4,33	-4,33
(=) ICMS/ST	27,16	25,05

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	135,44	133,33
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,02	-10,02
Custo de Aquisição/Estoque	125,43	123,32
Margem de Lucro	22,58	22,20
Preço de Venda sem Tributos	148,00	145,52
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	163,09	160,35

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	163,09	160,35
(-) PIS/COFINS	-15,09	-14,83
(-) CMV	-125,43	-123,32
(=) Lucro Bruto	22,58	22,20

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	135,44	133,33
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,02	-10,02
(=) Custo de aquisição/Estoque	125,43	123,32
(-) ICMS recuperável	-4,33	-4,33
(-) ICMS/ST ressarcível	-27,16	-25,05
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	93,94	93,94
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	22,58	22,20
Preço de Venda sem Tributos	116,51	116,13
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	134,31	133,87
(+) ICMS/ST	31,07	33,58
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	165,38	167,45

Base de cálculo ICMS próprio	134,31	133,87
ICMS próprio	5,37	5,35

Base de cálculo do ICMS/ST	214,38	216,28
ICMS total	36,44	38,93
(-) ICMS próprio	-5,37	-5,35
(=) ICMS/ST	31,07	33,58

DRE		
Faturamento	165,38	167,45
(-) ICMS/ST	-31,07	-33,58
Receita de venda	134,31	133,87
(-) PIS/COFINS	-12,42	-12,38
(-) ICMS	-5,37	-5,35
(-) CMV	-93,94	-93,94
(=) Lucro Bruto	22,58	22,20

Descrição do produto:
Disco de corte

FINALIDADE: COMERCIALIZAÇÃO			Preço de venda com todos os tributos					
			Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Cliente Revendedor - RS			Cliente Revendedor - SC		
			Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	174,42	174,04	
Vendedor - SC	180,14	180,08				171,39	171,10	
Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	174,42			173,62	177,94		176,06
	Vendedor - SC	180,14			178,26	171,39		170,70
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	161,96	162,49		165,22	166,06	
		Vendedor - SC	167,43	168,13		159,29	159,74	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	161,96		163,09	161,96		165,38
		Vendedor - SC	167,43		167,45	167,43		160,35

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	27,25%	26,25%
Preço da Mercadoria	137,46	135,59
(+) IPI	11,00	10,85
(+) ICMS/ST	12,40	11,55
(=) Preço Total da Compra	160,85	157,99

Base de cálculo ICMS próprio	137,46	135,59
ICMS próprio	24,74	23,05

Base de cálculo do ICMS/ST	206,35	203,55
ICMS total	37,14	34,60
(-) ICMS próprio	-24,74	-23,05
(=) ICMS/ST	12,40	11,55

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	160,85	157,99
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,73	-13,55
Custo de Aquisição/Estoque	147,12	144,45
Margem de Lucro	26,48	26,00
Preço de Venda sem Tributos	173,60	170,45
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	191,30	187,82

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	191,30	187,82
(-) PIS/COFINS	-17,70	-17,37
(-) CMV	-147,12	-144,45
(=) Lucro Bruto	26,48	26,00

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	160,85	157,99
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,73	-13,55
(=) Custo de aquisição/Estoque	147,12	144,45
(-) ICMS recuperável	-24,74	-23,05
(-) ICMS/ST ressarcível	-12,40	-11,55
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	109,98	109,84
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	26,48	26,00
Preço de Venda sem Tributos	136,46	135,84
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	173,28	172,50
(+) ICMS/ST	22,62	25,62
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	195,90	198,12

Base de cálculo ICMS próprio	173,28	172,50
ICMS próprio	20,79	20,70

Base de cálculo do ICMS/ST	255,38	257,32
ICMS total	43,41	46,32
(-) ICMS próprio	-20,79	-20,70
(=) ICMS/ST	22,62	25,62

DRE		
Faturamento	195,90	198,12
(-) ICMS/ST	-22,62	-25,62
Receita de venda	173,28	172,50
(-) PIS/COFINS	-16,03	-15,96
(-) ICMS	-20,79	-20,70
(-) CMV	-109,98	-109,84
(=) Lucro Bruto	26,48	26,00

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
Preço da Mercadoria	126,98	126,98
(+) IPI	10,16	10,16
(+) ICMS/ST	21,59	19,12
(=) Preço Total da Compra	158,73	156,26

Base de cálculo ICMS próprio	126,98	126,98
ICMS próprio	15,24	15,24

Base de cálculo do ICMS/ST	204,58	202,11
ICMS total	36,82	34,36
(-) ICMS próprio	-15,24	-15,24
(=) ICMS/ST	21,59	19,12

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	158,73	156,26
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,69	-12,69
Custo de Aquisição/Estoque	146,04	143,58
Margem de Lucro	26,29	25,84
Preço de Venda sem Tributos	172,33	169,42
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	189,90	186,69

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	189,90	186,69
(-) PIS/COFINS	-17,57	-17,27
(-) CMV	-146,04	-143,58
(=) Lucro Bruto	26,29	25,84

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	158,73	156,26
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,69	-12,69
(=) Custo de aquisição/Estoque	146,04	143,58
(-) ICMS recuperável	-15,24	-15,24
(-) ICMS/ST ressarcível	-21,59	-19,12
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	109,22	109,22
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	26,29	25,84
Preço de Venda sem Tributos	135,51	135,06
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	172,07	171,51
(+) ICMS/ST	22,46	25,47
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	194,53	196,98

Base de cálculo ICMS próprio	172,07	171,51
ICMS próprio	20,65	20,58

Base de cálculo do ICMS/ST	253,59	255,84
ICMS total	43,11	46,05
(-) ICMS próprio	-20,65	-20,58
(=) ICMS/ST	22,46	25,47

DRE		
Faturamento	194,53	196,98
(-) ICMS/ST	-22,46	-25,47
Receita de venda	172,07	171,51
(-) PIS/COFINS	-15,92	-15,86
(-) ICMS	-20,65	-20,58
(-) CMV	-109,22	-109,22
(=) Lucro Bruto	26,29	25,84

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
Preço da Mercadoria	115,27	115,27
(+) IPI	9,22	9,22
(+) ICMS/ST	31,86	29,42
(=) Preço Total da Compra	156,35	153,91

Base de cálculo ICMS próprio	115,27	115,27
ICMS próprio	4,61	4,61

Base de cálculo do ICMS/ST	202,59	200,15
ICMS total	36,47	34,03
(-) ICMS próprio	-4,61	-4,61
(=) ICMS/ST	31,86	29,42

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	156,35	153,91
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,52	-11,52
Custo de Aquisição/Estoque	144,84	142,39
Margem de Lucro	26,07	25,63
Preço de Venda sem Tributos	170,91	168,03
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	188,33	185,15

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	188,33	185,15
(-) PIS/COFINS	-17,42	-17,13
(-) CMV	-144,84	-142,39
(=) Lucro Bruto	26,07	25,63

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	156,35	153,91
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,52	-11,52
(=) Custo de aquisição/Estoque	144,84	142,39
(-) ICMS recuperável	-4,61	-4,61
(-) ICMS/ST ressarcível	-31,86	-29,42
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	108,37	108,37
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	26,07	25,63
Preço de Venda sem Tributos	134,44	134,00
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	154,97	154,47
(+) ICMS/ST	36,16	39,07
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	191,13	193,53

Base de cálculo ICMS próprio	154,97	154,47
ICMS próprio	6,20	6,18

Base de cálculo do ICMS/ST	249,15	251,37
ICMS total	42,36	45,25
(-) ICMS próprio	-6,20	-6,18
(=) ICMS/ST	36,16	39,07

DRE		
Faturamento	191,13	193,53
(-) ICMS/ST	-36,16	-39,07
Receita de venda	154,97	154,47
(-) PIS/COFINS	-14,34	-14,29
(-) ICMS	-6,20	-6,18
(-) CMV	-108,37	-108,37
(=) Lucro Bruto	26,07	25,63

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,65%	20,65%
Preço da Mercadoria	127,63	126,02
(+) IPI	10,21	10,08
(+) ICMS/ST	11,51	10,74
(=) Preço Total da Compra	149,36	146,84

Base de cálculo ICMS próprio	127,63	126,02
ICMS próprio	22,97	21,42

Base de cálculo do ICMS/ST	191,60	189,19
ICMS total	34,49	32,16
(-) ICMS próprio	-22,97	-21,42
(=) ICMS/ST	11,51	10,74

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	149,36	146,84
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,75	-12,59
Custo de Aquisição/Estoque	136,61	134,25
Margem de Lucro	24,59	24,17
Preço de Venda sem Tributos	161,20	158,42
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	177,63	174,57

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	177,63	174,57
(-) PIS/COFINS	-16,43	-16,15
(-) CMV	-136,61	-134,25
(=) Lucro Bruto	24,59	24,17

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	149,36	146,84
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,75	-12,59
(=) Custo de aquisição/Estoque	136,61	134,25
(-) ICMS recuperável	-22,97	-21,42
(-) ICMS/ST ressarcível	-11,51	-10,74
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	102,12	102,09
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	24,59	24,17
Preço de Venda sem Tributos	126,71	126,26
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	160,90	160,33
(+) ICMS/ST	21,00	23,81
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	181,90	184,14

Base de cálculo ICMS próprio	160,90	160,33
ICMS próprio	19,31	19,24

Base de cálculo do ICMS/ST	237,12	239,16
ICMS total	40,31	43,05
(-) ICMS próprio	-19,31	-19,24
(=) ICMS/ST	21,00	23,81

DRE		
Faturamento	181,90	184,14
(-) ICMS/ST	-21,00	-23,81
Receita de venda	160,90	160,33
(-) PIS/COFINS	-14,88	-14,83
(-) ICMS	-19,31	-19,24
(-) CMV	-102,12	-102,09
(=) Lucro Bruto	24,59	24,17

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	15,65%	15,65%
Preço da Mercadoria	118,55	118,55
(+) IPI	9,48	9,48
(+) ICMS/ST	20,15	17,85
(=) Preço Total da Compra	148,19	145,89

Base de cálculo ICMS próprio	118,55	118,55
ICMS próprio	14,23	14,23

Base de cálculo do ICMS/ST	191,00	188,69
ICMS total	34,38	32,08
(-) ICMS próprio	-14,23	-14,23
(=) ICMS/ST	20,15	17,85

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	148,19	145,89
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,84	-11,84
Custo de Aquisição/Estoque	136,35	134,05
Margem de Lucro	24,54	24,13
Preço de Venda sem Tributos	160,89	158,17
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	177,29	174,30

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	177,29	174,30
(-) PIS/COFINS	-16,40	-16,12
(-) CMV	-136,35	-134,05
(=) Lucro Bruto	24,54	24,13

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	148,19	145,89
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,84	-11,84
(=) Custo de aquisição/Estoque	136,35	134,05
(-) ICMS recuperável	-14,23	-14,23
(-) ICMS/ST ressarcível	-20,15	-17,85
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	101,97	101,97
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	24,54	24,13
Preço de Venda sem Tributos	126,51	126,10
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	160,65	160,12
(+) ICMS/ST	20,97	23,78
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	181,62	183,90

Base de cálculo ICMS próprio	160,65	160,12
ICMS próprio	19,28	19,21

Base de cálculo do ICMS/ST	236,75	238,86
ICMS total	40,25	42,99
(-) ICMS próprio	-19,28	-19,21
(=) ICMS/ST	20,97	23,78

DRE		
Faturamento	181,62	183,90
(-) ICMS/ST	-20,97	-23,78
Receita de venda	160,65	160,12
(-) PIS/COFINS	-14,86	-14,81
(-) ICMS	-19,28	-19,21
(-) CMV	-101,97	-101,97
(=) Lucro Bruto	24,54	24,13

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * origem estrangeira
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	7,65%	7,65%
Preço da Mercadoria	108,28	108,28
(+) IPI	8,66	8,66
(+) ICMS/ST	29,92	27,63
(=) Preço Total da Compra	146,87	144,58

Base de cálculo ICMS próprio	108,28	108,28
ICMS próprio	4,33	4,33

Base de cálculo do ICMS/ST	190,31	188,02
ICMS total	34,26	31,96
(-) ICMS próprio	-4,33	-4,33
(=) ICMS/ST	29,92	27,63

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	146,87	144,58
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,82	-10,82
Custo de Aquisição/Estoque	136,05	133,76
Margem de Lucro	24,49	24,08
Preço de Venda sem Tributos	160,54	157,84
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	176,91	173,93

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	176,91	173,93
(-) PIS/COFINS	-16,36	-16,09
(-) CMV	-136,05	-133,76
(=) Lucro Bruto	24,49	24,08

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	146,87	144,58
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,82	-10,82
(=) Custo de aquisição/Estoque	136,05	133,76
(-) ICMS recuperável	-4,33	-4,33
(-) ICMS/ST ressarcível	-29,92	-27,63
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	101,80	101,80
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	24,49	24,08
Preço de Venda sem Tributos	126,29	125,87
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	145,58	145,10
(+) ICMS/ST	33,96	36,70
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	179,54	181,80

Base de cálculo ICMS próprio	145,58	145,10
ICMS próprio	5,82	5,80

Base de cálculo do ICMS/ST	234,04	236,12
ICMS total	39,79	42,50
(-) ICMS próprio	-5,82	-5,80
(=) ICMS/ST	33,96	36,70

DRE		
Faturamento	179,54	181,80
(-) ICMS/ST	-33,96	-36,70
Receita de venda	145,58	145,10
(-) PIS/COFINS	-13,47	-13,42
(-) ICMS	-5,82	-5,80
(-) CMV	-101,80	-101,80
(=) Lucro Bruto	24,49	24,08

Descrição do produto:
Broca Helicoidal

FINALIDADE: COMERCIALIZAÇÃO			Preço de venda com todos os tributos					
			Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Cliente Revendedor - RS			Cliente Revendedor - SC		
			Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	191,30	189,90	
Vendedor - SC	198,12	196,98				187,82	186,69	
Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	191,30			188,33	195,90		191,13
	Vendedor - SC	198,12			193,53	187,82		185,15
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	177,63	177,29		181,90	181,62	
		Vendedor - SC	184,14	183,90		174,57	174,30	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	177,63		176,91	177,63		179,54
		Vendedor - SC	184,14		181,80	184,14		173,93

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	27,25%	26,25%
Preço da Mercadoria	137,46	135,59
(+) IPI	6,87	6,78
(+) ICMS/ST	11,37	10,59
(=) Preço Total da Compra	155,70	152,96

Base de cálculo ICMS próprio	137,46	135,59
ICMS próprio	24,74	23,05

Base de cálculo do ICMS/ST	200,62	197,90
ICMS total	36,11	33,64
(-) ICMS próprio	-24,74	-23,05
(=) ICMS/ST	11,37	10,59

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	155,70	152,96
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,35	-13,17
Custo de Aquisição/Estoque	142,35	139,80
Margem de Lucro	25,62	25,16
Preço de Venda sem Tributos	167,97	164,96
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	185,09	181,77

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	185,09	181,77
(-) PIS/COFINS	-17,12	-16,81
(-) CMV	-142,35	-139,80
(=) Lucro Bruto	25,62	25,16

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	155,70	152,96
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,35	-13,17
(=) Custo de aquisição/Estoque	142,35	139,80
(-) ICMS recuperável	-24,74	-23,05
(-) ICMS/ST ressarcível	-11,37	-10,59
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	106,24	106,15
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	25,62	25,16
Preço de Venda sem Tributos	131,86	131,32
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	167,44	166,75
(+) ICMS/ST	21,86	24,76
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	189,30	191,51

Base de cálculo ICMS próprio	167,44	166,75
ICMS próprio	20,09	20,01

Base de cálculo do ICMS/ST	246,76	248,74
ICMS total	41,95	44,77
(-) ICMS próprio	-20,09	-20,01
(=) ICMS/ST	21,86	24,76

DRE		
Faturamento	189,30	191,51
(-) ICMS/ST	-21,86	-24,76
Receita de venda	167,44	166,75
(-) PIS/COFINS	-15,49	-15,42
(-) ICMS	-20,09	-20,01
(-) CMV	-106,24	-106,15
(=) Lucro Bruto	25,62	25,16

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
Preço da Mercadoria	126,98	126,98
(+) IPI	6,35	6,35
(+) ICMS/ST	20,56	18,17
(=) Preço Total da Compra	153,90	151,50

Base de cálculo ICMS próprio	126,98	126,98
ICMS próprio	15,24	15,24

Base de cálculo do ICMS/ST	198,89	196,50
ICMS total	35,80	33,40
(-) ICMS próprio	-15,24	-15,24
(=) ICMS/ST	20,56	18,17

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	153,90	151,50
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,33	-12,33
Custo de Aquisição/Estoque	141,56	139,17
Margem de Lucro	25,48	25,05
Preço de Venda sem Tributos	167,04	164,22
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	184,07	180,95

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	184,07	180,95
(-) PIS/COFINS	-17,03	-16,74
(-) CMV	-141,56	-139,17
(=) Lucro Bruto	25,48	25,05

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	153,90	151,50
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,33	-12,33
(=) Custo de aquisição/Estoque	141,56	139,17
(-) ICMS recuperável	-15,24	-15,24
(-) ICMS/ST ressarcível	-20,56	-18,17
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	105,76	105,76
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	25,48	25,05
Preço de Venda sem Tributos	131,24	130,81
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	166,66	166,11
(+) ICMS/ST	21,75	24,67
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	188,41	190,78

Base de cálculo ICMS próprio	166,66	166,11
ICMS próprio	20,00	19,93

Base de cálculo do ICMS/ST	245,61	247,79
ICMS total	41,75	44,60
(-) ICMS próprio	-20,00	-19,93
(=) ICMS/ST	21,75	24,67

DRE		
Faturamento	188,41	190,78
(-) ICMS/ST	-21,75	-24,67
Receita de venda	166,66	166,11
(-) PIS/COFINS	-15,42	-15,37
(-) ICMS	-20,00	-19,93
(-) CMV	-105,76	-105,76
(=) Lucro Bruto	25,48	25,05

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
Preço da Mercadoria	115,27	115,27
(+) IPI	5,76	5,76
(+) ICMS/ST	30,84	28,47
(=) Preço Total da Compra	151,88	149,51

Base de cálculo ICMS próprio	115,27	115,27
ICMS próprio	4,61	4,61

Base de cálculo do ICMS/ST	196,97	194,59
ICMS total	35,45	33,08
(-) ICMS próprio	-4,61	-4,61
(=) ICMS/ST	30,84	28,47

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	151,88	149,51
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,20	-11,20
Custo de Aquisição/Estoque	140,68	138,31
Margem de Lucro	25,32	24,90
Preço de Venda sem Tributos	166,01	163,21
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	182,93	179,84

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	182,93	179,84
(-) PIS/COFINS	-16,92	-16,64
(-) CMV	-140,68	-138,31
(=) Lucro Bruto	25,32	24,90

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	151,88	149,51
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,20	-11,20
(=) Custo de aquisição/Estoque	140,68	138,31
(-) ICMS recuperável	-4,61	-4,61
(-) ICMS/ST ressarcível	-30,84	-28,47
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	105,23	105,23
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	25,32	24,90
Preço de Venda sem Tributos	130,55	130,13
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	150,49	150,00
(+) ICMS/ST	35,11	37,94
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	185,61	187,94

Base de cálculo ICMS próprio	150,49	150,00
ICMS próprio	6,02	6,00

Base de cálculo do ICMS/ST	241,95	244,10
ICMS total	41,13	43,94
(-) ICMS próprio	-6,02	-6,00
(=) ICMS/ST	35,11	37,94

DRE		
Faturamento	185,61	187,94
(-) ICMS/ST	-35,11	-37,94
Receita de venda	150,49	150,00
(-) PIS/COFINS	-13,92	-13,88
(-) ICMS	-6,02	-6,00
(-) CMV	-105,23	-105,23
(=) Lucro Bruto	25,32	24,90

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,65%	20,65%
Preço da Mercadoria	127,63	126,02
(+) IPI	6,38	6,30
(+) ICMS/ST	10,56	9,84
(=) Preço Total da Compra	144,57	142,17

Base de cálculo ICMS próprio	127,63	126,02
ICMS próprio	22,97	21,42

Base de cálculo do ICMS/ST	186,28	183,93
ICMS total	33,53	31,27
(-) ICMS próprio	-22,97	-21,42
(=) ICMS/ST	10,56	9,84

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	144,57	142,17
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,40	-12,24
Custo de Aquisição/Estoque	132,17	129,93
Margem de Lucro	23,79	23,39
Preço de Venda sem Tributos	155,97	153,32
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	171,86	168,94

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	171,86	168,94
(-) PIS/COFINS	-15,90	-15,63
(-) CMV	-132,17	-129,93
(=) Lucro Bruto	23,79	23,39

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	144,57	142,17
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,40	-12,24
(=) Custo de aquisição/Estoque	132,17	129,93
(-) ICMS recuperável	-22,97	-21,42
(-) ICMS/ST ressarcível	-10,56	-9,84
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	98,64	98,66
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	23,79	23,39
Preço de Venda sem Tributos	122,44	122,05
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	155,47	154,98
(+) ICMS/ST	20,29	23,02
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	175,77	178,00

Base de cálculo ICMS próprio	155,47	154,98
ICMS próprio	18,66	18,60

Base de cálculo do ICMS/ST	229,13	231,19
ICMS total	38,95	41,61
(-) ICMS próprio	-18,66	-18,60
(=) ICMS/ST	20,29	23,02

DRE		
Faturamento	175,77	178,00
(-) ICMS/ST	-20,29	-23,02
Receita de venda	155,47	154,98
(-) PIS/COFINS	-14,38	-14,34
(-) ICMS	-18,66	-18,60
(-) CMV	-98,64	-98,66
(=) Lucro Bruto	23,79	23,39

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	15,65%	15,65%
Preço da Mercadoria	118,55	118,55
(+) IPI	5,93	5,93
(+) ICMS/ST	19,20	16,96
(=) Preço Total da Compra	143,68	141,44

Base de cálculo ICMS próprio	118,55	118,55
ICMS próprio	14,23	14,23

Base de cálculo do ICMS/ST	185,69	183,45
ICMS total	33,42	31,19
(-) ICMS próprio	-14,23	-14,23
(=) ICMS/ST	19,20	16,96

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	143,68	141,44
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,51	-11,51
Custo de Aquisição/Estoque	132,16	129,93
Margem de Lucro	23,79	23,39
Preço de Venda sem Tributos	155,95	153,31
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	171,85	168,94

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	171,85	168,94
(-) PIS/COFINS	-15,90	-15,63
(-) CMV	-132,16	-129,93
(=) Lucro Bruto	23,79	23,39

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	143,68	141,44
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,51	-11,51
(=) Custo de aquisição/Estoque	132,16	129,93
(-) ICMS recuperável	-14,23	-14,23
(-) ICMS/ST ressarcível	-19,20	-16,96
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	98,74	98,74
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	23,79	23,39
Preço de Venda sem Tributos	122,53	122,13
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	155,59	155,08
(+) ICMS/ST	20,31	23,03
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	175,90	178,11

Base de cálculo ICMS próprio	155,59	155,08
ICMS próprio	18,67	18,61

Base de cálculo do ICMS/ST	229,30	231,34
ICMS total	38,98	41,64
(-) ICMS próprio	-18,67	-18,61
(=) ICMS/ST	20,31	23,03

DRE		
Faturamento	175,90	178,11
(-) ICMS/ST	-20,31	-23,03
Receita de venda	155,59	155,08
(-) PIS/COFINS	-14,39	-14,35
(-) ICMS	-18,67	-18,61
(-) CMV	-98,74	-98,74
(=) Lucro Bruto	23,79	23,39

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * origem estrangeira
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	7,65%	7,65%
Preço da Mercadoria	108,28	108,28
(+) IPI	5,41	5,41
(+) ICMS/ST	28,97	26,74
(=) Preço Total da Compra	142,67	140,44

Base de cálculo ICMS próprio	108,28	108,28
ICMS próprio	4,33	4,33

Base de cálculo do ICMS/ST	185,02	182,79
ICMS total	33,30	31,07
(-) ICMS próprio	-4,33	-4,33
(=) ICMS/ST	28,97	26,74

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	142,67	140,44
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,52	-10,52
Custo de Aquisição/Estoque	132,15	129,92
Margem de Lucro	23,79	23,39
Preço de Venda sem Tributos	155,94	153,31
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	171,84	168,94

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	171,84	168,94
(-) PIS/COFINS	-15,89	-15,63
(-) CMV	-132,15	-129,92
(=) Lucro Bruto	23,79	23,39

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	142,67	140,44
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,52	-10,52
(=) Custo de aquisição/Estoque	132,15	129,92
(-) ICMS recuperável	-4,33	-4,33
(-) ICMS/ST ressarcível	-28,97	-26,74
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	98,85	98,85
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	23,79	23,39
Preço de Venda sem Tributos	122,64	122,24
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	141,37	140,91
(+) ICMS/ST	32,98	35,64
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	174,35	176,54

Base de cálculo ICMS próprio	141,37	140,91
ICMS próprio	5,65	5,64

Base de cálculo do ICMS/ST	227,28	229,30
ICMS total	38,64	41,27
(-) ICMS próprio	-5,65	-5,64
(=) ICMS/ST	32,98	35,64

DRE		
Faturamento	174,35	176,54
(-) ICMS/ST	-32,98	-35,64
Receita de venda	141,37	140,91
(-) PIS/COFINS	-13,08	-13,03
(-) ICMS	-5,65	-5,64
(-) CMV	-98,85	-98,85
(=) Lucro Bruto	23,79	23,39

Descrição do produto:
Nível óptico

FINALIDADE: COMERCIALIZAÇÃO			Preço de venda com todos os tributos					
			Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Cliente Revendedor - RS			Cliente Revendedor - SC		
			Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	185,09	184,07	
Vendedor - SC	191,51	190,78				181,77	180,95	
Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	185,09			182,93	189,30		185,61
	Vendedor - SC	191,51			187,94	181,77		179,84
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	171,86	171,85		175,77	175,90	
		Vendedor - SC	178,00	178,11		168,94	168,94	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	171,86		171,84	171,86		174,35
		Vendedor - SC	178,00		176,54	178,00		168,94

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	27,25%	26,25%
Preço da Mercadoria	137,46	135,59
(+) IPI	20,62	20,34
(+) ICMS/ST	15,95	14,86
(=) Preço Total da Compra	174,02	170,79

Base de cálculo ICMS próprio	137,46	135,59
ICMS próprio	24,74	23,05

Base de cálculo do ICMS/ST	226,05	222,98
ICMS total	40,69	37,91
(-) ICMS próprio	-24,74	-23,05
(=) ICMS/ST	15,95	14,86

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	174,02	170,79
(-) PIS/COFINS recuperável	-14,62	-14,42
Custo de Aquisição/Estoque	159,40	156,36
Margem de Lucro	28,69	28,15
Preço de Venda sem Tributos	188,09	184,51
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	207,26	203,32

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	207,26	203,32
(-) PIS/COFINS	-19,17	-18,81
(-) CMV	-159,40	-156,36
(=) Lucro Bruto	28,69	28,15

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	174,02	170,79
(-) PIS/COFINS recuperável	-14,62	-14,42
(=) Custo de aquisição/Estoque	159,40	156,36
(-) ICMS recuperável	-24,74	-23,05
(-) ICMS/ST ressarcível	-15,95	-14,86
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	118,71	118,46
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	28,69	28,15
Preço de Venda sem Tributos	147,40	146,60
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	187,18	186,16
(+) ICMS/ST	25,78	29,09
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	212,96	215,25

Base de cálculo ICMS próprio	187,18	186,16
ICMS próprio	22,46	22,34

Base de cálculo do ICMS/ST	283,79	285,69
ICMS total	48,24	51,42
(-) ICMS próprio	-22,46	-22,34
(=) ICMS/ST	25,78	29,09

DRE		
Faturamento	212,96	215,25
(-) ICMS/ST	-25,78	-29,09
Receita de venda	187,18	186,16
(-) PIS/COFINS	-17,31	-17,22
(-) ICMS	-22,46	-22,34
(-) CMV	-118,71	-118,46
(=) Lucro Bruto	28,69	28,15

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
Preço da Mercadoria	126,98	126,98
(+) IPI	19,05	19,05
(+) ICMS/ST	25,10	22,40
(=) Preço Total da Compra	171,13	168,43

Base de cálculo ICMS próprio	126,98	126,98
ICMS próprio	15,24	15,24

Base de cálculo do ICMS/ST	224,11	221,41
ICMS total	40,34	37,64
(-) ICMS próprio	-15,24	-15,24
(=) ICMS/ST	25,10	22,40

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	171,13	168,43
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,51	-13,51
Custo de Aquisição/Estoque	157,62	154,92
Margem de Lucro	28,37	27,89
Preço de Venda sem Tributos	186,00	182,81
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	204,96	201,44

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	204,96	201,44
(-) PIS/COFINS	-18,96	-18,63
(-) CMV	-157,62	-154,92
(=) Lucro Bruto	28,37	27,89

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	171,13	168,43
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,51	-13,51
(=) Custo de aquisição/Estoque	157,62	154,92
(-) ICMS recuperável	-15,24	-15,24
(-) ICMS/ST ressarcível	-25,10	-22,40
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	117,29	117,29
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	28,37	27,89
Preço de Venda sem Tributos	145,66	145,17
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	184,96	184,35
(+) ICMS/ST	25,48	28,80
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	210,44	213,15

Base de cálculo ICMS próprio	184,96	184,35
ICMS próprio	22,20	22,12

Base de cálculo do ICMS/ST	280,43	282,90
ICMS total	47,67	50,92
(-) ICMS próprio	-22,20	-22,12
(=) ICMS/ST	25,48	28,80

DRE		
Faturamento	210,44	213,15
(-) ICMS/ST	-25,48	-28,80
Receita de venda	184,96	184,35
(-) PIS/COFINS	-17,11	-17,05
(-) ICMS	-22,20	-22,12
(-) CMV	-117,29	-117,29
(=) Lucro Bruto	28,37	27,89

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * origem estrangeira
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
Preço da Mercadoria	115,27	115,27
(+) IPI	17,29	17,29
(+) ICMS/ST	35,34	32,66
(=) Preço Total da Compra	167,90	165,23

Base de cálculo ICMS próprio	115,27	115,27
ICMS próprio	4,61	4,61

Base de cálculo do ICMS/ST	221,93	219,26
ICMS total	39,95	37,27
(-) ICMS próprio	-4,61	-4,61
(=) ICMS/ST	35,34	32,66

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	167,90	165,23
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,26	-12,26
Custo de Aquisição/Estoque	155,64	152,97
Margem de Lucro	28,02	27,53
Preço de Venda sem Tributos	183,65	180,50
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	202,37	198,90

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	202,37	198,90
(-) PIS/COFINS	-18,72	-18,40
(-) CMV	-155,64	-152,97
(=) Lucro Bruto	28,02	27,53

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	167,90	165,23
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,26	-12,26
(=) Custo de aquisição/Estoque	155,64	152,97
(-) ICMS recuperável	-4,61	-4,61
(-) ICMS/ST ressarcível	-35,34	-32,66
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	115,69	115,69
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	28,02	27,53
Preço de Venda sem Tributos	143,71	143,23
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	165,66	165,10
(+) ICMS/ST	39,95	43,15
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	205,61	208,25

Base de cálculo ICMS próprio	165,66	165,10
ICMS próprio	6,63	6,60

Base de cálculo do ICMS/ST	273,99	276,40
ICMS total	46,58	49,75
(-) ICMS próprio	-6,63	-6,60
(=) ICMS/ST	39,95	43,15

DRE		
Faturamento	205,61	208,25
(-) ICMS/ST	-39,95	-43,15
Receita de venda	165,66	165,10
(-) PIS/COFINS	-15,32	-15,27
(-) ICMS	-6,63	-6,60
(-) CMV	-115,69	-115,69
(=) Lucro Bruto	28,02	27,53

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,65%	20,65%
Preço da Mercadoria	127,63	126,02
(+) IPI	19,14	18,90
(+) ICMS/ST	14,81	13,81
(=) Preço Total da Compra	161,58	158,74

Base de cálculo ICMS próprio	127,63	126,02
ICMS próprio	22,97	21,42

Base de cálculo do ICMS/ST	209,89	207,25
ICMS total	37,78	35,23
(-) ICMS próprio	-22,97	-21,42
(=) ICMS/ST	14,81	13,81

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	161,58	158,74
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,58	-13,41
Custo de Aquisição/Estoque	148,01	145,33
Margem de Lucro	26,64	26,16
Preço de Venda sem Tributos	174,65	171,49
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	192,45	188,97

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	192,45	188,97
(-) PIS/COFINS	-17,80	-17,48
(-) CMV	-148,01	-145,33
(=) Lucro Bruto	26,64	26,16

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	161,58	158,74
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,58	-13,41
(=) Custo de aquisição/Estoque	148,01	145,33
(-) ICMS recuperável	-22,97	-21,42
(-) ICMS/ST ressarcível	-14,81	-13,81
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	110,23	110,10
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	26,64	26,16
Preço de Venda sem Tributos	136,87	136,26
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	173,80	173,02
(+) ICMS/ST	23,94	27,03
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	197,74	200,06

Base de cálculo ICMS próprio	173,80	173,02
ICMS próprio	20,86	20,76

Base de cálculo do ICMS/ST	263,51	265,53
ICMS total	44,80	47,80
(-) ICMS próprio	-20,86	-20,76
(=) ICMS/ST	23,94	27,03

DRE		
Faturamento	197,74	200,06
(-) ICMS/ST	-23,94	-27,03
Receita de venda	173,80	173,02
(-) PIS/COFINS	-16,08	-16,00
(-) ICMS	-20,86	-20,76
(-) CMV	-110,23	-110,10
(=) Lucro Bruto	26,64	26,16

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	15,65%	15,65%
Preço da Mercadoria	118,55	118,55
(+) IPI	17,78	17,78
(+) ICMS/ST	23,43	20,91
(=) Preço Total da Compra	159,77	157,25

Base de cálculo ICMS próprio	118,55	118,55
ICMS próprio	14,23	14,23

Base de cálculo do ICMS/ST	209,23	206,71
ICMS total	37,66	35,14
(-) ICMS próprio	-14,23	-14,23
(=) ICMS/ST	23,43	20,91

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	159,77	157,25
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,61	-12,61
Custo de Aquisição/Estoque	147,16	144,64
Margem de Lucro	26,49	26,04
Preço de Venda sem Tributos	173,65	170,67
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	191,35	188,07

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	191,35	188,07
(-) PIS/COFINS	-17,70	-17,40
(-) CMV	-147,16	-144,64
(=) Lucro Bruto	26,49	26,04

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	159,77	157,25
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,61	-12,61
(=) Custo de aquisição/Estoque	147,16	144,64
(-) ICMS recuperável	-14,23	-14,23
(-) ICMS/ST ressarcível	-23,43	-20,91
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	109,50	109,50
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	26,49	26,04
Preço de Venda sem Tributos	135,99	135,53
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	172,68	172,11
(+) ICMS/ST	23,79	26,89
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	196,47	199,00

Base de cálculo ICMS próprio	172,68	172,11
ICMS próprio	20,72	20,65

Base de cálculo do ICMS/ST	261,81	264,12
ICMS total	44,51	47,54
(-) ICMS próprio	-20,72	-20,65
(=) ICMS/ST	23,79	26,89

DRE		
Faturamento	196,47	199,00
(-) ICMS/ST	-23,79	-26,89
Receita de venda	172,68	172,11
(-) PIS/COFINS	-15,97	-15,92
(-) ICMS	-20,72	-20,65
(-) CMV	-109,50	-109,50
(=) Lucro Bruto	26,49	26,04

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * origem estrangeira/nacionalizado
Margem de lucro sobre o custo: 18%

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	7,65%	7,65%
Preço da Mercadoria	108,28	108,28
(+) IPI	16,24	16,24
(+) ICMS/ST	33,19	30,68
(=) Preço Total da Compra	157,72	155,21

Base de cálculo ICMS próprio	108,28	108,28
ICMS próprio	4,33	4,33

Base de cálculo do ICMS/ST	208,48	205,96
ICMS total	37,53	35,01
(-) ICMS próprio	-4,33	-4,33
(=) ICMS/ST	33,19	30,68

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	157,72	155,21
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,52	-11,52
Custo de Aquisição/Estoque	146,20	143,69
Margem de Lucro	26,32	25,86
Preço de Venda sem Tributos	172,52	169,55
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	190,10	186,84

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	190,10	186,84
(-) PIS/COFINS	-17,58	-17,28
(-) CMV	-146,20	-143,69
(=) Lucro Bruto	26,32	25,86

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	157,72	155,21
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,52	-11,52
(=) Custo de aquisição/Estoque	146,20	143,69
(-) ICMS recuperável	-4,33	-4,33
(-) ICMS/ST ressarcível	-33,19	-30,68
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	108,68	108,68
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	26,32	25,86
Preço de Venda sem Tributos	134,99	134,54
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	155,61	155,09
(+) ICMS/ST	37,53	40,53
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	193,14	195,62

Base de cálculo ICMS próprio	155,61	155,09
ICMS próprio	6,22	6,20

Base de cálculo do ICMS/ST	257,38	259,64
ICMS total	43,75	46,74
(-) ICMS próprio	-6,22	-6,20
(=) ICMS/ST	37,53	40,53

DRE		
Faturamento	193,14	195,62
(-) ICMS/ST	-37,53	-40,53
Receita de venda	155,61	155,09
(-) PIS/COFINS	-14,39	-14,35
(-) ICMS	-6,22	-6,20
(-) CMV	-108,68	-108,68
(=) Lucro Bruto	26,32	25,86

Descrição do produto:
Metro

FINALIDADE: COMERCIALIZAÇÃO			Preço de venda com todos os tributos					
			Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Cliente Revendedor - RS			Cliente Revendedor - SC		
Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	207,26	204,96		212,96	210,44	
		Vendedor - SC	215,25	213,15		203,32	201,44	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	207,26		202,37	212,96		205,61
		Vendedor - SC	215,25		208,25	203,32		198,90
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	192,45	191,35		197,74	196,47	
		Vendedor - SC	200,06	199,00		188,97	188,07	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	192,45		190,10	192,45		193,14
		Vendedor - SC	200,06		195,62	200,06		186,84

**APÊNDICE D - SIMULAÇÃO DE CENÁRIOS - ANÁLISE DE VENDAS INTERNAS E INTERESTADUAIS - CONSUMIDOR FINAL
CONTRIBUINTE DO ICMS**

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	27,25%	26,25%
Preço da Mercadoria	137,46	135,59
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	9,40	8,76
(=) Preço Total da Compra	146,86	144,35

Base de cálculo ICMS próprio	137,46	135,59
ICMS próprio	24,74	23,05

Base de cálculo do ICMS/ST	189,69	187,12
ICMS total	34,14	31,81
(-) ICMS próprio	-24,74	-23,05
(=) ICMS/ST	9,40	8,76

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	146,86	144,35
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,71	-12,54
Custo de Aquisição/Estoque	134,14	131,81
Margem de Lucro	38,00	38,00
Preço de Venda sem Tributos	172,14	169,81
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	189,69	187,12

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	189,69	187,12
(-) PIS/COFINS	-17,55	-17,31
(-) CMV	-134,14	-131,81
(=) Lucro Bruto	38,00	38,00

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	146,86	144,35
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,71	-12,54
(=) Custo de aquisição/Estoque	134,14	131,81
(-) ICMS recuperável	-24,74	-23,05
(-) ICMS/ST ressarcível	-9,40	-8,76
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	100,00	100,00
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	38,00	38,00
Preço de Venda sem Tributos	138,00	138,00
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	175,24	175,24
(+) ICMS/ST DIFAL	10,56	12,82
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	185,79	188,06

Base de cálculo ICMS próprio	175,24	175,24
ICMS próprio	21,03	21,03

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	185,79	188,06
ICMS total	31,59	33,85
(-) ICMS próprio	-21,03	-21,03
(=) ICMS/ST DIFAL	10,56	12,82

DRE		
Faturamento	185,79	188,06
(-) ICMS/ST DIFAL	-10,56	-12,82
Receita de venda	175,24	175,24
(-) PIS/COFINS	-16,21	-16,21
(-) ICMS	-21,03	-21,03
(-) CMV	-100,00	-100,00
(=) Lucro Bruto	38,00	38,00

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
Preço da Mercadoria	126,98	126,98
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	18,61	16,35
(=) Preço Total da Compra	145,60	143,33

Base de cálculo ICMS próprio	126,98	126,98
ICMS próprio	15,24	15,24

Base de cálculo do ICMS/ST	188,06	185,79
ICMS total	33,85	31,59
(-) ICMS próprio	-15,24	-15,24
(=) ICMS/ST	18,61	16,35

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	145,60	143,33
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,75	-11,75
Custo de Aquisição/Estoque	133,85	131,59
Margem de Lucro	36,81	37,02
Preço de Venda sem Tributos	170,66	168,61
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	188,06	185,79

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	188,06	185,79
(-) PIS/COFINS	-17,40	-17,19
(-) CMV	-133,85	-131,59
(=) Lucro Bruto	36,81	37,02

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	145,60	143,33
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,75	-11,75
(=) Custo de aquisição/Estoque	133,85	131,59
(-) ICMS recuperável	-15,24	-15,24
(-) ICMS/ST ressarcível	-18,61	-16,35
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	100,00	100,00
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	36,81	37,02
Preço de Venda sem Tributos	136,81	137,02
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	173,73	174,00
(+) ICMS/ST DIFAL	10,47	12,73
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	184,20	186,73

Base de cálculo ICMS próprio	173,73	174,00
ICMS próprio	20,85	20,88

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	184,20	186,73
ICMS total	31,31	33,61
(-) ICMS próprio	-20,85	-20,88
(=) ICMS/ST DIFAL	10,47	12,73

DRE		
Faturamento	184,20	186,73
(-) ICMS/ST DIFAL	-10,47	-12,73
Receita de venda	173,73	174,00
(-) PIS/COFINS	-16,07	-16,09
(-) ICMS	-20,85	-20,88
(-) CMV	-100,00	-100,00
(=) Lucro Bruto	36,81	37,02

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem nacionalizado</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
Preço da Mercadoria	115,27	115,27
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	28,91	26,67
(=) Preço Total da Compra	144,19	141,94

Base de cálculo ICMS próprio	115,27	115,27
ICMS próprio	4,61	4,61

Base de cálculo do ICMS/ST	186,24	183,99
ICMS total	33,52	31,28
(-) ICMS próprio	-4,61	-4,61
(=) ICMS/ST	28,91	26,67

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	144,19	141,94
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,66	-10,66
Custo de Aquisição/Estoque	133,52	131,28
Margem de Lucro	35,49	35,70
Preço de Venda sem Tributos	169,01	166,97
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	186,24	183,99

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	186,24	183,99
(-) PIS/COFINS	-17,23	-17,02
(-) CMV	-133,52	-131,28
(=) Lucro Bruto	35,49	35,70

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	144,19	141,94
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,66	-10,66
(=) Custo de aquisição/Estoque	133,52	131,28
(-) ICMS recuperável	-4,61	-4,61
(-) ICMS/ST ressarcível	-28,91	-26,67
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	100,00	100,00
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	35,49	35,70
Preço de Venda sem Tributos	135,49	135,70
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	156,18	156,42
(+) ICMS/ST DIFAL	24,46	26,71
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	180,64	183,13

Base de cálculo ICMS próprio	156,18	156,42
ICMS próprio	6,25	6,26

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	180,64	183,13
ICMS total	30,71	32,96
(-) ICMS próprio	-6,25	-6,26
(=) ICMS/ST DIFAL	24,46	26,71

DRE		
Faturamento	180,64	183,13
(-) ICMS/ST DIFAL	-24,46	-26,71
Receita de venda	156,18	156,42
(-) PIS/COFINS	-14,45	-14,47
(-) ICMS	-6,25	-6,26
(-) CMV	-100,00	-100,00
(=) Lucro Bruto	35,49	35,70

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,65%	20,65%
Preço da Mercadoria	127,63	126,02
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	8,73	8,14
(=) Preço Total da Compra	136,36	134,17

Base de cálculo ICMS próprio	127,63	126,02
ICMS próprio	22,97	21,42

Base de cálculo do ICMS/ST	176,13	173,91
ICMS total	31,70	29,57
(-) ICMS próprio	-22,97	-21,42
(=) ICMS/ST	8,73	8,14

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	136,36	134,17
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,81	-11,66
Custo de Aquisição/Estoque	124,56	122,51
Margem de Lucro	35,28	35,32
Preço de Venda sem Tributos	159,84	157,83
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	176,13	173,91

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	176,13	173,91
(-) PIS/COFINS	-16,29	-16,09
(-) CMV	-124,56	-122,51
(=) Lucro Bruto	35,28	35,32

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	136,36	134,17
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,81	-11,66
(=) Custo de aquisição/Estoque	124,56	122,51
(-) ICMS recuperável	-22,97	-21,42
(-) ICMS/ST ressarcível	-8,73	-8,14
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	92,85	92,94
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	35,28	35,32
Preço de Venda sem Tributos	128,14	128,26
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	162,71	162,87
(+) ICMS/ST DIFAL	9,80	11,92
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	172,52	174,79

Base de cálculo ICMS próprio	162,71	162,87
ICMS próprio	19,53	19,54

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	172,52	174,79
ICMS total	29,33	31,46
(-) ICMS próprio	-19,53	-19,54
(=) ICMS/ST DIFAL	9,80	11,92

DRE		
Faturamento	172,52	174,79
(-) ICMS/ST DIFAL	-9,80	-11,92
Receita de venda	162,71	162,87
(-) PIS/COFINS	-15,05	-15,07
(-) ICMS	-19,53	-19,54
(-) CMV	-92,85	-92,94
(=) Lucro Bruto	35,28	35,32

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	15,65%	15,65%
Preço da Mercadoria	118,55	118,55
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	17,38	15,26
(=) Preço Total da Compra	135,93	133,82

Base de cálculo ICMS próprio	118,55	118,55
ICMS próprio	14,23	14,23

Base de cálculo do ICMS/ST	175,58	173,46
ICMS total	31,60	29,49
(-) ICMS próprio	-14,23	-14,23
(=) ICMS/ST	17,38	15,26

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	135,93	133,82
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,97	-10,97
Custo de Aquisição/Estoque	124,96	122,85
Margem de Lucro	34,37	34,57
Preço de Venda sem Tributos	159,33	157,41
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	175,58	173,46

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	175,58	173,46
(-) PIS/COFINS	-16,24	-16,05
(-) CMV	-124,96	-122,85
(=) Lucro Bruto	34,37	34,57

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	135,93	133,82
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,97	-10,97
(=) Custo de aquisição/Estoque	124,96	122,85
(-) ICMS recuperável	-14,23	-14,23
(-) ICMS/ST ressarcível	-17,38	-15,26
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	93,36	93,36
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	34,37	34,57
Preço de Venda sem Tributos	127,73	127,93
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	162,20	162,45
(+) ICMS/ST DIFAL	9,77	11,89
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	171,97	174,33

Base de cálculo ICMS próprio	162,20	162,45
ICMS próprio	19,46	19,49

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	171,97	174,33
ICMS total	29,23	31,38
(-) ICMS próprio	-19,46	-19,49
(=) ICMS/ST DIFAL	9,77	11,89

DRE		
Faturamento	171,97	174,33
(-) ICMS/ST DIFAL	-9,77	-11,89
Receita de venda	162,20	162,45
(-) PIS/COFINS	-15,00	-15,03
(-) ICMS	-19,46	-19,49
(-) CMV	-93,36	-93,36
(=) Lucro Bruto	34,37	34,57

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	7,65%	7,65%
Preço da Mercadoria	108,28	108,28
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	27,16	25,05
(=) Preço Total da Compra	135,44	133,33

Base de cálculo ICMS próprio	108,28	108,28
ICMS próprio	4,33	4,33

Base de cálculo do ICMS/ST	174,94	172,84
ICMS total	31,49	29,38
(-) ICMS próprio	-4,33	-4,33
(=) ICMS/ST	27,16	25,05

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	135,44	133,33
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,02	-10,02
Custo de Aquisição/Estoque	125,43	123,32
Margem de Lucro	33,34	33,53
Preço de Venda sem Tributos	158,76	156,85
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	174,94	172,84

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	174,94	172,84
(-) PIS/COFINS	-16,18	-15,99
(-) CMV	-125,43	-123,32
(=) Lucro Bruto	33,34	33,53

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	135,44	133,33
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,02	-10,02
(=) Custo de aquisição/Estoque	125,43	123,32
(-) ICMS recuperável	-4,33	-4,33
(-) ICMS/ST ressarcível	-27,16	-25,05
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	93,94	93,94
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	33,34	33,53
Preço de Venda sem Tributos	127,27	127,47
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	146,71	146,94
(+) ICMS/ST DIFAL	22,98	25,09
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	169,69	172,02

Base de cálculo ICMS próprio	146,71	146,94
ICMS próprio	5,87	5,88

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	169,69	172,02
ICMS total	28,85	30,96
(-) ICMS próprio	-5,87	-5,88
(=) ICMS/ST DIFAL	22,98	25,09

DRE		
Faturamento	169,69	172,02
(-) ICMS/ST DIFAL	-22,98	-25,09
Receita de venda	146,71	146,94
(-) PIS/COFINS	-13,57	-13,59
(-) ICMS	-5,87	-5,88
(-) CMV	-93,94	-93,94
(=) Lucro Bruto	33,34	33,53

Descrição do produto:
Disco de corte

FINALIDADE: USO/CONSUMO			Preço de venda com todos os tributos					
			Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Cliente Contribuinte - RS			Cliente Contribuinte - SC		
			Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	189,69	188,06	
Vendedor - SC	188,06	186,73				187,12	185,79	
Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	189,69			186,24	185,79		180,64
	Vendedor - SC	188,06			183,13	187,12		183,99
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	176,13	175,58		172,52	171,97	
		Vendedor - SC	174,79	174,33		173,91	173,46	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	176,13		174,94	176,13		169,69
		Vendedor - SC	174,79		172,02	174,79		172,84

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	27,25%	26,25%
Preço da Mercadoria	137,46	135,59
(+) IPI	11,00	10,85
(+) ICMS/ST	12,40	11,55
(=) Preço Total da Compra	160,85	157,99

Base de cálculo ICMS próprio	137,46	135,59
ICMS próprio	24,74	23,05

Base de cálculo do ICMS/ST	206,35	203,55
ICMS total	37,14	34,60
(-) ICMS próprio	-24,74	-23,05
(=) ICMS/ST	12,40	11,55

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	160,85	157,99
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,73	-13,55
Custo de Aquisição/Estoque	147,12	144,45
Margem de Lucro	40,14	40,28
Preço de Venda sem Tributos	187,26	184,72
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	206,35	203,55

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	206,35	203,55
(-) PIS/COFINS	-19,09	-18,83
(-) CMV	-147,12	-144,45
(=) Lucro Bruto	40,14	40,28

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	160,85	157,99
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,73	-13,55
(=) Custo de aquisição/Estoque	147,12	144,45
(-) ICMS recuperável	-24,74	-23,05
(-) ICMS/ST ressarcível	-12,40	-11,55
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	109,98	109,84
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	40,14	40,28
Preço de Venda sem Tributos	150,12	150,12
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	190,63	190,63
(+) ICMS/ST DIFAL	11,48	13,95
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	202,11	204,58

Base de cálculo ICMS próprio	190,63	190,63
ICMS próprio	22,88	22,88

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	202,11	204,58
ICMS total	34,36	36,82
(-) ICMS próprio	-22,88	-22,88
(=) ICMS/ST DIFAL	11,48	13,95

DRE		
Faturamento	202,11	204,58
(-) ICMS/ST DIFAL	-11,48	-13,95
Receita de venda	190,63	190,63
(-) PIS/COFINS	-17,63	-17,63
(-) ICMS	-22,88	-22,88
(-) CMV	-109,98	-109,84
(=) Lucro Bruto	40,14	40,28

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
Preço da Mercadoria	126,98	126,98
(+) IPI	10,16	10,16
(+) ICMS/ST	21,59	19,12
(=) Preço Total da Compra	158,73	156,26

Base de cálculo ICMS próprio	126,98	126,98
ICMS próprio	15,24	15,24

Base de cálculo do ICMS/ST	204,58	202,11
ICMS total	36,82	34,36
(-) ICMS próprio	-15,24	-15,24
(=) ICMS/ST	21,59	19,12

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	158,73	156,26
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,69	-12,69
Custo de Aquisição/Estoque	146,04	143,58
Margem de Lucro	39,61	39,84
Preço de Venda sem Tributos	185,65	183,42
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	204,58	202,11

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	204,58	202,11
(-) PIS/COFINS	-18,92	-18,70
(-) CMV	-146,04	-143,58
(=) Lucro Bruto	39,61	39,84

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	158,73	156,26
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,69	-12,69
(=) Custo de aquisição/Estoque	146,04	143,58
(-) ICMS recuperável	-15,24	-15,24
(-) ICMS/ST ressarcível	-21,59	-19,12
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	109,22	109,22
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	39,61	39,84
Preço de Venda sem Tributos	148,83	149,06
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	188,99	189,28
(+) ICMS/ST DIFAL	11,38	13,85
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	200,38	203,13

Base de cálculo ICMS próprio	188,99	189,28
ICMS próprio	22,68	22,71

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	200,38	203,13
ICMS total	34,06	36,56
(-) ICMS próprio	-22,68	-22,71
(=) ICMS/ST DIFAL	11,38	13,85

DRE		
Faturamento	200,38	203,13
(-) ICMS/ST DIFAL	-11,38	-13,85
Receita de venda	188,99	189,28
(-) PIS/COFINS	-17,48	-17,51
(-) ICMS	-22,68	-22,71
(-) CMV	-109,22	-109,22
(=) Lucro Bruto	39,61	39,84

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
Preço da Mercadoria	115,27	115,27
(+) IPI	9,22	9,22
(+) ICMS/ST	31,86	29,42
(=) Preço Total da Compra	156,35	153,91

Base de cálculo ICMS próprio	115,27	115,27
ICMS próprio	4,61	4,61

Base de cálculo do ICMS/ST	202,59	200,15
ICMS total	36,47	34,03
(-) ICMS próprio	-4,61	-4,61
(=) ICMS/ST	31,86	29,42

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	156,35	153,91
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,52	-11,52
Custo de Aquisição/Estoque	144,84	142,39
Margem de Lucro	39,02	39,24
Preço de Venda sem Tributos	183,85	181,64
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	202,59	200,15

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	202,59	200,15
(-) PIS/COFINS	-18,74	-18,51
(-) CMV	-144,84	-142,39
(=) Lucro Bruto	39,02	39,24

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	156,35	153,91
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,52	-11,52
(=) Custo de aquisição/Estoque	144,84	142,39
(-) ICMS recuperável	-4,61	-4,61
(-) ICMS/ST ressarcível	-31,86	-29,42
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	108,37	108,37
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	39,02	39,24
Preço de Venda sem Tributos	147,39	147,61
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	169,90	170,16
(+) ICMS/ST DIFAL	26,61	29,05
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	196,51	199,21

Base de cálculo ICMS próprio	169,90	170,16
ICMS próprio	6,80	6,81

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	196,51	199,21
ICMS total	33,41	35,86
(-) ICMS próprio	-6,80	-6,81
(=) ICMS/ST DIFAL	26,61	29,05

DRE		
Faturamento	196,51	199,21
(-) ICMS/ST DIFAL	-26,61	-29,05
Receita de venda	169,90	170,16
(-) PIS/COFINS	-15,72	-15,74
(-) ICMS	-6,80	-6,81
(-) CMV	-108,37	-108,37
(=) Lucro Bruto	39,02	39,24

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,65%	20,65%
Preço da Mercadoria	127,63	126,02
(+) IPI	10,21	10,08
(+) ICMS/ST	11,51	10,74
(=) Preço Total da Compra	149,36	146,84

Base de cálculo ICMS próprio	127,63	126,02
ICMS próprio	22,97	21,42

Base de cálculo do ICMS/ST	191,60	189,19
ICMS total	34,49	32,16
(-) ICMS próprio	-22,97	-21,42
(=) ICMS/ST	11,51	10,74

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	149,36	146,84
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,75	-12,59
Custo de Aquisição/Estoque	136,61	134,25
Margem de Lucro	37,27	37,43
Preço de Venda sem Tributos	173,88	171,69
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	191,60	189,19

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	191,60	189,19
(-) PIS/COFINS	-17,72	-17,50
(-) CMV	-136,61	-134,25
(=) Lucro Bruto	37,27	37,43

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	149,36	146,84
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,75	-12,59
(=) Custo de aquisição/Estoque	136,61	134,25
(-) ICMS recuperável	-22,97	-21,42
(-) ICMS/ST ressarcível	-11,51	-10,74
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	102,12	102,09
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	37,27	37,43
Preço de Venda sem Tributos	139,39	139,53
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	177,00	177,18
(+) ICMS/ST DIFAL	10,66	12,96
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	187,67	190,14

Base de cálculo ICMS próprio	177,00	177,18
ICMS próprio	21,24	21,26

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	187,67	190,14
ICMS total	31,90	34,23
(-) ICMS próprio	-21,24	-21,26
(=) ICMS/ST DIFAL	10,66	12,96

DRE		
Faturamento	187,67	190,14
(-) ICMS/ST DIFAL	-10,66	-12,96
Receita de venda	177,00	177,18
(-) PIS/COFINS	-16,37	-16,39
(-) ICMS	-21,24	-21,26
(-) CMV	-102,12	-102,09
(=) Lucro Bruto	37,27	37,43

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	15,65%	15,65%
Preço da Mercadoria	118,55	118,55
(+) IPI	9,48	9,48
(+) ICMS/ST	20,15	17,85
(=) Preço Total da Compra	148,19	145,89

Base de cálculo ICMS próprio	118,55	118,55
ICMS próprio	14,23	14,23

Base de cálculo do ICMS/ST	191,00	188,69
ICMS total	34,38	32,08
(-) ICMS próprio	-14,23	-14,23
(=) ICMS/ST	20,15	17,85

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	148,19	145,89
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,84	-11,84
Custo de Aquisição/Estoque	136,35	134,05
Margem de Lucro	36,98	37,19
Preço de Venda sem Tributos	173,33	171,24
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	191,00	188,69

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	191,00	188,69
(-) PIS/COFINS	-17,67	-17,45
(-) CMV	-136,35	-134,05
(=) Lucro Bruto	36,98	37,19

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	148,19	145,89
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,84	-11,84
(=) Custo de aquisição/Estoque	136,35	134,05
(-) ICMS recuperável	-14,23	-14,23
(-) ICMS/ST ressarcível	-20,15	-17,85
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	101,97	101,97
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	36,98	37,19
Preço de Venda sem Tributos	138,95	139,16
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	176,44	176,71
(+) ICMS/ST DIFAL	10,63	12,93
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	187,07	189,64

Base de cálculo ICMS próprio	176,44	176,71
ICMS próprio	21,17	21,21

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	187,07	189,64
ICMS total	31,80	34,14
(-) ICMS próprio	-21,17	-21,21
(=) ICMS/ST DIFAL	10,63	12,93

DRE		
Faturamento	187,07	189,64
(-) ICMS/ST DIFAL	-10,63	-12,93
Receita de venda	176,44	176,71
(-) PIS/COFINS	-16,32	-16,35
(-) ICMS	-21,17	-21,21
(-) CMV	-101,97	-101,97
(=) Lucro Bruto	36,98	37,19

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	7,65%	7,65%
Preço da Mercadoria	108,28	108,28
(+) IPI	8,66	8,66
(+) ICMS/ST	29,92	27,63
(=) Preço Total da Compra	146,87	144,58

Base de cálculo ICMS próprio	108,28	108,28
ICMS próprio	4,33	4,33

Base de cálculo do ICMS/ST	190,31	188,02
ICMS total	34,26	31,96
(-) ICMS próprio	-4,33	-4,33
(=) ICMS/ST	29,92	27,63

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	146,87	144,58
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,82	-10,82
Custo de Aquisição/Estoque	136,05	133,76
Margem de Lucro	36,65	36,86
Preço de Venda sem Tributos	172,71	170,62
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	190,31	188,02

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	190,31	188,02
(-) PIS/COFINS	-17,60	-17,39
(-) CMV	-136,05	-133,76
(=) Lucro Bruto	36,65	36,86

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	146,87	144,58
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,82	-10,82
(=) Custo de aquisição/Estoque	136,05	133,76
(-) ICMS recuperável	-4,33	-4,33
(-) ICMS/ST ressarcível	-29,92	-27,63
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	101,80	101,80
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	36,65	36,86
Preço de Venda sem Tributos	138,45	138,66
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	159,60	159,84
(+) ICMS/ST DIFAL	25,00	27,29
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	184,59	187,13

Base de cálculo ICMS próprio	159,60	159,84
ICMS próprio	6,38	6,39

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	184,59	187,13
ICMS total	31,38	33,68
(-) ICMS próprio	-6,38	-6,39
(=) ICMS/ST DIFAL	25,00	27,29

DRE		
Faturamento	184,59	187,13
(-) ICMS/ST DIFAL	-25,00	-27,29
Receita de venda	159,60	159,84
(-) PIS/COFINS	-14,76	-14,79
(-) ICMS	-6,38	-6,39
(-) CMV	-101,80	-101,80
(=) Lucro Bruto	36,65	36,86

Descrição do produto:
Broca Helicoidal

FINALIDADE: USO/CONSUMO			Preço de venda com todos os tributos					
			Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Cliente Contribuinte - RS			Cliente Contribuinte - SC		
			Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	206,35	204,58	
Vendedor - SC	204,58	203,13				203,55	202,11	
Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	206,35			202,59	202,11		196,51
	Vendedor - SC	204,58			199,21	203,55		200,15
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	191,60	191,00		187,67	187,07	
		Vendedor - SC	190,14	189,64		189,19	188,69	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	191,60		190,31	191,60		184,59
		Vendedor - SC	190,14		187,13	190,14		188,02

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	27,25%	26,25%
Preço da Mercadoria	137,46	135,59
(+) IPI	6,87	6,78
(+) ICMS/ST	11,37	10,59
(=) Preço Total da Compra	155,70	152,96

Base de cálculo ICMS próprio	137,46	135,59
ICMS próprio	24,74	23,05

Base de cálculo do ICMS/ST	200,62	197,90
ICMS total	36,11	33,64
(-) ICMS próprio	-24,74	-23,05
(=) ICMS/ST	11,37	10,59

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	155,70	152,96
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,35	-13,17
Custo de Aquisição/Estoque	142,35	139,80
Margem de Lucro	39,71	39,80
Preço de Venda sem Tributos	182,06	179,59
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	200,62	197,90

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	200,62	197,90
(-) PIS/COFINS	-18,56	-18,31
(-) CMV	-142,35	-139,80
(=) Lucro Bruto	39,71	39,80

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	155,70	152,96
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,35	-13,17
(=) Custo de aquisição/Estoque	142,35	139,80
(-) ICMS recuperável	-24,74	-23,05
(-) ICMS/ST ressarcível	-11,37	-10,59
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	106,24	106,15
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	39,71	39,80
Preço de Venda sem Tributos	145,95	145,95
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	185,33	185,33
(+) ICMS/ST DIFAL	11,16	13,56
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	196,50	198,89

Base de cálculo ICMS próprio	185,33	185,33
ICMS próprio	22,24	22,24

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	196,50	198,89
ICMS total	33,40	35,80
(-) ICMS próprio	-22,24	-22,24
(=) ICMS/ST DIFAL	11,16	13,56

DRE		
Faturamento	196,50	198,89
(-) ICMS/ST DIFAL	-11,16	-13,56
Receita de venda	185,33	185,33
(-) PIS/COFINS	-17,14	-17,14
(-) ICMS	-22,24	-22,24
(-) CMV	-106,24	-106,15
(=) Lucro Bruto	39,71	39,80

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
Preço da Mercadoria	126,98	126,98
(+) IPI	6,35	6,35
(+) ICMS/ST	20,56	18,17
(=) Preço Total da Compra	153,90	151,50

Base de cálculo ICMS próprio	126,98	126,98
ICMS próprio	15,24	15,24

Base de cálculo do ICMS/ST	198,89	196,50
ICMS total	35,80	33,40
(-) ICMS próprio	-15,24	-15,24
(=) ICMS/ST	20,56	18,17

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	153,90	151,50
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,33	-12,33
Custo de Aquisição/Estoque	141,56	139,17
Margem de Lucro	38,93	39,16
Preço de Venda sem Tributos	180,50	178,32
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	198,89	196,50

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	198,89	196,50
(-) PIS/COFINS	-18,40	-18,18
(-) CMV	-141,56	-139,17
(=) Lucro Bruto	38,93	39,16

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	153,90	151,50
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,33	-12,33
(=) Custo de aquisição/Estoque	141,56	139,17
(-) ICMS recuperável	-15,24	-15,24
(-) ICMS/ST ressarcível	-20,56	-18,17
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	105,76	105,76
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	38,93	39,16
Preço de Venda sem Tributos	144,70	144,92
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	183,74	184,02
(+) ICMS/ST DIFAL	11,07	13,47
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	194,81	197,49

Base de cálculo ICMS próprio	183,74	184,02
ICMS próprio	22,05	22,08

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	194,81	197,49
ICMS total	33,12	35,55
(-) ICMS próprio	-22,05	-22,08
(=) ICMS/ST DIFAL	11,07	13,47

DRE		
Faturamento	194,81	197,49
(-) ICMS/ST DIFAL	-11,07	-13,47
Receita de venda	183,74	184,02
(-) PIS/COFINS	-17,00	-17,02
(-) ICMS	-22,05	-22,08
(-) CMV	-105,76	-105,76
(=) Lucro Bruto	38,93	39,16

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
Preço da Mercadoria	115,27	115,27
(+) IPI	5,76	5,76
(+) ICMS/ST	30,84	28,47
(=) Preço Total da Compra	151,88	149,51

Base de cálculo ICMS próprio	115,27	115,27
ICMS próprio	4,61	4,61

Base de cálculo do ICMS/ST	196,97	194,59
ICMS total	35,45	33,08
(-) ICMS próprio	-4,61	-4,61
(=) ICMS/ST	30,84	28,47

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	151,88	149,51
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,20	-11,20
Custo de Aquisição/Estoque	140,68	138,31
Margem de Lucro	38,06	38,28
Preço de Venda sem Tributos	178,75	176,59
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	196,97	194,59

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	196,97	194,59
(-) PIS/COFINS	-18,22	-18,00
(-) CMV	-140,68	-138,31
(=) Lucro Bruto	38,06	38,28

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	151,88	149,51
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,20	-11,20
(=) Custo de aquisição/Estoque	140,68	138,31
(-) ICMS recuperável	-4,61	-4,61
(-) ICMS/ST ressarcível	-30,84	-28,47
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	105,23	105,23
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	38,06	38,28
Preço de Venda sem Tributos	143,29	143,51
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	165,18	165,43
(+) ICMS/ST DIFAL	25,87	28,24
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	191,05	193,68

Base de cálculo ICMS próprio	165,18	165,43
ICMS próprio	6,61	6,62

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	191,05	193,68
ICMS total	32,48	34,86
(-) ICMS próprio	-6,61	-6,62
(=) ICMS/ST DIFAL	25,87	28,24

DRE		
Faturamento	191,05	193,68
(-) ICMS/ST DIFAL	-25,87	-28,24
Receita de venda	165,18	165,43
(-) PIS/COFINS	-15,28	-15,30
(-) ICMS	-6,61	-6,62
(-) CMV	-105,23	-105,23
(=) Lucro Bruto	38,06	38,28

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,65%	20,65%
Preço da Mercadoria	127,63	126,02
(+) IPI	6,38	6,30
(+) ICMS/ST	10,56	9,84
(=) Preço Total da Compra	144,57	142,17

Base de cálculo ICMS próprio	127,63	126,02
ICMS próprio	22,97	21,42

Base de cálculo do ICMS/ST	186,28	183,93
ICMS total	33,53	31,27
(-) ICMS próprio	-22,97	-21,42
(=) ICMS/ST	10,56	9,84

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	144,57	142,17
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,40	-12,24
Custo de Aquisição/Estoque	132,17	129,93
Margem de Lucro	36,87	36,99
Preço de Venda sem Tributos	169,05	166,92
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	186,28	183,93

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	186,28	183,93
(-) PIS/COFINS	-17,23	-17,01
(-) CMV	-132,17	-129,93
(=) Lucro Bruto	36,87	36,99

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	144,57	142,17
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,40	-12,24
(=) Custo de aquisição/Estoque	132,17	129,93
(-) ICMS recuperável	-22,97	-21,42
(-) ICMS/ST ressarcível	-10,56	-9,84
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	98,64	98,66
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	36,87	36,99
Preço de Venda sem Tributos	135,52	135,65
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	172,09	172,25
(+) ICMS/ST DIFAL	10,37	12,60
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	182,45	184,86

Base de cálculo ICMS próprio	172,09	172,25
ICMS próprio	20,65	20,67

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	182,45	184,86
ICMS total	31,02	33,27
(-) ICMS próprio	-20,65	-20,67
(=) ICMS/ST DIFAL	10,37	12,60

DRE		
Faturamento	182,45	184,86
(-) ICMS/ST DIFAL	-10,37	-12,60
Receita de venda	172,09	172,25
(-) PIS/COFINS	-15,92	-15,93
(-) ICMS	-20,65	-20,67
(-) CMV	-98,64	-98,66
(=) Lucro Bruto	36,87	36,99

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	15,65%	15,65%
Preço da Mercadoria	118,55	118,55
(+) IPI	5,93	5,93
(+) ICMS/ST	19,20	16,96
(=) Preço Total da Compra	143,68	141,44

Base de cálculo ICMS próprio	118,55	118,55
ICMS próprio	14,23	14,23

Base de cálculo do ICMS/ST	185,69	183,45
ICMS total	33,42	31,19
(-) ICMS próprio	-14,23	-14,23
(=) ICMS/ST	19,20	16,96

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	143,68	141,44
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,51	-11,51
Custo de Aquisição/Estoque	132,16	129,93
Margem de Lucro	36,35	36,56
Preço de Venda sem Tributos	168,51	166,48
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	185,69	183,45

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	185,69	183,45
(-) PIS/COFINS	-17,18	-16,97
(-) CMV	-132,16	-129,93
(=) Lucro Bruto	36,35	36,56

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	143,68	141,44
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,51	-11,51
(=) Custo de aquisição/Estoque	132,16	129,93
(-) ICMS recuperável	-14,23	-14,23
(-) ICMS/ST ressarcível	-19,20	-16,96
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	98,74	98,74
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	36,35	36,56
Preço de Venda sem Tributos	135,09	135,30
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	171,54	171,80
(+) ICMS/ST DIFAL	10,33	12,57
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	181,88	184,38

Base de cálculo ICMS próprio	171,54	171,80
ICMS próprio	20,59	20,62

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	181,88	184,38
ICMS total	30,92	33,19
(-) ICMS próprio	-20,59	-20,62
(=) ICMS/ST DIFAL	10,33	12,57

DRE		
Faturamento	181,88	184,38
(-) ICMS/ST DIFAL	-10,33	-12,57
Receita de venda	171,54	171,80
(-) PIS/COFINS	-15,87	-15,89
(-) ICMS	-20,59	-20,62
(-) CMV	-98,74	-98,74
(=) Lucro Bruto	36,35	36,56

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	7,65%	7,65%
Preço da Mercadoria	108,28	108,28
(+) IPI	5,41	5,41
(+) ICMS/ST	28,97	26,74
(=) Preço Total da Compra	142,67	140,44

Base de cálculo ICMS próprio	108,28	108,28
ICMS próprio	4,33	4,33

Base de cálculo do ICMS/ST	185,02	182,79
ICMS total	33,30	31,07
(-) ICMS próprio	-4,33	-4,33
(=) ICMS/ST	28,97	26,74

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	142,67	140,44
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,52	-10,52
Custo de Aquisição/Estoque	132,15	129,92
Margem de Lucro	35,75	35,96
Preço de Venda sem Tributos	167,91	165,88
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	185,02	182,79

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	185,02	182,79
(-) PIS/COFINS	-17,11	-16,91
(-) CMV	-132,15	-129,92
(=) Lucro Bruto	35,75	35,96

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	142,67	140,44
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,52	-10,52
(=) Custo de aquisição/Estoque	132,15	129,92
(-) ICMS recuperável	-4,33	-4,33
(-) ICMS/ST ressarcível	-28,97	-26,74
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	98,85	98,85
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	35,75	35,96
Preço de Venda sem Tributos	134,60	134,81
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	155,16	155,40
(+) ICMS/ST DIFAL	24,30	26,53
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	179,47	181,93

Base de cálculo ICMS próprio	155,16	155,40
ICMS próprio	6,21	6,22

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	179,47	181,93
ICMS total	30,51	32,75
(-) ICMS próprio	-6,21	-6,22
(=) ICMS/ST DIFAL	24,30	26,53

DRE		
Faturamento	179,47	181,93
(-) ICMS/ST DIFAL	-24,30	-26,53
Receita de venda	155,16	155,40
(-) PIS/COFINS	-14,35	-14,37
(-) ICMS	-6,21	-6,22
(-) CMV	-98,85	-98,85
(=) Lucro Bruto	35,75	35,96

Descrição do produto:
Nível óptico

FINALIDADE: USO/CONSUMO			Preço de venda com todos os tributos					
			Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Cliente Contribuinte - RS			Cliente Contribuinte - SC		
			Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	200,62	198,89	
Vendedor - SC	198,89	197,49				197,90	196,50	
Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	200,62			196,97	196,50		191,05
	Vendedor - SC	198,89			193,68	197,90		194,59
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	186,28	185,69		182,45	181,88	
		Vendedor - SC	184,86	184,38		183,93	183,45	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	186,28		185,02	186,28		179,47
		Vendedor - SC	184,86		181,93	184,86		182,79

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	27,25%	26,25%
Preço da Mercadoria	137,46	135,59
(+) IPI	20,62	20,34
(+) ICMS/ST DIFAL	15,95	14,86
(=) Preço Total da Compra	174,02	170,79

Base de cálculo ICMS próprio	137,46	135,59
ICMS próprio	24,74	23,05

Base de cálculo do ICMS/ST	226,05	222,98
ICMS total	40,69	37,91
(-) ICMS próprio	-24,74	-23,05
(=) ICMS/ST	15,95	14,86

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	174,02	170,79
(-) PIS/COFINS recuperável	-14,62	-14,42
Custo de Aquisição/Estoque	159,40	156,36
Margem de Lucro	45,74	45,99
Preço de Venda sem Tributos	205,14	202,36
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	226,05	222,98

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	226,05	222,98
(-) PIS/COFINS	-20,91	-20,63
(-) CMV	-159,40	-156,36
(=) Lucro Bruto	45,74	45,99

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	174,02	170,79
(-) PIS/COFINS recuperável	-14,62	-14,42
(=) Custo de aquisição/Estoque	159,40	156,36
(-) ICMS recuperável	-24,74	-23,05
(-) ICMS/ST ressarcível	-15,95	-14,86
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	118,71	118,46
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	45,74	45,99
Preço de Venda sem Tributos	164,45	164,45
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	208,83	208,83
(+) ICMS/ST DIFAL	12,58	15,28
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	221,41	224,11

Base de cálculo ICMS próprio	208,83	208,83
ICMS próprio	25,06	25,06

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	221,41	224,11
ICMS total	37,64	40,34
(-) ICMS próprio	-25,06	-25,06
(=) ICMS/ST DIFAL	12,58	15,28

DRE		
Faturamento	221,41	224,11
(-) ICMS/ST DIFAL	-12,58	-15,28
Receita de venda	208,83	208,83
(-) PIS/COFINS	-19,32	-19,32
(-) ICMS	-25,06	-25,06
(-) CMV	-118,71	-118,46
(=) Lucro Bruto	45,74	45,99

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
Preço da Mercadoria	126,98	126,98
(+) IPI	19,05	19,05
(+) ICMS/ST	25,10	22,40
(=) Preço Total da Compra	171,13	168,43

Base de cálculo ICMS próprio	126,98	126,98
ICMS próprio	15,24	15,24

Base de cálculo do ICMS/ST	224,11	221,41
ICMS total	40,34	37,64
(-) ICMS próprio	-15,24	-15,24
(=) ICMS/ST	25,10	22,40

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	171,13	168,43
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,51	-13,51
Custo de Aquisição/Estoque	157,62	154,92
Margem de Lucro	45,75	46,00
Preço de Venda sem Tributos	203,38	200,93
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	224,11	221,41

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	224,11	221,41
(-) PIS/COFINS	-20,73	-20,48
(-) CMV	-157,62	-154,92
(=) Lucro Bruto	45,75	46,00

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	171,13	168,43
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,51	-13,51
(=) Custo de aquisição/Estoque	157,62	154,92
(-) ICMS recuperável	-15,24	-15,24
(-) ICMS/ST ressarcível	-25,10	-22,40
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	117,29	117,29
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	45,75	46,00
Preço de Venda sem Tributos	163,04	163,29
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	207,03	207,35
(+) ICMS/ST DIFAL	12,47	15,17
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	219,50	222,52

Base de cálculo ICMS próprio	207,03	207,35
ICMS próprio	24,84	24,88

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	219,50	222,52
ICMS total	37,32	40,05
(-) ICMS próprio	-24,84	-24,88
(=) ICMS/ST DIFAL	12,47	15,17

DRE		
Faturamento	219,50	222,52
(-) ICMS/ST DIFAL	-12,47	-15,17
Receita de venda	207,03	207,35
(-) PIS/COFINS	-19,15	-19,18
(-) ICMS	-24,84	-24,88
(-) CMV	-117,29	-117,29
(=) Lucro Bruto	45,75	46,00

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
Preço da Mercadoria	115,27	115,27
(+) IPI	17,29	17,29
(+) ICMS/ST	35,34	32,66
(=) Preço Total da Compra	167,90	165,23

Base de cálculo ICMS próprio	115,27	115,27
ICMS próprio	4,61	4,61

Base de cálculo do ICMS/ST	221,93	219,26
ICMS total	39,95	37,27
(-) ICMS próprio	-4,61	-4,61
(=) ICMS/ST	35,34	32,66

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	167,90	165,23
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,26	-12,26
Custo de Aquisição/Estoque	155,64	152,97
Margem de Lucro	45,76	46,01
Preço de Venda sem Tributos	201,40	198,98
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	221,93	219,26

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	221,93	219,26
(-) PIS/COFINS	-20,53	-20,28
(-) CMV	-155,64	-152,97
(=) Lucro Bruto	45,76	46,01

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	167,90	165,23
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,26	-12,26
(=) Custo de aquisição/Estoque	155,64	152,97
(-) ICMS recuperável	-4,61	-4,61
(-) ICMS/ST ressarcível	-35,34	-32,66
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	115,69	115,69
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	45,76	46,01
Preço de Venda sem Tributos	161,46	161,70
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	186,12	186,40
(+) ICMS/ST DIFAL	29,15	31,82
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	215,27	218,23

Base de cálculo ICMS próprio	186,12	186,40
ICMS próprio	7,44	7,46

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	215,27	218,23
ICMS total	36,60	39,28
(-) ICMS próprio	-7,44	-7,46
(=) ICMS/ST DIFAL	29,15	31,82

DRE		
Faturamento	215,27	218,23
(-) ICMS/ST DIFAL	-29,15	-31,82
Receita de venda	186,12	186,40
(-) PIS/COFINS	-17,22	-17,24
(-) ICMS	-7,44	-7,46
(-) CMV	-115,69	-115,69
(=) Lucro Bruto	45,76	46,01

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,65%	20,65%
Preço da Mercadoria	127,63	126,02
(+) IPI	19,14	18,90
(+) ICMS/ST	14,81	13,81
(=) Preço Total da Compra	161,58	158,74

Base de cálculo ICMS próprio	127,63	126,02
ICMS próprio	22,97	21,42

Base de cálculo do ICMS/ST	209,89	207,25
ICMS total	37,78	35,23
(-) ICMS próprio	-22,97	-21,42
(=) ICMS/ST	14,81	13,81

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	161,58	158,74
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,58	-13,41
Custo de Aquisição/Estoque	148,01	145,33
Margem de Lucro	42,47	42,75
Preço de Venda sem Tributos	190,48	188,08
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	209,89	207,25

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	209,89	207,25
(-) PIS/COFINS	-19,41	-19,17
(-) CMV	-148,01	-145,33
(=) Lucro Bruto	42,47	42,75

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	161,58	158,74
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,58	-13,41
(=) Custo de aquisição/Estoque	148,01	145,33
(-) ICMS recuperável	-22,97	-21,42
(-) ICMS/ST ressarcível	-14,81	-13,81
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	110,23	110,10
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	42,47	42,75
Preço de Venda sem Tributos	152,70	152,84
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	193,90	194,09
(+) ICMS/ST DIFAL	11,68	14,20
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	205,58	208,29

Base de cálculo ICMS próprio	193,90	194,09
ICMS próprio	23,27	23,29

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	205,58	208,29
ICMS total	34,95	37,49
(-) ICMS próprio	-23,27	-23,29
(=) ICMS/ST DIFAL	11,68	14,20

DRE		
Faturamento	205,58	208,29
(-) ICMS/ST DIFAL	-11,68	-14,20
Receita de venda	193,90	194,09
(-) PIS/COFINS	-17,94	-17,95
(-) ICMS	-23,27	-23,29
(-) CMV	-110,23	-110,10
(=) Lucro Bruto	42,47	42,75

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	15,65%	15,65%
Preço da Mercadoria	118,55	118,55
(+) IPI	17,78	17,78
(+) ICMS/ST	23,43	20,91
(=) Preço Total da Compra	159,77	157,25

Base de cálculo ICMS próprio	118,55	118,55
ICMS próprio	14,23	14,23

Base de cálculo do ICMS/ST	209,23	206,71
ICMS total	37,66	35,14
(-) ICMS próprio	-14,23	-14,23
(=) ICMS/ST	23,43	20,91

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	159,77	157,25
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,61	-12,61
Custo de Aquisição/Estoque	147,16	144,64
Margem de Lucro	42,71	42,95
Preço de Venda sem Tributos	189,87	187,59
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	209,23	206,71

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	209,23	206,71
(-) PIS/COFINS	-19,35	-19,12
(-) CMV	-147,16	-144,64
(=) Lucro Bruto	42,71	42,95

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	159,77	157,25
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,61	-12,61
(=) Custo de aquisição/Estoque	147,16	144,64
(-) ICMS recuperável	-14,23	-14,23
(-) ICMS/ST ressarcível	-23,43	-20,91
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	109,50	109,50
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	42,71	42,95
Preço de Venda sem Tributos	152,21	152,45
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	193,29	193,58
(+) ICMS/ST DIFAL	11,64	14,16
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	204,93	207,75

Base de cálculo ICMS próprio	193,29	193,58
ICMS próprio	23,19	23,23

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	204,93	207,75
ICMS total	34,84	37,39
(-) ICMS próprio	-23,19	-23,23
(=) ICMS/ST DIFAL	11,64	14,16

DRE		
Faturamento	204,93	207,75
(-) ICMS/ST DIFAL	-11,64	-14,16
Receita de venda	193,29	193,58
(-) PIS/COFINS	-17,88	-17,91
(-) ICMS	-23,19	-23,23
(-) CMV	-109,50	-109,50
(=) Lucro Bruto	42,71	42,95

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	7,65%	7,65%
Preço da Mercadoria	108,28	108,28
(+) IPI	16,24	16,24
(+) ICMS/ST	33,19	30,68
(=) Preço Total da Compra	157,72	155,21

Base de cálculo ICMS próprio	108,28	108,28
ICMS próprio	4,33	4,33

Base de cálculo do ICMS/ST	208,48	205,96
ICMS total	37,53	35,01
(-) ICMS próprio	-4,33	-4,33
(=) ICMS/ST	33,19	30,68

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	157,72	155,21
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,52	-11,52
Custo de Aquisição/Estoque	146,20	143,69
Margem de Lucro	42,99	43,22
Preço de Venda sem Tributos	189,19	186,91
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	208,48	205,96

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	208,48	205,96
(-) PIS/COFINS	-19,28	-19,05
(-) CMV	-146,20	-143,69
(=) Lucro Bruto	42,99	43,22

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	157,72	155,21
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,52	-11,52
(=) Custo de aquisição/Estoque	146,20	143,69
(-) ICMS recuperável	-4,33	-4,33
(-) ICMS/ST ressarcível	-33,19	-30,68
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	108,68	108,68
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	42,99	43,22
Preço de Venda sem Tributos	151,67	151,90
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	174,83	175,10
(+) ICMS/ST DIFAL	27,38	29,89
(=) Preço Total de Venda com todos os tributos	202,21	204,99

Base de cálculo ICMS próprio	174,83	175,10
ICMS próprio	6,99	7,00

Base de cálculo do ICMS/ST DIFAL	202,21	204,99
ICMS total	34,38	36,90
(-) ICMS próprio	-6,99	-7,00
(=) ICMS/ST DIFAL	27,38	29,89

DRE		
Faturamento	202,21	204,99
(-) ICMS/ST DIFAL	-27,38	-29,89
Receita de venda	174,83	175,10
(-) PIS/COFINS	-16,17	-16,20
(-) ICMS	-6,99	-7,00
(-) CMV	-108,68	-108,68
(=) Lucro Bruto	42,99	43,22

Descrição do produto:
Metro

FINALIDADE: USO/CONSUMO			Preço de venda com todos os tributos					
			Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Cliente Contribuinte - RS			Cliente Contribuinte - SC		
			Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	226,05	224,11	
Vendedor - SC	224,11	222,52				222,98	221,41	
Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	226,05			221,93	221,41		215,27
	Vendedor - SC	224,11			218,23	222,98		219,26
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	209,89	209,23		205,58	204,93	
		Vendedor - SC	208,29	207,75		207,25	206,71	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	209,89		208,48	209,89		202,21
		Vendedor - SC	208,29		204,99	208,29		205,96

**APÊNDICE E - SIMULAÇÃO DE CENÁRIOS - ANÁLISE DE VENDAS INTERNAS E INTERESTADUAIS - CONSUMIDOR FINAL
NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS**

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	27,25%	26,25%
Preço da Mercadoria	137,46	135,59
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	9,40	8,76
(=) Preço Total da Compra	146,86	144,35

Base de cálculo ICMS próprio	137,46	135,59
ICMS próprio	24,74	23,05

Base de cálculo do ICMS/ST	189,69	187,12
ICMS total	34,14	31,81
(-) ICMS próprio	-24,74	-23,05
(=) ICMS/ST	9,40	8,76

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	146,86	144,35
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,71	-12,54
Custo de Aquisição/Estoque	134,14	131,81
Margem de Lucro	38,00	38,00
Preço de Venda sem Tributos	172,14	169,81
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	189,69	187,12

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	189,69	187,12
(-) PIS/COFINS	-17,55	-17,31
(-) CMV	-134,14	-131,81
(=) Lucro Bruto	38,00	38,00

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	146,86	144,35
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,71	-12,54
(=) Custo de aquisição/Estoque	134,14	131,81
(-) ICMS recuperável	-24,74	-23,05
(-) ICMS/ST ressarcível	-9,40	-8,76
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	100,00	100,00
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	38,00	38,00
Preço de Venda sem Tributos	138,00	138,00
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	187,12	189,69

Base de cálculo ICMS próprio	187,12	189,69
ICMS próprio	22,45	22,76

Base de cálculo do ICMS DIFAL	187,12	189,69
ICMS total	31,81	34,14
(-) ICMS próprio	-22,45	-22,76
(=) ICMS DIFAL	9,36	11,38

DRE		
Receita de venda	187,12	189,69
(-) PIS/COFINS	-17,31	-17,55
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-31,81	-34,14
(-) CMV	-100,00	-100,00
(=) Lucro Bruto	38,00	38,00

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
Preço da Mercadoria	126,98	126,98
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	18,61	16,35
(=) Preço Total da Compra	145,60	143,33

Base de cálculo ICMS próprio	126,98	126,98
ICMS próprio	15,24	15,24

Base de cálculo do ICMS/ST	188,06	185,79
ICMS total	33,85	31,59
(-) ICMS próprio	-15,24	-15,24
(=) ICMS/ST	18,61	16,35

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	145,60	143,33
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,75	-11,75
Custo de Aquisição/Estoque	133,85	131,59
Margem de Lucro	36,81	37,02
Preço de Venda sem Tributos	170,66	168,61
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	188,06	185,79

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	188,06	185,79
(-) PIS/COFINS	-17,40	-17,19
(-) CMV	-133,85	-131,59
(=) Lucro Bruto	36,81	37,02

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	145,60	143,33
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,75	-11,75
(=) Custo de aquisição/Estoque	133,85	131,59
(-) ICMS recuperável	-15,24	-15,24
(-) ICMS/ST ressarcível	-18,61	-16,35
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	100,00	100,00
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	36,81	37,02
Preço de Venda sem Tributos	136,81	137,02
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	185,51	188,35

Base de cálculo ICMS próprio	185,51	188,35
ICMS próprio	22,26	22,60

Base de cálculo do ICMS DIFAL	185,51	188,35
ICMS total	31,54	33,90
(-) ICMS próprio	-22,26	-22,60
(=) ICMS DIFAL	9,28	11,30

DRE		
Receita de venda	185,51	188,35
(-) PIS/COFINS	-17,16	-17,42
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-31,54	-33,90
(-) CMV	-100,00	-100,00
(=) Lucro Bruto	36,81	37,02

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
Preço da Mercadoria	115,27	115,27
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	28,91	26,67
(=) Preço Total da Compra	144,19	141,94

Base de cálculo ICMS próprio	115,27	115,27
ICMS próprio	4,61	4,61

Base de cálculo do ICMS/ST	186,24	183,99
ICMS total	33,52	31,28
(-) ICMS próprio	-4,61	-4,61
(=) ICMS/ST	28,91	26,67

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	144,19	141,94
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,66	-10,66
Custo de Aquisição/Estoque	133,52	131,28
Margem de Lucro	35,49	35,70
Preço de Venda sem Tributos	169,01	166,97
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	186,24	183,99

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	186,24	183,99
(-) PIS/COFINS	-17,23	-17,02
(-) CMV	-133,52	-131,28
(=) Lucro Bruto	35,49	35,70

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	144,19	141,94
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,66	-10,66
(=) Custo de aquisição/Estoque	133,52	131,28
(-) ICMS recuperável	-4,61	-4,61
(-) ICMS/ST ressarcível	-28,91	-26,67
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	100,00	100,00
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	35,49	35,70
Preço de Venda sem Tributos	135,49	135,70
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	183,71	186,52

Base de cálculo ICMS próprio	183,71	186,52
ICMS próprio	7,35	7,46

Base de cálculo do ICMS DIFAL	183,71	186,52
ICMS total	31,23	33,57
(-) ICMS próprio	-7,35	-7,46
(=) ICMS DIFAL	23,88	26,11

DRE		
Receita de venda	183,71	186,52
(-) PIS/COFINS	-16,99	-17,25
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-31,23	-33,57
(-) CMV	-100,00	-100,00
(=) Lucro Bruto	35,49	35,70

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,65%	20,65%
Preço da Mercadoria	127,63	126,02
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	8,73	8,14
(=) Preço Total da Compra	136,36	134,17

Base de cálculo ICMS próprio	127,63	126,02
ICMS próprio	22,97	21,42

Base de cálculo do ICMS/ST	176,13	173,91
ICMS total	31,70	29,57
(-) ICMS próprio	-22,97	-21,42
(=) ICMS/ST	8,73	8,14

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	136,36	134,17
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,81	-11,66
Custo de Aquisição/Estoque	124,56	122,51
Margem de Lucro	35,28	35,32
Preço de Venda sem Tributos	159,84	157,83
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	176,13	173,91

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	176,13	173,91
(-) PIS/COFINS	-16,29	-16,09
(-) CMV	-124,56	-122,51
(=) Lucro Bruto	35,28	35,32

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	136,36	134,17
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,81	-11,66
(=) Custo de aquisição/Estoque	124,56	122,51
(-) ICMS recuperável	-22,97	-21,42
(-) ICMS/ST ressarcível	-8,73	-8,14
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	92,85	92,94
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	35,28	35,32
Preço de Venda sem Tributos	128,14	128,26
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	173,74	176,30

Base de cálculo ICMS próprio	173,74	176,30
ICMS próprio	20,85	21,16

Base de cálculo do ICMS DIFAL	173,74	176,30
ICMS total	29,54	31,73
(-) ICMS próprio	-20,85	-21,16
(=) ICMS DIFAL	8,69	10,58

DRE		
Receita de venda	173,74	176,30
(-) PIS/COFINS	-16,07	-16,31
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-29,54	-31,73
(-) CMV	-92,85	-92,94
(=) Lucro Bruto	35,28	35,32
(-) PIS/COFINS	-3,26	-3,27
(-) ICMS	-173,74	-176,30
(-) CMV	-92,85	-92,94
(=) Lucro Bruto	-234,58	-237,19

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	15,65%	15,65%
Preço da Mercadoria	118,55	118,55
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	17,38	15,26
(=) Preço Total da Compra	135,93	133,82

Base de cálculo ICMS próprio	118,55	118,55
ICMS próprio	14,23	14,23

Base de cálculo do ICMS/ST	175,58	173,46
ICMS total	31,60	29,49
(-) ICMS próprio	-14,23	-14,23
(=) ICMS/ST	17,38	15,26

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	135,93	133,82
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,97	-10,97
Custo de Aquisição/Estoque	124,96	122,85
Margem de Lucro	34,37	34,57
Preço de Venda sem Tributos	159,33	157,41
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	175,58	173,46

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	175,58	173,46
(-) PIS/COFINS	-16,24	-16,05
(-) CMV	-124,96	-122,85
(=) Lucro Bruto	34,37	34,57

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	135,93	133,82
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,97	-10,97
(=) Custo de aquisição/Estoque	124,96	122,85
(-) ICMS recuperável	-14,23	-14,23
(-) ICMS/ST ressarcível	-17,38	-15,26
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	93,36	93,36
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	34,37	34,57
Preço de Venda sem Tributos	127,73	127,93
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	173,19	175,84

Base de cálculo ICMS próprio	173,19	175,84
ICMS próprio	20,78	21,10

Base de cálculo do ICMS DIFAL	173,19	175,84
ICMS total	29,44	31,65
(-) ICMS próprio	-20,78	-21,10
(=) ICMS DIFAL	8,66	10,55

DRE		
Receita de venda	173,19	175,84
(-) PIS/COFINS	-16,02	-16,27
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-29,44	-31,65
(-) CMV	-93,36	-93,36
(=) Lucro Bruto	34,37	34,57
(-) PIS/COFINS	-3,18	-3,20
(-) ICMS	-173,19	-175,84
(-) CMV	-93,36	-93,36
(=) Lucro Bruto	-235,36	-237,84

Dados
Descrição do produto: Disco de corte
NCM do produto: 6804.21.19 - IPI 0%
CEST: 08.003.00
MVA original: 38% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	7,65%	7,65%
Preço da Mercadoria	108,28	108,28
(+) IPI	0,00	0,00
(+) ICMS/ST	27,16	25,05
(=) Preço Total da Compra	135,44	133,33

Base de cálculo ICMS próprio	108,28	108,28
ICMS próprio	4,33	4,33

Base de cálculo do ICMS/ST	174,94	172,84
ICMS total	31,49	29,38
(-) ICMS próprio	-4,33	-4,33
(=) ICMS/ST	27,16	25,05

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	135,44	133,33
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,02	-10,02
Custo de Aquisição/Estoque	125,43	123,32
Margem de Lucro	33,34	33,53
Preço de Venda sem Tributos	158,76	156,85
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	174,94	172,84

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	174,94	172,84
(-) PIS/COFINS	-16,18	-15,99
(-) CMV	-125,43	-123,32
(=) Lucro Bruto	33,34	33,53

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	135,44	133,33
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,02	-10,02
(=) Custo de aquisição/Estoque	125,43	123,32
(-) ICMS recuperável	-4,33	-4,33
(-) ICMS/ST ressarcível	-27,16	-25,05
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	93,94	93,94
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	33,34	33,53
Preço de Venda sem Tributos	127,27	127,47
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	172,57	175,21

Base de cálculo ICMS próprio	172,57	175,21
ICMS próprio	6,90	7,01

Base de cálculo do ICMS DIFAL	172,57	175,21
ICMS total	29,34	31,54
(-) ICMS próprio	-6,90	-7,01
(=) ICMS DIFAL	22,43	24,53

DRE		
Receita de venda	172,57	175,21
(-) PIS/COFINS	-15,96	-16,21
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-29,34	-31,54
(-) CMV	-93,94	-93,94
(=) Lucro Bruto	33,34	33,53
(-) PIS/COFINS	-3,08	-3,10
(-) ICMS	-172,57	-175,21
(-) CMV	-93,94	-93,94
(=) Lucro Bruto	-236,26	-238,72

Descrição do produto:
Disco de corte

FINALIDADE: USO/CONSUMO			Preço de venda com todos os tributos					
			Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Cliente Não Contribuinte - RS			Cliente Não Contribuinte - SC		
			Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	189,69	188,06	
Vendedor - SC	189,69	188,35				187,12	185,79	
Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	189,69			186,24	186,24		183,71
	Vendedor - SC	189,69			186,52	187,12		183,99
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	176,13	175,58		173,74	173,19	
		Vendedor - SC	176,30	175,84		173,91	173,46	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	176,13		174,94	176,13		172,57
		Vendedor - SC	176,30		175,21	176,30		172,84

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	27,25%	26,25%
Preço da Mercadoria	137,46	135,59
(+) IPI	11,00	10,85
(+) ICMS/ST	12,40	11,55
(=) Preço Total da Compra	160,85	157,99

Base de cálculo ICMS próprio	137,46	135,59
ICMS próprio	24,74	23,05

Base de cálculo do ICMS/ST	206,35	203,55
ICMS total	37,14	34,60
(-) ICMS próprio	-24,74	-23,05
(=) ICMS/ST	12,40	11,55

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	160,85	157,99
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,73	-13,55
Custo de Aquisição/Estoque	147,12	144,45
Margem de Lucro	40,14	40,28
Preço de Venda sem Tributos	187,26	184,72
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	206,35	203,55

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	206,35	203,55
(-) PIS/COFINS	-19,09	-18,83
(-) CMV	-147,12	-144,45
(=) Lucro Bruto	40,14	40,28

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	160,85	157,99
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,73	-13,55
(=) Custo de aquisição/Estoque	147,12	144,45
(-) ICMS recuperável	-24,74	-23,05
(-) ICMS/ST ressarcível	-12,40	-11,55
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	109,98	109,84
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	40,14	40,28
Preço de Venda sem Tributos	150,12	150,12
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	203,55	206,35

Base de cálculo ICMS próprio	203,55	206,35
ICMS próprio	24,43	24,76

Base de cálculo do ICMS DIFAL	203,55	206,35
ICMS total	34,60	37,14
(-) ICMS próprio	-24,43	-24,76
(=) ICMS DIFAL	10,18	12,38

DRE		
Receita de venda	203,55	206,35
(-) PIS/COFINS	-18,83	-19,09
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-34,60	-37,14
(-) CMV	-109,98	-109,84
(=) Lucro Bruto	40,14	40,28

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
Preço da Mercadoria	126,98	126,98
(+) IPI	10,16	10,16
(+) ICMS/ST	21,59	19,12
(=) Preço Total da Compra	158,73	156,26

Base de cálculo ICMS próprio	126,98	126,98
ICMS próprio	15,24	15,24

Base de cálculo do ICMS/ST	204,58	202,11
ICMS total	36,82	34,36
(-) ICMS próprio	-15,24	-15,24
(=) ICMS/ST	21,59	19,12

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	158,73	156,26
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,69	-12,69
Custo de Aquisição/Estoque	146,04	143,58
Margem de Lucro	39,61	39,84
Preço de Venda sem Tributos	185,65	183,42
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	204,58	202,11

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	204,58	202,11
(-) PIS/COFINS	-18,92	-18,70
(-) CMV	-146,04	-143,58
(=) Lucro Bruto	39,61	39,84

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	158,73	156,26
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,69	-12,69
(=) Custo de aquisição/Estoque	146,04	143,58
(-) ICMS recuperável	-15,24	-15,24
(-) ICMS/ST ressarcível	-21,59	-19,12
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	109,22	109,22
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	39,61	39,84
Preço de Venda sem Tributos	148,83	149,06
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	201,80	204,89

Base de cálculo ICMS próprio	201,80	204,89
ICMS próprio	24,22	24,59

Base de cálculo do ICMS DIFAL	201,80	204,89
ICMS total	34,31	36,88
(-) ICMS próprio	-24,22	-24,59
(=) ICMS DIFAL	10,09	12,29

DRE		
Receita de venda	201,80	204,89
(-) PIS/COFINS	-18,67	-18,95
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-34,31	-36,88
(-) CMV	-109,22	-109,22
(=) Lucro Bruto	39,61	39,84

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
Preço da Mercadoria	115,27	115,27
(+) IPI	9,22	9,22
(+) ICMS/ST	31,86	29,42
(=) Preço Total da Compra	156,35	153,91

Base de cálculo ICMS próprio	115,27	115,27
ICMS próprio	4,61	4,61

Base de cálculo do ICMS/ST	202,59	200,15
ICMS total	36,47	34,03
(-) ICMS próprio	-4,61	-4,61
(=) ICMS/ST	31,86	29,42

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	156,35	153,91
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,52	-11,52
Custo de Aquisição/Estoque	144,84	142,39
Margem de Lucro	39,02	39,24
Preço de Venda sem Tributos	183,85	181,64
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	202,59	200,15

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	202,59	200,15
(-) PIS/COFINS	-18,74	-18,51
(-) CMV	-144,84	-142,39
(=) Lucro Bruto	39,02	39,24

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	156,35	153,91
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,52	-11,52
(=) Custo de aquisição/Estoque	144,84	142,39
(-) ICMS recuperável	-4,61	-4,61
(-) ICMS/ST ressarcível	-31,86	-29,42
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	108,37	108,37
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	39,02	39,24
Preço de Venda sem Tributos	147,39	147,61
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	199,85	202,90

Base de cálculo ICMS próprio	199,85	202,90
ICMS próprio	7,99	8,12

Base de cálculo do ICMS DIFAL	199,85	202,90
ICMS total	33,97	36,52
(-) ICMS próprio	-7,99	-8,12
(=) ICMS DIFAL	25,98	28,41

DRE		
Receita de venda	199,85	202,90
(-) PIS/COFINS	-18,49	-18,77
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-33,97	-36,52
(-) CMV	-108,37	-108,37
(=) Lucro Bruto	39,02	39,24

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,65%	20,65%
Preço da Mercadoria	127,63	126,02
(+) IPI	10,21	10,08
(+) ICMS/ST	11,51	10,74
(=) Preço Total da Compra	149,36	146,84

Base de cálculo ICMS próprio	127,63	126,02
ICMS próprio	22,97	21,42

Base de cálculo do ICMS/ST	191,60	189,19
ICMS total	34,49	32,16
(-) ICMS próprio	-22,97	-21,42
(=) ICMS/ST	11,51	10,74

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	149,36	146,84
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,75	-12,59
Custo de Aquisição/Estoque	136,61	134,25
Margem de Lucro	37,27	37,43
Preço de Venda sem Tributos	173,88	171,69
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	191,60	189,19

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	191,60	189,19
(-) PIS/COFINS	-17,72	-17,50
(-) CMV	-136,61	-134,25
(=) Lucro Bruto	37,27	37,43

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	149,36	146,84
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,75	-12,59
(=) Custo de aquisição/Estoque	136,61	134,25
(-) ICMS recuperável	-22,97	-21,42
(-) ICMS/ST ressarcível	-11,51	-10,74
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	102,12	102,09
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	37,27	37,43
Preço de Venda sem Tributos	139,39	139,53
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	189,00	191,79

Base de cálculo ICMS próprio	189,00	191,79
ICMS próprio	22,68	23,01

Base de cálculo do ICMS DIFAL	189,00	191,79
ICMS total	32,13	34,52
(-) ICMS próprio	-22,68	-23,01
(=) ICMS DIFAL	9,45	11,51

DRE		
Receita de venda	189,00	191,79
(-) PIS/COFINS	-17,48	-17,74
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-32,13	-34,52
(-) CMV	-102,12	-102,09
(=) Lucro Bruto	37,27	37,43
(-) PIS/COFINS	-3,45	-3,46
(-) ICMS	-189,00	-191,79
(-) CMV	-102,12	-102,09
(=) Lucro Bruto	-257,30	-259,91

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	15,65%	15,65%
Preço da Mercadoria	118,55	118,55
(+) IPI	9,48	9,48
(+) ICMS/ST	20,15	17,85
(=) Preço Total da Compra	148,19	145,89

Base de cálculo ICMS próprio	118,55	118,55
ICMS próprio	14,23	14,23

Base de cálculo do ICMS/ST	191,00	188,69
ICMS total	34,38	32,08
(-) ICMS próprio	-14,23	-14,23
(=) ICMS/ST	20,15	17,85

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	148,19	145,89
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,84	-11,84
Custo de Aquisição/Estoque	136,35	134,05
Margem de Lucro	36,98	37,19
Preço de Venda sem Tributos	173,33	171,24
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	191,00	188,69

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	191,00	188,69
(-) PIS/COFINS	-17,67	-17,45
(-) CMV	-136,35	-134,05
(=) Lucro Bruto	36,98	37,19

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	148,19	145,89
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,84	-11,84
(=) Custo de aquisição/Estoque	136,35	134,05
(-) ICMS recuperável	-14,23	-14,23
(-) ICMS/ST ressarcível	-20,15	-17,85
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	101,97	101,97
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	36,98	37,19
Preço de Venda sem Tributos	138,95	139,16
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	188,41	191,29

Base de cálculo ICMS próprio	188,41	191,29
ICMS próprio	22,61	22,95

Base de cálculo do ICMS DIFAL	188,41	191,29
ICMS total	32,03	34,43
(-) ICMS próprio	-22,61	-22,95
(=) ICMS DIFAL	9,42	11,48

DRE		
Receita de venda	188,41	191,29
(-) PIS/COFINS	-17,43	-17,69
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-32,03	-34,43
(-) CMV	-101,97	-101,97
(=) Lucro Bruto	36,98	37,19
(-) PIS/COFINS	-3,42	-3,44
(-) ICMS	-188,41	-191,29
(-) CMV	-101,97	-101,97
(=) Lucro Bruto	-256,81	-259,50

Dados
Descrição do produto: Broca Helicoidal
NCM do produto: 8207.50.11 - IPI 8%
CEST: 08.013.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	7,65%	7,65%
Preço da Mercadoria	108,28	108,28
(+) IPI	8,66	8,66
(+) ICMS/ST	29,92	27,63
(=) Preço Total da Compra	146,87	144,58

Base de cálculo ICMS próprio	108,28	108,28
ICMS próprio	4,33	4,33

Base de cálculo do ICMS/ST	190,31	188,02
ICMS total	34,26	31,96
(-) ICMS próprio	-4,33	-4,33
(=) ICMS/ST	29,92	27,63

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	146,87	144,58
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,82	-10,82
Custo de Aquisição/Estoque	136,05	133,76
Margem de Lucro	36,65	36,86
Preço de Venda sem Tributos	172,71	170,62
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	190,31	188,02

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	190,31	188,02
(-) PIS/COFINS	-17,60	-17,39
(-) CMV	-136,05	-133,76
(=) Lucro Bruto	36,65	36,86

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	146,87	144,58
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,82	-10,82
(=) Custo de aquisição/Estoque	136,05	133,76
(-) ICMS recuperável	-4,33	-4,33
(-) ICMS/ST ressarcível	-29,92	-27,63
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	101,80	101,80
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	36,65	36,86
Preço de Venda sem Tributos	138,45	138,66
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	187,73	190,60

Base de cálculo ICMS próprio	187,73	190,60
ICMS próprio	7,51	7,62

Base de cálculo do ICMS DIFAL	187,73	190,60
ICMS total	31,91	34,31
(-) ICMS próprio	-7,51	-7,62
(=) ICMS DIFAL	24,40	26,68

DRE		
Receita de venda	187,73	190,60
(-) PIS/COFINS	-17,36	-17,63
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-31,91	-34,31
(-) CMV	-101,80	-101,80
(=) Lucro Bruto	36,65	36,86
(-) PIS/COFINS	-3,39	-3,41
(-) ICMS	-187,73	-190,60
(-) CMV	-101,80	-101,80
(=) Lucro Bruto	-256,26	-258,94

Descrição do produto:
Broca Helicoidal

FINALIDADE: USO/CONSUMO			Preço de venda com todos os tributos					
			Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Cliente Não Contribuinte - RS			Cliente Não Contribuinte - SC		
Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	206,35	204,58		203,55	201,80	
		Vendedor - SC	206,35	204,89		203,55	202,11	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	206,35		202,59	202,59		199,85
		Vendedor - SC	206,35		202,90	203,55		200,15
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	191,60	191,00		189,00	188,41	
		Vendedor - SC	191,79	191,29		189,19	188,69	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	191,60		190,31	191,60		187,73
		Vendedor - SC	191,79		190,60	191,79		188,02

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	27,25%	26,25%
Preço da Mercadoria	137,46	135,59
(+) IPI	6,87	6,78
(+) ICMS/ST	11,37	10,59
(=) Preço Total da Compra	155,70	152,96

Base de cálculo ICMS próprio	137,46	135,59
ICMS próprio	24,74	23,05

Base de cálculo do ICMS/ST	200,62	197,90
ICMS total	36,11	33,64
(-) ICMS próprio	-24,74	-23,05
(=) ICMS/ST	11,37	10,59

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	155,70	152,96
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,35	-13,17
Custo de Aquisição/Estoque	142,35	139,80
Margem de Lucro	39,71	39,80
Preço de Venda sem Tributos	182,06	179,59
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	200,62	197,90

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	200,62	197,90
(-) PIS/COFINS	-18,56	-18,31
(-) CMV	-142,35	-139,80
(=) Lucro Bruto	39,71	39,80

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	155,70	152,96
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,35	-13,17
(=) Custo de aquisição/Estoque	142,35	139,80
(-) ICMS recuperável	-24,74	-23,05
(-) ICMS/ST ressarcível	-11,37	-10,59
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	106,24	106,15
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	39,71	39,80
Preço de Venda sem Tributos	145,95	145,95
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	197,90	200,62

Base de cálculo ICMS próprio	197,90	200,62
ICMS próprio	23,75	24,07

Base de cálculo do ICMS DIFAL	197,90	200,62
ICMS total	33,64	36,11
(-) ICMS próprio	-23,75	-24,07
(=) ICMS DIFAL	9,89	12,04

DRE		
Receita de venda	197,90	200,62
(-) PIS/COFINS	-18,31	-18,56
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-33,64	-36,11
(-) CMV	-106,24	-106,15
(=) Lucro Bruto	39,71	39,80

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
Preço da Mercadoria	126,98	126,98
(+) IPI	6,35	6,35
(+) ICMS/ST	20,56	18,17
(=) Preço Total da Compra	153,90	151,50

Base de cálculo ICMS próprio	126,98	126,98
ICMS próprio	15,24	15,24

Base de cálculo do ICMS/ST	198,89	196,50
ICMS total	35,80	33,40
(-) ICMS próprio	-15,24	-15,24
(=) ICMS/ST	20,56	18,17

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	153,90	151,50
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,33	-12,33
Custo de Aquisição/Estoque	141,56	139,17
Margem de Lucro	38,93	39,16
Preço de Venda sem Tributos	180,50	178,32
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	198,89	196,50

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	198,89	196,50
(-) PIS/COFINS	-18,40	-18,18
(-) CMV	-141,56	-139,17
(=) Lucro Bruto	38,93	39,16

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	153,90	151,50
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,33	-12,33
(=) Custo de aquisição/Estoque	141,56	139,17
(-) ICMS recuperável	-15,24	-15,24
(-) ICMS/ST ressarcível	-20,56	-18,17
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	105,76	105,76
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	38,93	39,16
Preço de Venda sem Tributos	144,70	144,92
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	196,20	199,20

Base de cálculo ICMS próprio	196,20	199,20
ICMS próprio	23,54	23,90

Base de cálculo do ICMS DIFAL	196,20	199,20
ICMS total	33,35	35,86
(-) ICMS próprio	-23,54	-23,90
(=) ICMS DIFAL	9,81	11,95

DRE		
Receita de venda	196,20	199,20
(-) PIS/COFINS	-18,15	-18,43
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-33,35	-35,86
(-) CMV	-105,76	-105,76
(=) Lucro Bruto	38,93	39,16

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
Preço da Mercadoria	115,27	115,27
(+) IPI	5,76	5,76
(+) ICMS/ST	30,84	28,47
(=) Preço Total da Compra	151,88	149,51

Base de cálculo ICMS próprio	115,27	115,27
ICMS próprio	4,61	4,61

Base de cálculo do ICMS/ST	196,97	194,59
ICMS total	35,45	33,08
(-) ICMS próprio	-4,61	-4,61
(=) ICMS/ST	30,84	28,47

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	151,88	149,51
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,20	-11,20
Custo de Aquisição/Estoque	140,68	138,31
Margem de Lucro	38,06	38,28
Preço de Venda sem Tributos	178,75	176,59
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	196,97	194,59

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	196,97	194,59
(-) PIS/COFINS	-18,22	-18,00
(-) CMV	-140,68	-138,31
(=) Lucro Bruto	38,06	38,28

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	151,88	149,51
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,20	-11,20
(=) Custo de aquisição/Estoque	140,68	138,31
(-) ICMS recuperável	-4,61	-4,61
(-) ICMS/ST ressarcível	-30,84	-28,47
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	105,23	105,23
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	38,06	38,28
Preço de Venda sem Tributos	143,29	143,51
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	194,30	197,27

Base de cálculo ICMS próprio	194,30	197,27
ICMS próprio	7,77	7,89

Base de cálculo do ICMS DIFAL	194,30	197,27
ICMS total	33,03	35,51
(-) ICMS próprio	-7,77	-7,89
(=) ICMS DIFAL	25,26	27,62

DRE		
Receita de venda	194,30	197,27
(-) PIS/COFINS	-17,97	-18,25
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-33,03	-35,51
(-) CMV	-105,23	-105,23
(=) Lucro Bruto	38,06	38,28

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,65%	20,65%
Preço da Mercadoria	127,63	126,02
(+) IPI	6,38	6,30
(+) ICMS/ST	10,56	9,84
(=) Preço Total da Compra	144,57	142,17

Base de cálculo ICMS próprio	127,63	126,02
ICMS próprio	22,97	21,42

Base de cálculo do ICMS/ST	186,28	183,93
ICMS total	33,53	31,27
(-) ICMS próprio	-22,97	-21,42
(=) ICMS/ST	10,56	9,84

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	144,57	142,17
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,40	-12,24
Custo de Aquisição/Estoque	132,17	129,93
Margem de Lucro	36,87	36,99
Preço de Venda sem Tributos	169,05	166,92
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	186,28	183,93

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	186,28	183,93
(-) PIS/COFINS	-17,23	-17,01
(-) CMV	-132,17	-129,93
(=) Lucro Bruto	36,87	36,99

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	144,57	142,17
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,40	-12,24
(=) Custo de aquisição/Estoque	132,17	129,93
(-) ICMS recuperável	-22,97	-21,42
(-) ICMS/ST ressarcível	-10,56	-9,84
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	98,64	98,66
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	36,87	36,99
Preço de Venda sem Tributos	135,52	135,65
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	183,75	186,46

Base de cálculo ICMS próprio	183,75	186,46
ICMS próprio	22,05	22,38

Base de cálculo do ICMS DIFAL	183,75	186,46
ICMS total	31,24	33,56
(-) ICMS próprio	-22,05	-22,38
(=) ICMS DIFAL	9,19	11,19

DRE		
Receita de venda	183,75	186,46
(-) PIS/COFINS	-17,00	-17,25
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-31,24	-33,56
(-) CMV	-98,64	-98,66
(=) Lucro Bruto	36,87	36,99
(-) PIS/COFINS	-3,41	-3,42
(-) ICMS	-183,75	-186,46
(-) CMV	-98,64	-98,66
(=) Lucro Bruto	-248,93	-251,55

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	15,65%	15,65%
Preço da Mercadoria	118,55	118,55
(+) IPI	5,93	5,93
(+) ICMS/ST	19,20	16,96
(=) Preço Total da Compra	143,68	141,44

Base de cálculo ICMS próprio	118,55	118,55
ICMS próprio	14,23	14,23

Base de cálculo do ICMS/ST	185,69	183,45
ICMS total	33,42	31,19
(-) ICMS próprio	-14,23	-14,23
(=) ICMS/ST	19,20	16,96

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	143,68	141,44
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,51	-11,51
Custo de Aquisição/Estoque	132,16	129,93
Margem de Lucro	36,35	36,56
Preço de Venda sem Tributos	168,51	166,48
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	185,69	183,45

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	185,69	183,45
(-) PIS/COFINS	-17,18	-16,97
(-) CMV	-132,16	-129,93
(=) Lucro Bruto	36,35	36,56

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	143,68	141,44
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,51	-11,51
(=) Custo de aquisição/Estoque	132,16	129,93
(-) ICMS recuperável	-14,23	-14,23
(-) ICMS/ST ressarcível	-19,20	-16,96
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	98,74	98,74
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	36,35	36,56
Preço de Venda sem Tributos	135,09	135,30
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	183,17	185,97

Base de cálculo ICMS próprio	183,17	185,97
ICMS próprio	21,98	22,32

Base de cálculo do ICMS DIFAL	183,17	185,97
ICMS total	31,14	33,48
(-) ICMS próprio	-21,98	-22,32
(=) ICMS DIFAL	9,16	11,16

DRE		
Receita de venda	183,17	185,97
(-) PIS/COFINS	-16,94	-17,20
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-31,14	-33,48
(-) CMV	-98,74	-98,74
(=) Lucro Bruto	36,35	36,56
(-) PIS/COFINS	-3,36	-3,38
(-) ICMS	-183,17	-185,97
(-) CMV	-98,74	-98,74
(=) Lucro Bruto	-248,93	-251,54

Dados
Descrição do produto: Nível óptico
NCM do produto: 9015.30.00 - IPI 5%
CEST: 08.020.00
MVA original: 39% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	7,65%	7,65%
Preço da Mercadoria	108,28	108,28
(+) IPI	5,41	5,41
(+) ICMS/ST	28,97	26,74
(=) Preço Total da Compra	142,67	140,44

Base de cálculo ICMS próprio	108,28	108,28
ICMS próprio	4,33	4,33

Base de cálculo do ICMS/ST	185,02	182,79
ICMS total	33,30	31,07
(-) ICMS próprio	-4,33	-4,33
(=) ICMS/ST	28,97	26,74

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	142,67	140,44
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,52	-10,52
Custo de Aquisição/Estoque	132,15	129,92
Margem de Lucro	35,75	35,96
Preço de Venda sem Tributos	167,91	165,88
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	185,02	182,79

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	185,02	182,79
(-) PIS/COFINS	-17,11	-16,91
(-) CMV	-132,15	-129,92
(=) Lucro Bruto	35,75	35,96

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	142,67	140,44
(-) PIS/COFINS recuperável	-10,52	-10,52
(=) Custo de aquisição/Estoque	132,15	129,92
(-) ICMS recuperável	-4,33	-4,33
(-) ICMS/ST ressarcível	-28,97	-26,74
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	98,85	98,85
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	35,75	35,96
Preço de Venda sem Tributos	134,60	134,81
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	182,51	185,31

Base de cálculo ICMS próprio	182,51	185,31
ICMS próprio	7,30	7,41

Base de cálculo do ICMS DIFAL	182,51	185,31
ICMS total	31,03	33,36
(-) ICMS próprio	-7,30	-7,41
(=) ICMS DIFAL	23,73	25,94

DRE		
Receita de venda	182,51	185,31
(-) PIS/COFINS	-16,88	-17,14
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-31,03	-33,36
(-) CMV	-98,85	-98,85
(=) Lucro Bruto	35,75	35,96
(-) PIS/COFINS	-3,31	-3,33
(-) ICMS	-182,51	-185,31
(-) CMV	-98,85	-98,85
(=) Lucro Bruto	-248,92	-251,52

Descrição do produto:
Nível óptico

FINALIDADE: USO/CONSUMO			Preço de venda com todos os tributos					
			Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Cliente Não Contribuinte - RS			Cliente Não Contribuinte - SC		
			Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	200,62	198,89	
Vendedor - SC	200,62	199,20				197,90	196,50	
Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	200,62			196,97	196,97		194,30
	Vendedor - SC	200,62			197,27	197,90		194,59
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	186,28	185,69		183,75	183,17	
		Vendedor - SC	186,46	185,97		183,93	183,45	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	186,28		185,02	186,28		182,51
		Vendedor - SC	186,46		185,31	186,46		182,79

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	27,25%	26,25%
Preço da Mercadoria	137,46	135,59
(+) IPI	20,62	20,34
(+) ICMS/ST	15,95	14,86
(=) Preço Total da Compra	174,02	170,79

Base de cálculo ICMS próprio	137,46	135,59
ICMS próprio	24,74	23,05

Base de cálculo do ICMS/ST	226,05	222,98
ICMS total	40,69	37,91
(-) ICMS próprio	-24,74	-23,05
(=) ICMS/ST	15,95	14,86

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	174,02	170,79
(-) PIS/COFINS recuperável	-14,62	-14,42
Custo de Aquisição/Estoque	159,40	156,36
Margem de Lucro	45,74	45,99
Preço de Venda sem Tributos	205,14	202,36
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	226,05	222,98

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	226,05	222,98
(-) PIS/COFINS	-20,91	-20,63
(-) CMV	-159,40	-156,36
(=) Lucro Bruto	45,74	45,99

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	174,02	170,79
(-) PIS/COFINS recuperável	-14,62	-14,42
(=) Custo de aquisição/Estoque	159,40	156,36
(-) ICMS recuperável	-24,74	-23,05
(-) ICMS/ST ressarcível	-15,95	-14,86
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	118,71	118,46
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	45,74	45,99
Preço de Venda sem Tributos	164,45	164,45
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	222,98	226,05

Base de cálculo ICMS próprio	222,98	226,05
ICMS próprio	26,76	27,13

Base de cálculo do ICMS DIFAL	222,98	226,05
ICMS total	37,91	40,69
(-) ICMS próprio	-26,76	-27,13
(=) ICMS DIFAL	11,15	13,56

DRE		
Receita de venda	222,98	226,05
(-) PIS/COFINS	-20,63	-20,91
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-37,91	-40,69
(-) CMV	-118,71	-118,46
(=) Lucro Bruto	45,74	45,99

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,25%	21,25%
Preço da Mercadoria	126,98	126,98
(+) IPI	19,05	19,05
(+) ICMS/ST	25,10	22,40
(=) Preço Total da Compra	171,13	168,43

Base de cálculo ICMS próprio	126,98	126,98
ICMS próprio	15,24	15,24

Base de cálculo do ICMS/ST	224,11	221,41
ICMS total	40,34	37,64
(-) ICMS próprio	-15,24	-15,24
(=) ICMS/ST	25,10	22,40

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	171,13	168,43
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,51	-13,51
Custo de Aquisição/Estoque	157,62	154,92
Margem de Lucro	45,75	46,00
Preço de Venda sem Tributos	203,38	200,93
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	224,11	221,41

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	224,11	221,41
(-) PIS/COFINS	-20,73	-20,48
(-) CMV	-157,62	-154,92
(=) Lucro Bruto	45,75	46,00

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	171,13	168,43
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,51	-13,51
(=) Custo de aquisição/Estoque	157,62	154,92
(-) ICMS recuperável	-15,24	-15,24
(-) ICMS/ST ressarcível	-25,10	-22,40
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	117,29	117,29
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	45,75	46,00
Preço de Venda sem Tributos	163,04	163,29
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	221,07	224,45

Base de cálculo ICMS próprio	221,07	224,45
ICMS próprio	26,53	26,93

Base de cálculo do ICMS DIFAL	221,07	224,45
ICMS total	37,58	40,40
(-) ICMS próprio	-26,53	-26,93
(=) ICMS DIFAL	11,05	13,47

DRE		
Receita de venda	221,07	224,45
(-) PIS/COFINS	-20,45	-20,76
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-37,58	-40,40
(-) CMV	-117,29	-117,29
(=) Lucro Bruto	45,75	46,00

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS não cumulativo 9,25%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	13,25%	13,25%
Preço da Mercadoria	115,27	115,27
(+) IPI	17,29	17,29
(+) ICMS/ST	35,34	32,66
(=) Preço Total da Compra	167,90	165,23

Base de cálculo ICMS próprio	115,27	115,27
ICMS próprio	4,61	4,61

Base de cálculo do ICMS/ST	221,93	219,26
ICMS total	39,95	37,27
(-) ICMS próprio	-4,61	-4,61
(=) ICMS/ST	35,34	32,66

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	167,90	165,23
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,26	-12,26
Custo de Aquisição/Estoque	155,64	152,97
Margem de Lucro	45,76	46,01
Preço de Venda sem Tributos	201,40	198,98
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	221,93	219,26

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	221,93	219,26
(-) PIS/COFINS	-20,53	-20,28
(-) CMV	-155,64	-152,97
(=) Lucro Bruto	45,76	46,01

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	167,90	165,23
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,26	-12,26
(=) Custo de aquisição/Estoque	155,64	152,97
(-) ICMS recuperável	-4,61	-4,61
(-) ICMS/ST ressarcível	-35,34	-32,66
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	115,69	115,69
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	45,76	46,01
Preço de Venda sem Tributos	161,46	161,70
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	218,92	222,27

Base de cálculo ICMS próprio	218,92	222,27
ICMS próprio	8,76	8,89

Base de cálculo do ICMS DIFAL	218,92	222,27
ICMS total	37,22	40,01
(-) ICMS próprio	-8,76	-8,89
(=) ICMS DIFAL	28,46	31,12

DRE		
Receita de venda	218,92	222,27
(-) PIS/COFINS	-20,25	-20,56
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-37,22	-40,01
(-) CMV	-115,69	-115,69
(=) Lucro Bruto	45,76	46,01

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	21,65%	20,65%
Preço da Mercadoria	127,63	126,02
(+) IPI	19,14	18,90
(+) ICMS/ST	14,81	13,81
(=) Preço Total da Compra	161,58	158,74

Base de cálculo ICMS próprio	127,63	126,02
ICMS próprio	22,97	21,42

Base de cálculo do ICMS/ST	209,89	207,25
ICMS total	37,78	35,23
(-) ICMS próprio	-22,97	-21,42
(=) ICMS/ST	14,81	13,81

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	161,58	158,74
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,58	-13,41
Custo de Aquisição/Estoque	148,01	145,33
Margem de Lucro	42,47	42,75
Preço de Venda sem Tributos	190,48	188,08
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	209,89	207,25

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	209,89	207,25
(-) PIS/COFINS	-19,41	-19,17
(-) CMV	-148,01	-145,33
(=) Lucro Bruto	42,47	42,75

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	161,58	158,74
(-) PIS/COFINS recuperável	-13,58	-13,41
(=) Custo de aquisição/Estoque	148,01	145,33
(-) ICMS recuperável	-22,97	-21,42
(-) ICMS/ST ressarcível	-14,81	-13,81
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	110,23	110,10
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	42,47	42,75
Preço de Venda sem Tributos	152,70	152,84
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	207,05	210,10

Base de cálculo ICMS próprio	207,05	210,10
ICMS próprio	24,85	25,21

Base de cálculo do ICMS DIFAL	207,05	210,10
ICMS total	35,20	37,82
(-) ICMS próprio	-24,85	-25,21
(=) ICMS DIFAL	10,35	12,61

DRE		
Receita de venda	207,05	210,10
(-) PIS/COFINS	-19,15	-19,43
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-35,20	-37,82
(-) CMV	-110,23	-110,10
(=) Lucro Bruto	42,47	42,75
(-) PIS/COFINS	-3,93	-3,95
(-) ICMS	-207,05	-210,10
(-) CMV	-110,23	-110,10
(=) Lucro Bruto	-278,73	-281,40

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 12% * <i>origem nacional</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	15,65%	15,65%
Preço da Mercadoria	118,55	118,55
(+) IPI	17,78	17,78
(+) ICMS/ST	23,43	20,91
(=) Preço Total da Compra	159,77	157,25

Base de cálculo ICMS próprio	118,55	118,55
ICMS próprio	14,23	14,23

Base de cálculo do ICMS/ST	209,23	206,71
ICMS total	37,66	35,14
(-) ICMS próprio	-14,23	-14,23
(=) ICMS/ST	23,43	20,91

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	159,77	157,25
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,61	-12,61
Custo de Aquisição/Estoque	147,16	144,64
Margem de Lucro	42,71	42,95
Preço de Venda sem Tributos	189,87	187,59
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	209,23	206,71

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	209,23	206,71
(-) PIS/COFINS	-19,35	-19,12
(-) CMV	-147,16	-144,64
(=) Lucro Bruto	42,71	42,95

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	159,77	157,25
(-) PIS/COFINS recuperável	-12,61	-12,61
(=) Custo de aquisição/Estoque	147,16	144,64
(-) ICMS recuperável	-14,23	-14,23
(-) ICMS/ST ressarcível	-23,43	-20,91
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	109,50	109,50
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	42,71	42,95
Preço de Venda sem Tributos	152,21	152,45
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	206,39	209,55

Base de cálculo ICMS próprio	206,39	209,55
ICMS próprio	24,77	25,15

Base de cálculo do ICMS DIFAL	206,39	209,55
ICMS total	35,09	37,72
(-) ICMS próprio	-24,77	-25,15
(=) ICMS DIFAL	10,32	12,57

DRE		
Receita de venda	206,39	209,55
(-) PIS/COFINS	-19,09	-19,38
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-35,09	-37,72
(-) CMV	-109,50	-109,50
(=) Lucro Bruto	42,71	42,95
(-) PIS/COFINS	-3,95	-3,97
(-) ICMS	-206,39	-209,55
(-) CMV	-109,50	-109,50
(=) Lucro Bruto	-277,13	-280,07

Dados
Descrição do produto: Metro
NCM do produto: 9017.80.10 - IPI 15%
CEST: 08.021.00
MVA original: 43% (RS) e (SC)
Alíquota ICMS RS: 18%
Alíquota ICMS SC: 17%
Fornecedor: PIS/COFINS cumulativo 3,65%
Alíq. ICMS venda interestadual: 4% * <i>origem estrangeira</i>
Preço de Venda na Operação Interna = BC ICMS/ST Compra
Margem de Lucro na Venda Interestadual = Venda Interna

COMPRA INTERESTADUAL	PR/RS	PR/SC
Preço de Mercadoria sem tributos	100,00	100,00
Carga tributária para incluir no preço	7,65%	7,65%
Preço da Mercadoria	108,28	108,28
(+) IPI	16,24	16,24
(+) ICMS/ST	33,19	30,68
(=) Preço Total da Compra	157,72	155,21

Base de cálculo ICMS próprio	108,28	108,28
ICMS próprio	4,33	4,33

Base de cálculo do ICMS/ST	208,48	205,96
ICMS total	37,53	35,01
(-) ICMS próprio	-4,33	-4,33
(=) ICMS/ST	33,19	30,68

VENDA INTERNA	RS/RS	SC/SC
Preço Total de Compra	157,72	155,21
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,52	-11,52
Custo de Aquisição/Estoque	146,20	143,69
Margem de Lucro	42,99	43,22
Preço de Venda sem Tributos	189,19	186,91
Carga tributária para incluir no preço	9,25%	9,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro = BC ICMS/ST	208,48	205,96

Base de cálculo ICMS próprio	-	-
ICMS próprio	-	-

DRE		
Receita de venda	208,48	205,96
(-) PIS/COFINS	-19,28	-19,05
(-) CMV	-146,20	-143,69
(=) Lucro Bruto	42,99	43,22

VENDA INTERESTADUAL	RS/SC	SC/RS
Preço de Compra	157,72	155,21
(-) PIS/COFINS recuperável	-11,52	-11,52
(=) Custo de aquisição/Estoque	146,20	143,69
(-) ICMS recuperável	-4,33	-4,33
(-) ICMS/ST ressarcível	-33,19	-30,68
(=) Custo de aquisição ajustado para precificação/venda	108,68	108,68
Margem de Lucro * Mantida igual à da venda interna	42,99	43,22
Preço de Venda sem Tributos	151,67	151,90
Carga tributária para incluir no preço	26,25%	27,25%
(=) Preço de Venda com tributos por dentro	205,65	208,79

Base de cálculo ICMS próprio	205,65	208,79
ICMS próprio	8,23	8,35

Base de cálculo do ICMS DIFAL	205,65	208,79
ICMS total	34,96	37,58
(-) ICMS próprio	-8,23	-8,35
(=) ICMS DIFAL	26,73	29,23

DRE		
Receita de venda	205,65	208,79
(-) PIS/COFINS	-19,02	-19,31
(-) ICMS + ICMS DIFAL	-34,96	-37,58
(-) CMV	-108,68	-108,68
(=) Lucro Bruto	42,99	43,22
(-) PIS/COFINS	-3,98	-4,00
(-) ICMS	-205,65	-208,79
(-) CMV	-108,68	-108,68
(=) Lucro Bruto	-275,31	-278,25

Descrição do produto:
Metro

FINALIDADE: USO/CONSUMO			Preço de venda com todos os tributos					
			Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%	Compra Interna 18%/17%	Compra Interestadual 12%	Compra Interestadual 4%
Regime PIS/COFINS Fornecedor	Origem do Produto	UF Vendedor	Cliente Não Contribuinte - RS			Cliente Não Contribuinte - SC		
			Não Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	226,05	224,11	
Vendedor - SC	226,05	224,45				222,98	221,41	
Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	226,05			221,93	221,93		218,92
	Vendedor - SC	226,05			222,27	222,98		219,26
Cumulativo	Mercadoria Nacional	Vendedor - RS	209,89	209,23		207,05	206,39	
		Vendedor - SC	210,10	209,55		207,25	206,71	
	Mercadoria Estrangeira	Vendedor - RS	209,89		208,48	209,89		205,65
		Vendedor - SC	210,10		208,79	210,10		205,96