

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO
INTERNACIONAL
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

KAMILA RESMINI

A RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL Nº 13/2012: IDENTIFICAÇÃO DOS
IMPACTOS TRIBUTÁRIOS NOS CONTROLES E NOS CUSTOS DOS PRODUTOS

CAXIAS DO SUL

2014

KAMILA RESMINI

**A RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL Nº 13/2012: IDENTIFICAÇÃO DOS
IMPACTOS TRIBUTÁRIOS NOS CONTROLES E NOS CUSTOS DOS PRODUTOS**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Dr. Roberto Biasio

CAXIAS DO SUL

2014

KAMILA RESMINI

**A RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL Nº 13/2012: IDENTIFICAÇÃO DOS
IMPACTOS TRIBUTÁRIOS NOS CONTROLES E NOS CUSTOS DOS PRODUTOS**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul
Orientador: Prof. Dr. Roberto Biasio

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Dr. Roberto Biasio
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. Ms Elias Milton Denicol
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. Ms. Eduardo Tomedi Leites
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico a todos vocês que sempre estiveram ao meu lado, me incentivando, e em especial á minha família, que muito contribuiu para que este trabalho atingisse seus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial ao meu orientador, Prof. Dr. Roberto Biasio pela sua infinita dedicação e paciência, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Agradeço de forma toda especial, aos meus pais e à minha família pelo seu amor, compreensão e apoio e por acreditarem em minhas escolhas, apoiando-me e esforçando-se junto a mim, para que eu suprisse todas elas.

“Ama-se mais o que se conquista com esforço.”

Benjamin Disraeli

RESUMO

O ICMS é um dos impostos mais complexo da legislação brasileira. Ele é objeto da disputa entre os Estados nas chamadas “Guerra Fiscal” e “Guerra dos Portos”, as quais a Resolução do Senado Federal nº 13/2012 tem o intuito de amenizar. A mencionada Resolução não apenas unifica a alíquota do ICMS nas operações interestaduais a fim de acabar com os benefícios inconstitucionais, mas também emerge com obrigações acessórias e conceitos que geram dúvidas e dificuldade de aplicabilidade aos contribuintes. Em virtude disto, na pesquisa, que se caracteriza como bibliográfica, buscou-se apontar e descrever as principais alterações e novidades trazidas pela RSF 13/2012, a fim de elucidar as empresas gaúchas sobre as situações sujeitas a novo tratamento. Os reflexos são analisados igualmente diante do regime de tributação que as empresas do Rio Grande do Sul estão inseridas, bem como há comparações entre o cenário antes e depois das novas regras. A conclusão é que a Resolução 13/2012 reflete em ambos os regimes tributários estudados, Geral e Simples Nacional, bem como nas operações de compra e venda, sendo as indústrias as que sofrem maiores consequências e tem mais dificuldade de se adaptar. Cabe dizer que as empresas optantes pelo Simples Nacional ainda tem o impacto da despesa do “Diferencial de alíquotas” que se torna despesa e onera seus custos. Considera-se de grande importância para as empresas e seus contadores o estudo de uma legislação que modifica bruscamente a operacionalização, tanto na questão de planejamento tributário quanto nas tomadas de decisões.

Palavras-chave: Guerra fiscal. Guerra dos portos. ICMS. Operações interestaduais. Resolução do Senado Federal 13/2012. Unificação do ICMS.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- ICMS nas compras interestaduais por indústrias antes da Resolução	48
Figura 2 – ICMS nas compras interestaduais por indústrias após da Resolução	50
Figura 3 – ICMS nas compras interestaduais por comércio do Geral antes e após a Resolução.....	51
Figura 4 – ICMS nas compras interestaduais por comércio do Simples Nacional antes e após a Resolução	52

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Base de cálculo do ICMS	26
Quadro 2 – Alíquotas interestaduais	28
Quadro 3 – Alíquotas Internas do Rio Grande do Sul	29
Quadro 4 – Cálculo Substituição Tributária.....	31
Quadro 5 – Origem da mercadoria ou serviço – Correlação entre CST e Alíquota Interestadual.....	43
Quadro 6 – Demonstrativo do “Diferencial de Alíquotas” e CIAP Antes da Resolução.....	54
Quadro 7 - Demonstrativo do “Diferencial de Alíquotas” e CIAP Após a Resolução.	54
Quadro 8 - Demonstrativo do “Diferencial de Alíquotas” Antes e Após a Resolução para Simples Nacional.....	55
Quadro 9 – Redução base de cálculo Santa Catarina	56
Quadro 10 - Redução base de cálculo Rio Grande do Sul.....	57
Quadro 11 Resumo da identificação do valor total da parcela importada	63
Quadro 12 – Composição do Produto 1	65
Quadro 13 – Média de Vendas Produto 1	65
Quadro 14 – Composição do Produto 2	66
Quadro 15 – Média de Vendas Produto 2	67
Quadro 16 – Composição do Produto 3	68
Quadro 17 – Média de Vendas Produto 3	68

LISTA DE ABREVIATURAS

art.	artigo
Dr.	doutor
Ms.	mestre
n.	número
n.º.	número
p.	página
prof.	professor
un.	unitário
Vol.	volume

LISTA DE SIGLAS

ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ALADI	Associação Latino Americana de Integração
ALQ	Alíquota
CAMEX	Câmara de Comércio Exterior
CCI	Certificação de Conteúdo de Importação
CF	Constituição Federal
CI	Conteúdo de importação
CIAP	Controle do Crédito do ICMS do Ativo Permanente
CNM	Confederação Nacional dos Municípios
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPI	Comissão Parlamentar de Inquérito
CPP	Contribuição patronal previdenciária
CSSL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CST	Códigos de Situação Tributária de Origem
CTN	Código tributário nacional
DECOMTEC	Departamento de Competitividade e Tecnologia
FCI	Ficha de Conteúdo de Importação
FIESP	Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
FOB	Valor “free on board”
GATT	Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio- <i>General Agreement on Tariffs and Trade</i>
GLP	Gás liquefeito de petróleo
GTIN	Numeração Global de Item Comercial
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação
IPI	Imposto sobre produtos industrializados

IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LC	Lei complementar
LEFISC	Legislação Fiscal online
MERCOSUL	Mercado Comum do Sul
MVA	Margem de valor agregado
NCM/SH	Nomenclatura Comum do MERCOSUL
NF	Nota fiscal
NFe	Nota fiscal eletrônica
OI	Operação interestadual
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PI	Produtos importados
PIB	Produto interno bruto
PIS	Programa de Integração Social
RICMS/RS	Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul
RS	Rio Grande do Sul
RSF	Resolução do Senado Federal
SC	Santa Catarina
Sefaz	Secretaria da Fazenda
Sindilojas	Sindicato do Comércio Varejista de Caxias do Sul
SINIEF	Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais
SN	Simples nacional
ST	Substituição tributária
TEC	Tarifa externa comum
UF	Unidade da federação

LISTA DE SÍMBOLOS

%	por cento
§	Parágrafo
R\$	Reais

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO.....	15
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.3	OBJETIVOS	20
1.3.1	Objetivo geral	20
1.3.2	Objetivos específicos	20
1.4	METODOLOGIA.....	20
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO	21
2	IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)	22
2.1	CONCEITO.....	22
2.1.1	Legislação do ICMS	23
2.1.2	Fato gerador e contribuinte.....	24
2.1.3	Base de cálculo	25
2.1.4	Alíquotas	26
2.1.4.1	Diferencial de alíquotas	29
2.1.5	Substituição tributária	30
2.1.6	Benefícios, incentivos e favores fiscais.....	32
2.1.6.1	Isenção	33
2.1.6.2	Não incidência e imunidade.....	33
2.1.6.3	Redução da base de cálculo	34
2.1.6.4	Crédito presumido	34
2.2	SIMPLES NACIONAL.....	34
2.3	GUERRA FISCAL.....	36
2.4	GUERRA DOS PORTOS	39
2.5	RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL Nº13/2012	41
2.5.1	Conteúdo da importação	41
2.5.2	Ficha de conteúdo de importação (FCI).....	42
2.5.3	Código de Situação Tributária de Origem (CST)	43
2.5.4	Perda de benefícios fiscais	44
2.5.5	Inaplicabilidade da Alíquota 4%.....	44

3	APLICAÇÃO DA RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL 13/2012.....	46
3.1	IMPORTAÇÃO	46
3.2	OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE COMPRA POR EMPRESAS DO RIO GRANDE DO SUL	46
3.2.1	Compras para industrialização	46
3.2.2	Compras para comercialização	50
3.2.3	Compras para uso e consumo e ativo imobilizado	53
3.2.4	Compras com base de cálculo reduzida	55
3.2.5	Compras com Substituição Tributária	58
3.3	VENDAS DE PRODUTOS IMPORTADOS OU COM CONTEÚDO DE IMPORTAÇÃO NO RIO GRANDE DO SUL.....	59
3.3.1	Cálculo do conteúdo de importação	60
3.3.1.1	Conteúdo de importação inferior a 40%	64
3.3.1.2	Conteúdo de importação superior a 40% e inferior a 70%	66
3.3.1.3	Conteúdo de Importação superior a 70%	67
3.4	ASPECTOS JUDICIAIS.....	69
3.5	ASPECTOS POSITIVOS E NEGATIVOS.....	72
4	CONCLUSÃO	75
	REFERÊNCIAS.....	79
	APÊNDICE A LEGISLAÇÕES COMPLEMENTARES DA RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL 13/2012	84

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

O Brasil é conhecido pela alta carga tributária, além da grande quantidade de tributos e do difícil entendimento da sua legislação. Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), em 2012, a carga tributária se concentrou em 36,27% do Produto Interno Bruto (PIB), e obteve uma variação crescente de 7,03%, superando o PIB, que variou em 6,26%. De acordo com a fonte citada, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS), imposto de competência estadual, foi o que mais arrecadou até agosto de 2013, representando 20,66% de um total de mais de um trilhão de reais.

O ICMS é apontado como um dos tributos mais complexos e dos mais atribulados. São vinte e sete Estados, o mesmo número de Regulamentos de ICMS, sem mencionar que cada Unidade da Federação ainda tem decretos internos com regras específicas e muitas vezes com vigências diferenciadas. Manter-se atualizado a tanta legislação torna-se impraticável e ao mesmo tempo imprescindível. Cada um dos Estados ainda, com intuito de alavancar economia e atrair investimentos, julga a forma de tributar que melhor lhe favorece; de um lado concedendo benefícios e incentivos fiscais e em contrapartida onerando algumas operações, produtos ou grupo econômico. O resultado é o estímulo cada vez maior do contraste na arrecadação de cada Estado e reforço nas razões para a disputa entre eles, denominada “Guerra Fiscal”.

A “Guerra dos Portos”, uma extensão da “Guerra Fiscal”, discute sobre os benefícios redutores de tributação do ICMS para empresas que realizam importações pelos portos de determinados Estados. Com o propósito de abrandar esta disputa, ao menos no que trata das questões de importação e benefícios singulares inconstitucionais, foi elaborada e publicada a Resolução do Senado Federal 13/2012. O que tinha por objetivo acalmar a “Guerra Fiscal” acabou causando efeito oposto. A legislação mencionada emerge com dúvidas tanto para os contribuintes como para a fiscalização, obrigações acessórias de difícil aplicabilidade, custos em identificação e operacionalidade, bem como com questionamentos sobre os poderes do Senado Federal.

A pesquisa proposta tem por objetivo abordar os principais aspectos das disputas tributárias entre os Estados, bem como identificar de que forma e proporção a Resolução 13/2012 impacta positiva ou negativamente em regimes de tributação diferentes.

O fato de que a legislação brasileira é definida como complexa, além de estar em constante mudança e deixar lacunas para divergentes interpretações, demonstra necessária a habitual atenção do profissional especialista na área. Diante do exposto, estudar a legislação aplicável aos tributos, é um tema de interesse tanto da academia como da sociedade empresarial, visto que pode fazer parte de programas de planejamento tributário, visando gerar economias tributárias para as empresas que souberem usar adequadamente os benefícios fiscais e/ou evitar pagamento indevido de tributos.

Manter-se atualizado em relação à legislação, que se modifica diariamente, torna-se relevante, de forma que uma alteração pode ser motivo para uma tomada de decisão importante na divisão dos tributos. É o caso do tema proposto pelo estudo, tendo sua importância justificada tanto sob o ponto de vista profissional como acadêmico, uma vez que busca esclarecer a recente modificação na área tributária e os reflexos que a mesma gera em relação aos que estão expostos a ela.

Acredita-se que a pesquisa representará uma grande contribuição no esclarecimento das transições e na magnitude dos impactos tributários e financeiros que as empresas gaúchas estão sujeitas em função da legislação fiscal relacionada à Resolução do Senado nº 13/2012. É possível que a partir da pesquisa, a mesma se torne fonte de informações que permitam às empresas gaúchas reverem seus procedimentos em relação às questões envolvidas no tema abordado. Da mesma forma, ela poderá ser uma fonte de consulta para fins acadêmicos, seja com o objetivo de aprofundamento dos conhecimentos em relação ao tema, ainda pouco pesquisado, ou como ponto de partida para novas pesquisas.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Para atingir o objetivo do estudo, é necessário ter-se em mente alguns conceitos que possibilitarão a melhor compreensão do assunto. Introdutoriamente cabe abordar sobre a contabilidade. Definida como a ciência que estuda o patrimônio de uma entidade, seu conceito ainda compreende as atividades de

registro, escrituração, análise e interpretação dos fatos que interferem não só na competência patrimonial, mas também no resultado da entidade. O profissional de Ciências Contábeis não se dedica apenas às dinâmicas apontadas, mas também influencia na tomada de decisões nas organizações.

No campo de atuação da Contabilidade Tributária, uma das subdivisões da Contabilidade, o papel do contador vai além de mensurar e contabilizar os impostos devidos pela entidade. Trata-se, mais uma vez, de aplicar sua função no processo decisório, analisando todas as variáveis necessárias para a melhor forma a ser adotada de contribuir com o sistema tributário. É encargo do profissional contábil buscar conhecimento da legislação aplicável à empresa, e a consequência do estudo é a competência para exercer mais um papel da profissão nas deliberações decisivas das empresas, no caso, do planejamento tributário. Planejar com antecedência significa ter ciência prévia de todas as possibilidades e riscos a que se sujeita, bem como utilizar da elisão, uma forma lícita de economia de impostos através de lacunas na legislação, como ferramenta para gestão tributária.

O Sistema Tributário Nacional é constituído pelas esferas Federal, Estadual e Municipal, representados respectivamente pela União, Estados e Distrito Federal, e Municípios. A Constituição Federal (1988) atribui o poder de criação e competência de tributos para cada domínio, delegando autonomia a todas as Unidades da Federação de legislar sobre seus impostos. Dentre os impostos estaduais, o foco desta pesquisa é o ICMS-Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação.

O poder independente dos Estados brasileiros na forma de legislar sobre o ICMS implica em distintos tratamentos sobre o mesmo imposto e na desigualdade da carga tributária, resultando na incansável disputa entre eles. Visando entre outros fatores a crescente expansão econômica da sua região, cada legislação concede benefícios, incentivos e favores fiscais para atrair o contribuinte e enfatizar ainda mais o conflito. Onde há o mínimo contraste há motivos suficientes para a disputa, denominada “Guerra Fiscal”.

Uma ramificação do termo citado é a “Guerra dos Portos” que refere-se à competição de atração para os portos no âmbito de importação de bens e mercadorias. Em função de que alguns Estados oferecem benefícios, conforme alegado pelos demais como inconstitucionais, se reforça a disparidade econômica, tributária e legislativa que vem demandando solução ao longo do tempo.

É importante saber que o Senado Federal tem competência para tratar de casos, mediante resolução, de matéria tributária de interesse dos Estados e do Distrito Federal. As resoluções são editadas pelo Congresso Nacional ou pelas respectivas Casas (Câmara ou Senado) e não se sujeitam à deliberação executiva (sanção ou veto). No âmbito do ICMS, o Senado poderá: estabelecer, obrigatoriamente, as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e facultativamente, as alíquotas mínimas e as máximas aplicáveis às operações internas, de acordo com CF/88, art. 155,§2º:

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

Apontada como um passo para combater a “Guerra Fiscal” e a “Guerra dos Portos” foi publicada, em 25 de abril de 2012, a Resolução do Senado Federal 13/2012 com vigência a partir de 1º de janeiro de 2013. Além de diversos regramentos, a resolução vem unificar a alíquota de ICMS em operações interestaduais com bens e mercadorias importados em 4%, eliminando as alíquotas de 12% para região Sul e Sudeste e 7% para as demais regiões.

Os impactos provenientes das novidades da Resolução do Senado Federal nº 13/2012 já são sentidos em empresas de diferentes regimes tributários, como Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. As empresas do Simples Nacional apuram o maior fator de choque nas compras oriundas de outras unidades da federação, especificamente o “Diferencial de Alíquotas”, que não sendo recuperável, se torna custo ou despesa. As empresas cujo regime de tributação permite o usufruto da não-cumulatividade do ICMS, Lucro Presumido e Lucro Real, destacam a perda dos benefícios fiscais dentre outras a serem abordadas no decorrer da pesquisa.

Tanto para empresas do Simples Nacional ou Geral¹, ainda expõe-se a dificuldade de reconhecer o conteúdo de importação do seu produto, as obrigações acessórias e prestação de informações demasiadamente específicas, além da

¹ Denominação dada pelo Estado do Rio Grande do Sul para empresas do Lucro Presumido e Real, cujo regime tributário do ICMS é não-cumulativo.

substituição tributária que onera e atinge de forma desmedida a todos os contribuintes.

A “Guerra Fiscal” tem se tornado tema de debate há muito tempo entre empresas, especialistas nas áreas da administração, direito, economia e contabilidade e principalmente do governo. A mais recente iniciativa de dar início ao combate dos conflitos entre os Estados foi a publicação da Resolução do Senado Federal nº 13/2012, com o objetivo de abolir uma das questões da “Guerra Fiscal”, a “Guerra dos Portos”.

A pesquisa proposta tem por objetivo abordar os aspectos relevantes que contribuem para a divergência fiscal no âmbito do ICMS, trazendo a novidade dos principais impactos da Resolução do Senado. Busca-se, da mesma forma, analisar os reflexos da nova legislação na tributação do ICMS das empresas gaúchas, apontando as principais alterações e seus impactos.

A seleção do assunto de pesquisa levou em consideração a complexidade da legislação e dos procedimentos que envolvem o ICMS. Este fato que vem gerando muita dificuldade para os profissionais da área em obter conhecimento que possibilitem exercer suas atividades de forma a atender às exigências da legislação e ao mesmo tempo reduzir o impacto tributário para as empresas. Diante desse cenário e considerando que o custo tributário vem crescendo constantemente, se tornando uma das principais preocupações das empresas, entende-se que a pesquisa proposta tem grande importância.

Compreende-se que o estudo, além de explanar um assunto de muita relevância para o planejamento tributário, também tem por objetivo apresentar informações às empresas sobre o impacto tributário de suas operações e lhes permitir o conhecimento de ações que proporcionem aumento ou redução sua carga tributária.

Tendo em vista que o tema é amplo e que o enfoque proposto ainda é pouco explorado por pesquisas, a motivação do estudo está exatamente em explorar os choques iniciais da aplicação da Resolução do Senado Federal nº 13/2012, bem como as consequências numa legislação tão complexa como a do ICMS.

Com base na delimitação do tema apresentado a questão de pesquisa para o estudo é: Quais os impactos tributários e operacionais trazidos pela Resolução do Senado Federal 13/2012 para empresas que adquirem produtos e/ou matéria-prima importada, seja ela diretamente ou indiretamente?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Demonstrar os reflexos tributários e operacionais trazidos pela Resolução do Senado Federal 13/2012 para empresas que adquirem produtos e/ou matéria-prima importada, seja ela diretamente ou indiretamente.

1.3.2 Objetivos específicos

- Identificar os fatores relevantes sobre a “Guerra Fiscal” e “Guerra dos Portos”.
- Abordar os objetivos e novidades da Resolução do Senado nº 13/2012.
- Demonstrar o “antes” e o “depois” nos cenários em que a Resolução apresenta maior reflexo.
- Apurar os principais impactos e as implicações em relação à tributação das operações interestaduais após a publicação pela Resolução.
- Identificar os pontos positivos e negativos para as empresas.

1.4 METODOLOGIA

Em relação aos objetivos gerais desta pesquisa, define-se com sendo uma pesquisa descritiva. Segundo Barros e Lehfeld (2007), este tipo de pesquisa propõe-se a descrever as características do objeto da pesquisa, buscando a relação entre fenômenos e sua natureza, particularidades, frequência, causas e conexões com outras situações. Koche (2007) traça os objetivos do método através da identificação e avaliação da conexão entre variáveis de uma população, à medida que se manifestam em situações já existentes.

Em complemento, também foi usado o método de pesquisa bibliográfica, onde segundo Diehl e Tatim (2004) desenvolve a partir de materiais que contemplam o assunto, como livros, pesquisas científicas, periódicos, livros de referências entre outras formas de fonte de informações. Nas palavras de Barros e Lehfeld (2007,p.85), esta tipologia de pesquisa “se efetua tentando-se resolver um problema ou adquirir conhecimentos a partir do emprego predominante de informações

advindas material gráfico, sonoro e informatizado”. Os mesmos autores afirmam que a pesquisa bibliográfica proporciona ao aluno acadêmico uma posição científica na sistematização de informações e do conhecimento que adquire na sua rotina.

O estudo também se caracteriza pela metodologia de pesquisa qualitativa. Conforme Lakatos e Maconi (2011), a pesquisa qualitativa direciona-se à análise e interpretação de aspectos mais complexos. É um estudo previamente estruturado, primeiramente coletando dados para a obtenção de um embasamento conceitual e preocupado não apenas com o resultado, mas com o processo. Além de descrever os dados pesquisados de forma empírica, ainda relata o desenvolvimento e interpretação dos resultados.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo encontram-se a explanação do tema e do problema de pesquisa, bem como apresenta-se os objetivos gerais e específicos da pesquisa, sua estrutura e metodologia aplicada.

No segundo capítulo há a contextualização do estudo a partir das referências teóricas e legislação pertinente ao estudo. Este capítulo vem apresentar os fatores influentes e específicos da legislação do ICMS que sofrem modificação com a Resolução do Senado Federal nº 13/2012, juntamente com a contextualização dos aspectos relevantes que introduzem a nova legislação ao cenário atual.

No terceiro capítulo é elaborado o estudo teórico das situações modificadas a partir da Resolução, em regimes tributários diferentes, a fim de apurar os cenários em que cada um sofre maior impacto, além de comparar os períodos e identificar a proporção da interferência da Resolução. Também se busca a relação com fatos práticos e demonstrações que favorecem o entendimento de possíveis cálculos ou bases legais. Da mesma forma, são utilizadas informações obtidas por estudos já realizados e publicações sobre o tema, a fim de enriquecer o estudo e salientar a sua importância.

No quarto capítulo são expostos os resultados obtidos a fim de responder a questão de pesquisa e obter conclusão sobre o estudo.

2 IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

2.1 CONCEITO

Primeiramente é necessário saber que o ICMS é um gênero de tributo. O artigo 3º do CTN (2013) define “tributo” como “prestação compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Na mesma base legal, no artigo 5º, estabelece-se que tributos compreendem impostos, taxas e contribuições de melhorias. Conforme Freitas (2013), os impostos não dependem de contrapartida governamental, diferentemente dos outros dois tributos, sendo que não há vinculação a qualquer benefício ao contribuinte. Trata-se da imposição do dever de recolher aos cofres públicos.

Luz (2011), ainda traz o esclarecimento sobre a denominação econômica dos impostos, classificando-os como diretos e indiretos. Os impostos diretos são cobrados sobre o patrimônio e renda das pessoas físicas e jurídicas, não havendo transferência a terceiros, e recaindo inteiramente ao contribuinte possuidor do bem ou que auferiu rendimentos. Já os impostos indiretos são embutidos ao preço, sendo calculados e recolhidos pelas empresas fornecedoras do produto, porém repassados no preço ao consumidor final, denominado o verdadeiro contribuinte. Como exemplo pode ser citado o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, o ICMS.

O ICMS é um imposto de competência estadual. Conforme disposto no artigo 155 da Constituição Federal (CF) (1988), estabelece-se seu conceito e delega o poder aos Estados e ao Distrito Federal de instituir e legislar sobre o ICMS:

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

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

Ainda dentro da conceituação do ICMS, é importante esclarecer que este é um imposto que obedece ao princípio da não-cumulatividade. Essa previsão é estabelecida pelo §2º, inciso I do artigo 155 da CF (1988), informando que para fins

da apuração do valor do ICMS a pagar, poderá ser compensado o montante devido em cada operação com o montante pago na operação anterior.

Fabretti (2011) trata o ICMS como um imposto sobre o valor agregado, em relação a sua não-cumulatividade, uma vez que do valor apurado a pagar pela venda da mercadoria é abatido o imposto pago na aquisição. Conforme o referido autor, a apuração é feita pelo registro dos documentos fiscais. No registro de entradas tem-se os créditos de aquisição de mercadorias, no registro de saídas o débito do imposto pelas vendas, e no registro de apuração do ICMS é apurado o montante credor e devedor do período. Oliveira (2008), complementa informando que o valor adicionado representa o montante de valor agregado ao produto, obtido pela apropriação de todo o empenho consumido pelo produto final.

Em divergente abordagem, Oliveira (2009) alega que o ICMS é o imposto pago em cadeia sobre o maior preço alcançado pelo produto na sua circulação, não sendo exatamente sobre o valor agregado. É importante dizer que os dois autores convergem em relação ao ICMS ser um imposto “em cascata”, não podendo seu valor superar o preço da mercadoria em toda a circulação até o consumo final.

Cabe dizer que a não-cumulatividade do ICMS cabe apenas às empresas cujo regime de tributação é o Lucro Real ou Presumido, ou seja, empresas Gerais. As empresas optantes pelo regime simplificado, o Simples Nacional, não usufruem do sistema de débito e crédito do ICMS, de acordo com a Lei Complementar 123/2007 que instituiu o regime de tributação do Simples que será explicado adiante.

2.1.1 Legislação do ICMS

A matriz legal do ICMS é a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir). Através das alíneas do inciso XII do artigo 155 da Constituição Federal, é conferida à lei complementar dispor sobre questões como definir a base de cálculo, regular benefícios e incentivos fiscais convalidados por convênio, caracterizar contribuintes e regime de compensação do imposto, bem como o tratamento da substituição tributária, por exemplo. Também fazem parte do regramento do ICMS, conforme Oliveira (2009), os convênios firmados entre os Estados, bem como os protocolos e Ajuste SINIEF² firmados no Conselho Nacional

² Significado de SINIEF: Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais

de Política Fazendária (CONFAZ). Ainda cabe dizer, com base em Oliveira (2008) que cada Estado brasileiro tem seu próprio regulamento do ICMS.

A Lei Complementar 24/75, que dispõe sobre os Convênios entre os Estados, elucida sobre as regras aplicadas às reuniões dos Estados e Distrito Federal. O Confaz é formado por representantes de cada Estado e do Governo Federal e promove a celebração dos convênios. As reuniões são realizadas com a maioria dos representantes estaduais presentes, e as deliberações aprovadas valerão aos que não compareceram. Alguns aspectos relevantes tratam de que a concessão dos benefícios fiscais sempre deverá ser uma decisão unânime e a sua revogação depende da aprovação de no mínimo quatro quintos dos representantes.

Ainda em observação à Lei Complementar 24/75, após qualquer decisão, a mesma deve ser publicada no prazo de 10 dias no Diário Oficial da União. Logo, 15 dias passados da publicação, cada unidade da Federação publicará um decreto, confirmando ou não os convênios celebrados. Irá considerar-se ratificado por qualquer Estado que não se pronunciar no referido prazo.

Os convênios passam a vigorar no trigésimo dia após a sua publicação, diferenciando apenas os convênios autorizativos, que segundo Oliveira (2009), ficam a critério de cada Estado incorporá-los ao seu regimento interno. O autor traz a conveniente redação sobre o caráter impositivo ou autorizativo dos Convênios, onde o primeiro define a obrigatoriedade do benefício fiscal e o segundo permite, a critério da Unidade Federada, a concessão de situação benéfica aos contribuintes.

Amaro (2012) explica que os convênios são acordos entre os Estados com o intuito de integração fiscal, troca de informação, fiscalização e arrecadação no âmbito do ICMS, que deliberam sobre hipóteses de benefícios e incentivos fiscais, bem como sua revogação. Conforme o inciso IV artigo 100 do CTN, as deliberações dos convênios são tratadas como normas complementares.

2.1.2 Fato gerador e contribuinte

Com base em Oliveira (2008), define-se contribuinte do ICMS, a pessoa física ou jurídica que realizar operações mercantis de circulação de mercadoria com habitualidade. A situação específica imposta pela legislação que determina o momento do início da incidência e obrigação do imposto é denominada fato gerador,

conforme artigo 114 do CTN. Oliveira (2009) salienta que o fato gerador do ICMS é a venda de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte e comunicação.

Os fatos geradores do ICMS, segundo a Lei Kandir, são:

- a) operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- b) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- c) prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- d) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- e) fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.
- f) sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
- g) sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- h) sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

2.1.3 Base de cálculo

Martins (2003) traduz o termo base de cálculo como o valor do montante definido pela legislação o qual incidirá o imposto. Conforme abordado anteriormente,

a Lei complementar 87/96 vem regradar alguns aspectos do ICMS e serve de base para o quadro explicativo que segue, apenas no que se trata de mercadorias:

Quadro 1 – Base de cálculo do ICMS

FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	
<p>Operação Normal</p> <p>(+) Valor da mercadoria (+) Despesas (+) Frete (+) Seguro (+) Juros (+) Descontos condicionais</p> <p>* Não integram a base de cálculo: IPI e descontos incondicionais indicados no documento fiscal</p>	<p>Importação</p> <p>(+) Valor da mercadoria (+) Despesas e taxas aduaneiras (+) Despesas (+) Frete (+) Seguro (+) Juros (+) IPI (+) Imposto de Importação</p>

Fonte: Produção da autora

O Quadro 1 apresenta as diferentes formas de determinar a base de cálculo entre as operações consideradas normais e as provenientes de importação.

Nas operações normais, a base é determinada tomando-se o valor da operação de saída da mercadoria como regra geral, acrescido despesas com frete, seguros, juros, descontos condicionais e quaisquer desembolsos. Não integram a base de cálculo: o Imposto sobre produtos Industrializados IPI, caso a operação seja entre contribuintes e configure fato gerador de ICMS e IPI, além de descontos incondicionais indicados no documento fiscal. Já na importação: o valor da mercadoria, somado ao imposto de importação, ao IPI, ao imposto sobre operações de câmbio, a quaisquer desembolsos com taxas e despesas aduaneiras.

2.1.4 Alíquotas

Martins (2003) conceitua a chamada “alíquota”, como o percentual aplicado sobre a base de cálculo definida para obtenção do valor do débito do imposto. O Senado federal, por meio de resoluções de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, desde que aprovada pela maioria dos seus membros,

poderá definir alíquotas de ICMS aplicáveis as operações interestaduais e de exportação, conforme disposto no inciso IV do artigo 155 da Constituição Federal (1988).

A Resolução do Senado Federal nº 22 de 1989, decide que a alíquota de ICMS nas operações interestaduais será de 7% com destino às Regiões Norte, Nordeste, Centro – Oeste e ao Estado do Espírito Santo, 12% para os demais Estados, 13% para fins de exportação e, por fim, determina que para operações destinadas a não contribuinte do imposto deverá ser utilizada a alíquota interna.

Em relação às alíquotas internas, a Constituição Federal (1988) em seu inciso V do artigo 155, delega o poder facultativo ao Senado federal de estabelecer alíquotas máximas e mínimas. O Senado Federal não fez uso de tais atribuições, podendo os Estados arbitrarem sobre a questão internamente em cada território competente, confirma Oliveira (2009). A Constituição Federal (1988), no inciso IV do artigo em questão, porém, não permite que as alíquotas internas sejam inferiores às interestaduais, concluindo que a alíquota mínima que qualquer Estado deve fixar deve ser 7%, salvo em convênio contrário.

Entende-se ser importante apresentar o dispositivo legal que delega a função do Senado Federal quanto às alíquotas, em que a legislação constitucional tem como objetivo atribuir poder para resolução de possíveis conflitos. Este dispositivo está previsto no Inciso V do artigo 155 da CF (1988), tendo o seguinte teor:

V - é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

Segundo Oliveira (2009), a regra de poder facultativo ao Senado visa impedir que a liberdade do poder legislativo estadual seja utilizada como incentivo ao desenvolvimento econômico territorial. De forma dependente a questão de alíquotas internas, pode-se aliciar instalações e investimentos a certa região, prejudicando as demais. O Quadro 2 ilustra a distribuição das alíquotas interestaduais e sua utilização levando em consideração a origem e o destino.

Quadro 2 – Alíquotas interestaduais

Alíquota Interna do ICMS	D E S T I N O																												
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO		
O R I G E M	AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12		
	AL	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
	AM	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AP	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	BA	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	CE	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	DF	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	7
	PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	18	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	7
	PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	17	12	7	7	12	12	7	7	7
	RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	19	7	7	12	12	7	7	7
	RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12
	RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12
	SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	17	12	7	7	7
	SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	18	7	7	7
	SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	

Fonte: Boletim Contábil online 2013.

Ainda com base no referido autor, o ICMS também tem por objetivo atender o princípio da seletividade para a apropriação das alíquotas, podendo ser selecionadas conforme a essencialidade da mercadoria a consumo. Usando como exemplo o do Regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul (RICMS/RS), produtos considerados supérfluos como cigarros, bebidas, armas, cosméticos, recebem o maior percentual do Estado, de 25%. Já produtos essenciais como os da cesta básica de alimentos recebem a alíquota mínima de 12%.

O Quadro 3 evidencia, com base nas informações extraídas dos artigos 27 e 28 do Livro I e Apêndice I, Seções I e II do RICMS/RS, o demonstrativo dos produtos e suas respectivas alíquotas internas. Os produtos de caráter desnecessário recebem a maior alíquota do Estado, de 25%, seguidas da alíquota tributável da energia elétrica destinada às vias públicas de 20% e refrigerantes 18%. Os produtos considerados como indispensáveis, como os da cesta básica de

alimentos, e de incentivo à economia como máquinas industriais e agrícolas e insumos agropecuários, por exemplo, recebem a menor alíquota, de 12%. Os demais produtos se sujeitam a alíquota padrão de 17%.

Quadro 3 – Alíquotas Internas do Rio Grande do Sul

RIO GRANDE DO SUL	
Alíquotas	Operações/Prestações
25%	Operações e prestações internas e de importação:
	Bebidas, perfumaria e cosméticos; armas e munições; embarcações de recreação ou de esporte; artigos de antiquários; cigarros, cigarrilhas, charutos, cachimbos, fumos desfiados e encarteirados, fumo para cachimbo e fumos tipo crespo; cigarreiras; aviões de procedência estrangeira, para uso não comercial; brinquedos, na forma de réplica ou assemelhado de armas e outros artefatos de luta ou guerra, que estimulem a violência. Gasolina e álcool anidro e hidratado para fins combustíveis; Serviços de comunicação.
20%	Energia elétrica destinada à iluminação de vias públicas.
18%	Refrigerantes.
17%	Nas demais operações e prestações de serviços, internas e de importação.
12%	Operações e prestações internas e de importação:
	feijão de qualquer classe ou variedade, exceto o soja; arroz; massas alimentícias, biscoitos, pães,ucas e bolos de qualquer tipo e espécie; leite fresco, pasteurizado ou não, esterilizado ou reidratado, em qualquer embalagem; laves e gado vacum, ovino, bufalino, suíno e caprino, bem como carnes e produtos comestíveis resultantes do abate desses animais, inclusive salgados, resfriados ou congelados; pescado, exceto bacalhau, adoque, merluza, pirarucu, crustáceos, moluscos e rã; frutas frescas, verduras e hortaliças; refeições servidas ou fornecidas por bares, lanchonetes, restaurantes, cozinhas industriais e similares; óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), gás natural e gás residual de refinaria; adubos, fertilizantes, corretivos de solo, sementes certificadas, rações balanceadas e seus componentes, sal mineral, agropecuária; carvão mineral; ovos frescos, cebola e batata; tijolos, telhas e cerâmicas vermelhas; produtos de informática máquinas e implementos destinados a uso exclusivo na agricultura; aviões e helicópteros de médio e grande porte e suas peças, cabines montadas para proteção de motorista de táxi; trigo e triticale, em grão; empilhadeiras, retroescavadeiras e pás carregadeiras, máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos industriais, bem como acessórios, sobressalentes e ferramentas que acompanhem estes bens. artefatos de joalheria, de ourivesaria e outras obras; retroescavadeiras, motoniveladoras, tratores de lagarta, caminhões com caixa basculante, rolos compactadores e pás carregadoras. farinha de trigo; prestações internas de serviços de transporte aéreo, transporte de passageiros, de cargas e escolares. Energia elétrica.

Fonte: Adaptado LEFISC Legislação Fiscal online 2013.

2.1.4.1 Diferencial de alíquotas

Através do VIII do artigo 155 a Constituição Federal (1988) autoriza cada Estado destinatário da operação interestadual a cobrar a diferença entre a alíquota

interna estabelecida na sua região em relação a alíquota interestadual, denominada como “Diferencial de alíquotas”.

Na interpretação de Oliveira (2009), é graças ao “Diferencial de alíquotas” que os cofres dos Estados menos favorecidos não lidam com perdas no recolhimento do imposto, pois se não fosse pela exigência desta importância, o montante ingressante à economia estadual seria apenas o da revenda.

Acerca do RISCMS/RS, os artigos 16 e 46 impõem a obrigatoriedade do recolhimento da diferença da tributação sobre as aquisições de fora do Estado. O artigo 16, inciso I alínea f, traz em sua redação que o cálculo deverá ser feito pela aplicação da alíquota interna da mercadoria, deduzindo o imposto destacado na nota fiscal da compra, obtido pela aplicação da alíquota interestadual, para as operações destinadas a uso e consumo e ativo fixo. Já o §4 do artigo 46, partindo do mesmo princípio matemático, dispõe sobre o pagamento do “Diferencial de alíquotas” sobre as entradas para fins de comercialização e recentemente nas aquisições para fins de industrialização, apenas as tributadas a 4% neste último caso.

2.1.5 Substituição tributária

Martins (2003) caracteriza a substituição tributária como a transferência da responsabilidade de apurar, cobrar e recolher o imposto devido a um determinado contribuinte. Este, na condição de substituto tributário, previamente definido pela legislação, recolhe aos cofres públicos o imposto relativo a toda a cadeia subsequente em que a mercadoria possivelmente possa circular.

Para Meira Junior (2001) a substituição tributária é a garantia dos cofres públicos do recolhimento do imposto. O autor explica o cálculo em duas partes, a primeira pela apuração do imposto próprio da operação, e em seguida o da operação subsequente, feito sobre uma base de cálculo presumida. A base de cálculo do imposto próprio se refere à matemática da aplicação da alíquota do ICMS sobre a base de cálculo normal já comentada anteriormente. Já a base para o cálculo da substituição tributária é formada pelo valor da operação, acrescidos o frete, seguro, despesas, encargos transferíveis e a margem de valor agregado (MVA). A Lei complementar 87/96 dispõe sobre as regras da substituição tributária, esclarecendo do que se trata a margem de valor agregado e a forma de apuração conforme o §4º e §5º do artigo 8º, definindo da seguinte forma:

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

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

Meira Junior (2001, p. 59) observa que “o ICMS retido, obtido a partir de uma base de cálculo presumida, respeitando o princípio da não-cumulatividade, admite a dedução prévia do ICMS devido pela operação normal”.

Quadro 4 – Cálculo Substituição Tributária

EXEMPLO DE CÁLCULO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA			
1) Operação Normal	R\$	2) Operação Subsequente	R\$
(+) Valor da mercadoria	R\$ 1.000,00	(+) Valor da mercadoria	R\$ 1.000,00
(+) Despesas	R\$ 30,00	(+) Despesas	R\$ 30,00
(+) Frete	R\$ 50,00	(+) Frete	R\$ 50,00
(+) Seguro	R\$ 20,00	(+) Seguro	R\$ 20,00
(+) Juros	R\$ -	(+) Juros	R\$ -
(+) Descontos condicionais	R\$ -	(+) Descontos condicionais	R\$ -
Total:	R\$ 1.100,00	Total:	R\$ 1.650,00
Alíquota:	17%	Alíquota:	17%
Valor do ICMS	R\$ 187,00	Valor do ICMS	R\$ 280,50
3) ICMS RETIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A RECOLHER			
ICMS Operação Subsequente	R\$ 280,50		-
(-) ICMS Operação Própria	R\$ 187,00		
Valor ICMS RETIDO POR ST	R\$ 93,50		

Fonte: Produção da autora

O Quadro 4 ilustra um exemplo do cálculo do ICMS. No demonstrativo nº 1, é feito o cálculo da operação normal, onde se aplica a alíquota sobre a base de cálculo, resultando o valor do ICMS próprio da operação a ser deduzido no cálculo da substituição tributária. No demonstrativo nº 2 é feito o cálculo da operação subsequente, no qual se agrega o MVA (no exemplo, o MVA hipotético é de 50%) à base de cálculo e multiplica-se pela alíquota, a fim de presumir e obter o valor do

ICMS sobre a circulação da mercadoria até o seu consumo. Como a legislação permite, no demonstrativo nº 3, o ICMS próprio pode ser deduzido do valor do ICMS ST.

2.1.6 Benefícios, incentivos e favores fiscais

A Fecomércio-RJ (2010) traz na publicação intitulada “Comparativo da tributação pelo ICMS entre os Estados do Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais, Espírito Santo, Goiás, Bahia e Paraná” a diferença entre os três termos. Os “benefícios fiscais” são medidas adotadas pelo fisco de acordo com seu interesse, caracterizando um regime especial de tributação por meio de vantagem ou desoneração em relação ao tratamento fiscal geral. Podem ser citados como exemplos: isenções, redução de base de cálculo ou carga tributária. O “incentivo fiscal”, por sua vez, se dá pelo apoio através de políticas que favoreçam o aporte de capital em forma de desoneração dos impostos ou não exigibilidade deles. É uma medida econômica e política que visa enriquecimento da região. Ainda há os denominados “favores fiscais”, concedidos a critério do legislador, a uma determinada situação, não se estendendo às demais, mesmo que similares. Pode-se citar a suspensão de pagamento, parcelamentos ou até mesmo prazos especiais, neste caso.

Conforme Oliveira (2009), além da necessidade de lei ordinária para concessão ou revogação do benefício, é necessário e se faz primordial que um acordo tenha sido firmado pelos Estados e Distrito federal.

Disposto na Lei complementar 24/75, convênios poderão deliberar sobre:

Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

[...]

Art. 10 - Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias.

A referida Lei ainda traz a autorização concedida aos Convênios de dispor sobre outros benefícios, como redução de base de cálculo, restituição do imposto, crédito presumido, limite de extensão e tempo das isenções, bem como qualquer

outro incentivo fiscal. Delimita-se ainda pelo §2º do artigo 12 o poder legislativo estadual sobre o regramento de benefícios, atendo-os sempre aos acordos previamente firmados:

Art. 12 -...

§ 2º - Quaisquer outros benefícios fiscais concedidos pela legislação estadual considerar-se-ão revogados se não forem convalidados pelo primeiro convênio que se realizar na forma desta Lei, ressalvados os concedidos por prazo certo ou em função de determinadas condições que já tenham sido incorporadas ao patrimônio jurídico de contribuinte. O prazo para a celebração deste convênio será de 90 (noventa) dias a contar da data da publicação desta Lei.

2.1.6.1 Isenção

Martins (2003) explica que no benefício fiscal da isenção ocorre o fato gerador do imposto, porém o poder público é impedido de cobrá-lo. De acordo com Oliveira (2009), isentar o imposto constitui em exonerar seu pagamento, por tempo determinado. Não significa que o imposto não é devido, mas sim que está dispensado de recolhimento. Esta escusa pode ser instituída por lei ou convênio. Convém esclarecer que como não haverá débito de impostos, seu crédito não poderá ser apropriado ou deverá ser estornado, salvo em situações especiais.

O autor introduz ainda a ideia de que as isenções podem ser vinculadas a condições específicas, e não atendidas todas as disposições não se aplicará tal benefício. Conforme o artigo 178 do CTN (2013), a isenção, poderá perder a eficácia a qualquer tempo, se revogada, ou modificada por lei.

2.1.6.2 Não incidência e imunidade

Segundo Martins (2003, p.14 e 15) não incidência é a inexistência do fato gerador e do imposto, a norma tributária simplesmente não alcança o fato. Já a Imunidade, encargo apenas da Constituição Federal, é a “limitação constitucional do poder de tributar que proíbe a instituição ou a criação de tributo sobre fatos (operações ou prestações no caso do ICMS) potencialmente tributáveis”.

Segundo Oliveira (2009, p.106), a não incidência pura e simples é “quando o fato é estranho ao campo de incidência do imposto, já que a lei não o incluiu”, e a

imunidade constitui “a operação que não é posta na área de atuação do imposto estadual, por proibição contida na Lei Maior”.

2.1.6.3 Redução da base de cálculo

Martins (2003) dispõe que a base de cálculo do imposto poderá ser integral ou reduzida. A base de cálculo integral trata-se da simples identificação do objeto da incidência, ou seja, é a regra geral. Já a base de cálculo reduzida, será apenas parte da quantia do que seria a base original do imposto.

Gasperin (2011, p.21) baseada no RICMS/RS, afirma que “reduz-se a base que serve para o cálculo do imposto” e define que este benefício, normalmente concedido a respeito de mercadorias. É na prática uma isenção ou um diferimento parcial, por prazo determinado, que reduz a carga tributária da operação, como se fosse tributada por uma alíquota menor.

2.1.6.4 Crédito presumido

Martins (2003), explica o crédito presumido como um benefício fiscal, com objetivo a reduzir o débito do imposto de determinados setores econômicos, permitindo-lhes o crédito de imposto não pago na etapa anterior, ou seja, na aquisição. Gaspar (1997) comenta que assim como a base de cálculo reduzida, o crédito presumido diminui o imposto devido como se fosse aplicada uma alíquota menor.

2.2 SIMPLES NACIONAL

O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições, chamado Simples Nacional, foi instituído pela Lei Complementar 123/2006 com o intuito de oferecer tratamento tributário simplificado às micro e pequenas empresas. Segundo Bacelar (2012), o regime simplificado e especial que abrange estes tipos de empresa unifica os impostos das três esferas do sistema tributário, o Municipal, Estadual e Federal na forma de apuração e pagamento dos valores devidos competentes a cada um. Também há modificações nas regras de direito econômico, tributário,

trabalhista, empresarial e administrativo para empresas optantes pelo Simples Nacional.

Cabe dizer que, segundo Fabretti (2011), há vedações para o ingresso no Simples Nacional, como o enquadramento nas situações impeditivas previstas no artigo 17 da legislação mencionada anteriormente. Citam-se como exemplos de impedimento: determinadas atividades econômicas, excesso de receita e participação em outras pessoas jurídicas, dentre outras. Para o referido autor, os pontos decisivos que induzem as empresas a opção pelo regime são diminuição da carga tributária e a facilitação e simplificação das obrigações acessórias.

Ainda com o pensamento de Fabretti (2011), definido como sistema integrado de pagamento, não se trata de um “imposto único”, mas sim do pagamento único de um aglomerado de impostos incidentes sobre a operação. O artigo 13 da Lei Complementar 123/2006 dispõe que são os seguintes os impostos abrangidos pelo Simples Nacional:

- a) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
- b) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;
- c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS
- e) Contribuição para o PIS/Pasep
- f) Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social;
- g) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- h) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

O sistema de tributação do Simples também é composto por cinco anexos, ou seja, tabelas de explanação sobre os impostos e sua respectiva distribuição, sendo que o valor máximo de receita para todos os optantes será de R\$ 3.600.000,00 calculados pelos 12 meses anteriores. Cada tabela trata de atividades diferentes, sendo o Anexo I para empresas comerciais, o Anexo II para indústrias, o Anexo III e IV e V para diversos tipos de serviços.

Fabretti (2011) esclarece que a tributação da empresa optante se dá pela alocação dos anexos sobre a base e cálculo, que vem a ser a receita bruta auferida pela empresa, não incluindo os cancelamentos e os descontos incondicionais, segregada conforme as atividades exercidas por ela. O valor é apurado

mensalmente e recolhido em guia de arrecadação única. O cálculo em si é realizado mediante a aplicação da alíquota sobre a receita, de forma que a alíquota a ser utilizada será avaliada a partir da receita bruta acumulada dos últimos 12 (doze) meses anteriores ao período que está sendo apurado, segundo as instruções do §º da Lei Complementar 123/2006.

No que se refere ao ICMS, pela explicação de Pugliesi (2012), além da vedação de qualquer benefício fiscal para os contribuintes enquadrados no regime simplificado, ainda não haverá a relação de débitos e créditos como manda a não-cumulatividade constitucional do imposto. O ICMS é pago pela tabela dos anexos I e II e não há o que se falar sobre a não-cumulatividade, crédito, débito e benefício e desoneração fiscal.

O autor ressalta que o regime de tributação do Simples é uma opção voluntária do contribuinte a se submeter ao regramento do sistema, não sendo obrigatória a adesão, não há o que dispor sobre a onerosidade referente ao ICMS bem como substituição tributária. Todo e qualquer ônus, bem como os fatores benéficos devem estar esclarecidos aos contribuintes antes da decisão de enquadramento.

2.3 GUERRA FISCAL

A liberdade que os Estados brasileiros possuem de legislar sobre o ICMS, na concepção de Nascimento (2008), proporciona o acirramento entre a arrecadação e desenvolvimento econômico regional. O termo pejorativo usado para definir este estado de disputa e competição é conhecido como “Guerra Fiscal”. Entende-se como principal motivo da disputa as políticas de permissão, por parte das Unidades da Federação, de benefícios fiscais, financeiros e de infraestrutura com a intenção de incentivar a instalação de empresas e atrair investimentos, proporcionando o avanço econômico.

Com base no estudo de Cavalcanti e Prado (1998), desde os anos 60 os governos estaduais valem-se das práticas de concessão de benefícios fiscais com a finalidade de alavancar a economia industrial da sua região. Torna-se polêmica a questão quando estados de um mesmo país aderem a uma personalidade perversa e inescrupulosa, competindo entre si para atrair a qualquer custo o foco de investimentos, evidenciando a dificuldade de solucionar a situação.

Para Chaves (2009), os principais pontos originários da “Guerra Fiscal” exigem uma observação histórica, desde os tempos da colonização do Brasil, apresentando a evolução desigual socioeconômica bem como a disparidade de desenvolvimento e crescimento de algumas regiões. A atenuação das diferenças é vista pela contribuição econômica que cada estado dirige à União, estabelecendo sua estima por participação no mercado. Abordando de forma mais recente a pesquisa feita por Chaves em 2009, a qual emergiu com dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) de percentuais de contribuição do Produto Interno Bruto (PIB) por região, apresenta-se a pesquisa publicada pela mesma fonte, noticiada pela Revista Exame, em novembro de 2012:

Segundo o instituto, oito unidades da federação concentravam 77,8% da geração do PIB brasileiro: São Paulo (33,1%), Rio de Janeiro (10,8%), Minas Gerais (9,3%), Rio Grande do Sul (6,7%), Paraná (5,8%), Bahia (4,1%), Santa Catarina (4,0%) e Distrito Federal (4,0%). Já os dez Estados com menor PIB somavam 5,3% de participação: Rio Grande do Norte (0,9%), Paraíba (0,8%), Alagoas (0,7%), Sergipe (0,6%), Rondônia (0,6%), Piauí (0,6%), Tocantins (0,5%), Acre (0,2%), Amapá (0,2%) e Roraima (0,2%). (Revista Exame online. Matéria Os Estados que Mais contribuem com o PIB brasileiro)

A incapacidade de Estados desfavorecidos proporcionarem infraestrutura para atrair investimento que resultem numa possível alavancagem econômica, segundo Chaves (2009), é um dos motivos que os induzem a oferecer benefícios e incentivos de matéria tributária como estratégia remanescente. Em contrapartida, a competição atenua-se, restando a alternativa de autopreservação dos demais estados que lhes parece a mais óbvia, revidar igualmente com a desoneração fiscal.

Almeida e Queiroz (2013) consideram que o surgimento da “Guerra Fiscal”, além das distinções econômicas e regionais, está diretamente vinculada à questão da origem para efeito do recolhimento do ICMS. De acordo com as autoras, a origem é apontada pelo artigo 155, §2º inciso XII e pela Lei Kandir, que dispõe que o recolhimento do ICMS é devido ao Estado do remetente das mercadorias, o que ocasiona a centralização da arrecadação nos Estados que possuem mais contribuintes. Dessa forma, corrobora-se o preceito de que os Estados têm como interesse a ascensão econômica da sua região por meio do recolhimento deste imposto através de instalações de cada vez mais empresas contribuintes.

Outra abordagem das autoras é que apesar de toda a legislação combatente à “Guerra Fiscal”, internamente alguns Estados oferecem redução do ônus fiscal sem embasamento prévio dos convênios, como deveriam. Este fato causa confusão quando ocorre uma operação interestadual, onde o destinatário desconhece o tratamento especial, de forma que a questão débito e crédito pode ser distorcida, resultando numa prática irregular para ambos os lados. A prática destes tipos de incentivos é considerada inconstitucional, e como se já não bastasse o contribuinte ater-se à legislação complexa do ICMS de seu próprio Estado, obriga-se a conhecer ao regramento dos demais.

A Confederação Nacional dos Municípios (2012), por meio da publicação de um guia informativo, dispõe que a inconstitucionalidade dos benefícios fiscais, assim chamados por falta de atendimento a legislação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) como manda a Constituição Federal (1988), vem sendo comprovada pelo Supremo tribunal Federal:

Pelo menos, nove ações diretas de inconstitucionalidade já foram julgadas pelo STF nos últimos anos, obrigando os Estados a cancelarem incentivos. Mas as leis consideradas inconstitucionais são logo substituídas por outras leis e decretos que tentam ressuscitar os benefícios fiscais. (CNM - Confederação Nacional dos Municípios – ICMS e Guerra Fiscal. Brasília, 2012, p.8)

A mesma publicação aborda a questão remetente e destinatário, já observadas por Almeida e Queiroz (2013), explicando que os Estados mais consumidores desejam que o imposto seja destinado a eles, que efetivamente pagam pela aquisição; já os Estados produtores certamente defendem a destinação do ICMS a seus cofres sobre as vendas interestaduais. Ponderando através de uma análise do padrão ideal de recolhimento, tendo em mente os padrões internacionais, a conclusão se dá no trecho que segue:

Portanto, para saber quem são os ganhadores do atual regime, precisamos partir de uma referência de qual seria o modelo ideal. Em termos de padrão internacional, pode-se dizer que, em geral, impostos sobre o valor adicionado como o ICMS são cobrados no destino e, portanto, pertencem às unidades consumidoras. Em relação a esse ideal de ICMS cobrado no destino, podemos dizer que o atual regime de partilha beneficia os Estados produtores (ou exportadores líquidos) (CNM -Confederação Nacional dos Municípios – ICMS e Guerra Fiscal. Brasília, 2012, p.16)

A passagem ainda corrobora os resultados da pesquisa do IBGE citada anteriormente, de que o sistema atual de distribuição beneficia os Estados remetentes, levando em conta que os Estados consumidores são da metade Norte do país e os produtores são os da metade Sul. Em convergência à questão de modelo ideal de ICMS, Cavalcanti e Prado (1998) abordam a questão do método de tributação do ICMS como principal fonte colaboradora para a permanência e manutenção da “Guerra fiscal”.

A Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) da Assembléia Legislativa de São Paulo (1997) afirma que a renúncia da receita fiscal por parte da administração pública é prejudicial à população. Visto que o beneficiário é a empresa que se instala usufruindo de cenário favorecido, os concorrentes da região são apontados igualmente como perdedores. É também apontado pela CPI que normalmente os benefícios não compensam para o Estado, que apesar da geração de emprego, o prejuízo acaba sendo maior.

Para Batista Junior (2011), a União, que deveria ser responsável pela estabilidade e harmonia econômica dos Estados, fracassa. O governo Federal teoricamente seria responsável por zelar pelo equilíbrio, estabelecendo consenso entre os Estados e preservando a Federação. Na tentativa de solucionar os conflitos internos, o qual o autor compara com as disputas macroeconômicas das nações, seria necessária a concordância democrática entre os Estados ou a interferência superior da União.

2.4 GUERRA DOS PORTOS

De acordo com Almeida e Queiroz (2013), a denominada “Guerra dos Portos” é fruto da já conhecida “Guerra Fiscal” entre os Estados brasileiros. A questão que dá origem ao conflito é que alguns Estados concedem benefícios de redução de tributação às empresas que realizam importações pelos seus portos, e em virtude disto, nas saídas para os demais Estados é garantida a minimização da carga tributária.

As autoras ainda afirmam que a economia recebe os reflexos do conflito, uma vez que se favorece a aquisição do mercado externo e se desestabiliza a indústria, refletindo na redução do PIB. É sabido também que alguns Estados proporcionam aos produtos importados a carga tributária de 4% devido ao favorecimento legislativo

estadual. Napolini (2011) exemplifica em seu estudo o caso do Estado de Santa Catarina que oferece o crédito presumido, atenuante conhecido da “Guerra dos Portos”:

Para tanto, busca inviabilizar os benefícios fiscais e financeiros praticados nas alíquotas interestaduais por Estados importadores que vendem os bens importados para outras unidades da Federação. Apenas para exemplificar em linhas gerais, toma-se como exemplo o benefício de Santa Catarina, em que é observada a seguinte realidade: na etapa da importação ocorre diferimento do ICMS importação, alíquota interna de 18%, em seguida, na venda para outro Estado, destaca-se 12% referente à alíquota interestadual, sobre este percentual é concedido um crédito presumido de 75% no qual resulta lançamento na apuração de 9%, dando um valor a pagar remanescente de 3%. Dessa forma, no caso apresentado o bem paga 3% (25% de 12%) no Estado de entrada da importação e, no Estado de destino paga 6%, na operação resulta-se um custo de 9%.

A Confederação Nacional dos Municípios (2012, p.19), identifica a “Guerra dos Portos” como “um tipo especial e perverso de “Guerra Fiscal” que se dá por meio de incentivos à importação associada a determinados portos”. Além disso, concorda sobre os danos ao crescimento da produção nacional e ainda reconhece que a finalidade é extorquir o rendimento do destino final da importação. A operacionalidade ocorre com a desoneração, por parte do Estado, para as importações, sendo o destino qualquer Estado, que ingressarem no país pelo seu porto.

Para o Departamento de Competitividade e Tecnologia (DECOMTEC) da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), na publicação nomeada “Guerra Fiscal do ICMS nas Importações”, em 2011, a “Guerra dos Portos” prejudica o produto nacional quando cria uma distinção de 7% no preço em benefício ao importado. Afirmativo também o fato de que (2011, p.6) ” A Guerra dos Portos teve, portanto, um elevado custo para a sociedade, pois, estimativamente, implicou em abdicar de um crescimento adicional de 0,6% do PIB e um total de 915 mil novos empregos até 2011.”

Em concordância, Napolini (2013) percebe que o governo entende a nocividade dos benefícios fiscais e financeiros para a competitividade da indústria. Com o intuito de acabar com a “Guerra dos Portos”, é publicada a resolução do Senado Federal 13/2012 que vem unificar a alíquota do ICMS dos produtos importados. A Confederação Nacional dos Municípios (CNM) (2012, p.25) prevê que a tendência é a extensão da redação a todas as operações, não somente para os

importados “Agora, o governo deve apresentar outra resolução estendendo essa redução de alíquota interestadual para todos os produtos da economia.”

2.5 RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL Nº13/2012

O Senado Federal, por meio de resoluções de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, desde que aprovada pela maioria dos seus membros, poderá definir alíquotas de ICMS aplicáveis às operações interestaduais e de exportação, conforme disposto no inciso IV do artigo 155 da Constituição Federal (1988).

É usufruindo de tal poder que em 25 de abril de 2012 foi aprovada a Resolução do Senado Federal 13/2012. Por meio desta legislação fica unificada a aplicação da alíquota de ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importadas para 4%, entrando em vigor em 1º de janeiro de 2013.

A regra para a aplicação da alíquota é de que, após o desembarco aduaneiro, o bem ou mercadoria não tenham sofrido processo de industrialização, ou que, se tenham sido submetidos a qualquer processo, se resulte em produto com um conteúdo de importação superior a 40%. A partir disso, começam a ser estabelecidos regramentos de perda de benefícios fiscais, de cálculo de conteúdo de importação (CI), bem como obrigações acessórias, como a Ficha de Conteúdo de Importação (FCI) e a utilização de novos Códigos de Situação Tributária de Origem (CST), que serão abordados individualmente adiante.

2.5.1 Conteúdo da importação

Conforme abordado anteriormente, a aplicação da alíquota interestadual de 4% se condiciona não só a bens e mercadorias que tenham sido importadas, mas também aos que foram importados e sofreram industrialização, que tenha resultado num produto com conteúdo de importação. Só participam da regra os produtos com conteúdo de importação superior a 40% do produto final. Para tanto, é necessário, primeiramente, reconhecer o conteúdo de importação (CI). O cálculo é orientado pelo §2º da Resolução 13/2012 e o §3º da mesma base legal dá poder ao CONFAZ de impor os procedimentos de informação do CI.

§ 2º O Conteúdo de Importação a que se refere o inciso II do § 1º é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem.

§ 3º O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) poderá baixar normas para fins de definição dos critérios e procedimentos a serem observados no processo de Certificação de Conteúdo de Importação (CCI).

2.5.2 Ficha de conteúdo de importação (FCI)

Almeida e Queiroz (2013) explicam que a Ficha de Conteúdo de importação (FCI) é uma obrigação acessória, entregue pelo industrializador, na forma de arquivo digital, via internet, utilizando *software* adquirido de terceiros ou fornecido pela administração pública. O arquivo deverá conter informações sobre o conteúdo de importação de cada produto individualmente.

Seguindo a explicação das autoras, uma vez que a transmissão é efetuada, em um único arquivo, será expedido um recibo contendo o número da FCI por produto, que deverá constar nos documentos fiscais que acobertarem o trânsito do produto a que se refere.

Conforme o Convênio 38/2013, a FCI será apresentada mensalmente, salvo se não houver alterações no conteúdo de importação. Na declaração será informado o percentual por produto, valendo-se do valor unitário das variáveis do cálculo praticadas no penúltimo período de apuração. A FCI apresentada em outubro deverá conter o conteúdo de importação calculado com base nos custos de agosto. A redação encontra-se na cláusula quinta do Convênio 38/2013, trazida conforme segue, descrevendo ainda os dados obrigatórios dos produtos a serem preenchidos na FCI:

Cláusula quinta No caso de operações com bens ou mercadorias importados que tenham sido submetidos a processo de industrialização, o contribuinte industrializador deverá preencher a Ficha de Conteúdo de Importação - FCI, conforme modelo do Anexo Único, na qual deverá constar:

- I - descrição da mercadoria ou bem resultante do processo de industrialização;
- II - o código de classificação na Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM/SH;
- III - código do bem ou da mercadoria;
- IV - o código GTIN (Numeração Global de Item Comercial), quando o bem ou mercadoria possuir;
- V - unidade de medida;
- VI - valor da parcela importada do exterior;
- VII - valor total da saída interestadual;
- VIII - conteúdo de importação calculado nos termos da cláusula quarta.

2.5.3 Código de Situação Tributária de Origem (CST)

O AJUSTE SINIEF 15/2013, foi o último publicado e em vigor a respeito de instruções que se relacionam com a Resolução do Senado Federal 12/2013. Uma vez que se tornou necessário e obrigatório o cálculo do Conteúdo de Importação, bem como a identificação do que é nacional e do que é estrangeiro, o referido Ajuste que orienta sobre preenchimento da Nota Fiscal Eletrônica (NFe), publica novos códigos da situação tributária de origem do produto na TABELA A – Origem de Mercadoria ou Serviço, alterando o Anexo Código de Situação Tributária do Convenio ICMS s/nº de 1970. Segue o Quadro 5, que corresponde à correlação entre o CST da TABELA A e a alíquota de ICMS aplicável para cada Estado, relativamente a origem do bem, mercadoria ou produto.

Quadro 5 – Origem da mercadoria ou serviço – Correlação entre CST e Alíquota Interestadual

Tabela A - Origem da mercadoria ou serviço	
CST de ORIGEM	ALÍQUOTA INTERESTADUAL APLICÁVEL
0 - Nacional, exceto as indicadas nos códigos 3 a 5 e 8	0 –Alíquota de: 7% para Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste e Espírito Santo e 12% para os Demais Estados.
1 - Estrangeira - Importação direta, exceto a indicada no código 6	1 – Alíquota de: 4% para todos os Estados.
2 - Estrangeira - Adquirida no mercado interno, exceto a indicada no código 7	2 - Alíquota de: 4% para todos os Estados
3 - Nacional, mercadoria ou bem com Conteúdo de Import. superior a 40% e inferior a 70%(4%)	3 - Alíquota de: 4% para todos os Estados
4 - Nacional, cuja produção tenha sido feita em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto- Lei nº 288/67 e as Leis nos 8.248/91, 8.387/91, 10.176/01 e 11.484/07	4 - Alíquota de: 7% para Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste e Espírito Santo e 12% para os Demais Estados.
5 - Nacional, mercadoria ou bem com Conteúdo de Import. inferior ou igual a 40%.	5 - Alíquota de: 7% para Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste e Espírito Santo e 12% para os Demais Estados.
6 - Estrangeira - Importação direta, sem similar nacional, constante em lista de Resolução CAMEX.	6 - Alíquota de: 7% para Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste e Espírito Santo e 12% para os Demais Estados.
7 - Estrangeira - Adquirida no mercado interno, sem similar nacional, constante em lista de Res. CAMEX.	7 - Alíquota de: 7% para Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste e Espírito Santo e 12% para os Demais Estados.
8 - Nacional, mercadoria ou bem com Conteúdo de Imp. superior a 70%.	8 - Alíquota de: 4% para todos os Estados

Fonte: Adaptação Da Tabela A – Origem da mercadoria ou serviço do Anexo do Código de Situação Tributária Convenio ICMS s/nº de 1970 e Ajuste SINIEF 15/2013

A denominada TABELA A, se refere ao fornecimento de informações sobre a procedência do produto, e é composta por 8 situações, onde se dispõe do número 1 ao 8 a fim de classificar os produtos quanto a sua origem. Este enquadramento dos produtos em um destes números, chamados Código de Situação Tributária (CST), será informado na nota fiscal eletrônica com o objetivo de esclarecer ao contribuinte e ao fisco conforme a procedência e tributação. O CST também serve de orientação da alíquota de ICMS a ser aplicada para a operação interestadual. .

A respeito da Nota Fiscal Eletrônica (NFe), tanto informações sobre o preenchimento do número da FCI quanto os sobre CST, foi disponibilizada a Nota Técnica 06/2012. A referida Nota tem por objetivo auxiliar os contribuintes e empresas provedoras de *softwares* de emissão de NFe quanto aos novos procedimentos. Será possível a partir destes códigos, tanto o fisco como os contribuintes, identificarem a procedência das mercadorias, bem como discernir sobre a aplicação da alíquota de 4% estipulada pela Resolução do Senado.

2.5.4 Perda de benefícios fiscais

É através do Convênio ICMS 123/2012 que o Confaz vem regrar a não aplicação de benefícios fiscais as operações interestaduais subsequentes que estiverem condicionadas à utilização da alíquota de 4%. A redação prevê que, com exceção de isenção ou de benefício em que de sua aplicação em 31/12/2012 resultar em uma carga tributária inferior a 4%, os demais benefícios fiscais aplicáveis anteriormente a resolução não poderão ser utilizados.

2.5.5 Inaplicabilidade da Alíquota 4%

A Cláusula terceira do Ajuste SINIEF 19/2012 dispõe sobre as situações em que não se aplicará a alíquota de 4% nas operações interestaduais que seguem, retiradas da legislação mencionada.

I - bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, definidos em lista editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior - CAMEX - para os fins da Resolução do Senado Federal nº 13/2012;

II - bens e mercadorias produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro

de 1967, e as Leis nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 10.176, de 11 de janeiro de 2001, e 11.484, de 31 de maio de 2007;

III - gás natural importado do exterior.

Os bens e mercadorias listados pela Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) são considerados sem similar nacional e em virtude disto não será aplicada a alíquota de 4% nem as regras da Resolução do Senado 13/2012. Para tanto, deve-se observar a Resolução CAMEX 79/2012, onde além de o produto obrigatoriamente enquadrar-se na lista publicada, através da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) ainda se faz necessário que a alíquota do Imposto de Importação (II) seja zero ou dois por cento, estando disponível na tabela Tarifa Externa Comum (TEC). Obedecendo estas regras, a caracterização da ausência de similaridade poderá ser utilizada e assim não aplicada às regras da legislação do Senado Federal.

A mesma regra de inaplicabilidade vale para os produtos beneficiados pelo processo produtivo básico, tais como os produtos de informática produzidos no Brasil, por exemplo, de acordo com a legislação que os ampara e por fim, o gás importado do exterior.

3 APLICAÇÃO DA RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL 13/2012

3.1 IMPORTAÇÃO

Tratando-se da origem da mercadoria, é necessário dizer que a Resolução do Senado Federal 13/2012 não modifica as operações de importação. O contribuinte importador, no momento do desembaraço aduaneiro, deve calcular o ICMS a partir da alíquota interna do seu Estado; no caso do Rio Grande do Sul, de maneira geral, a alíquota aplicável é 17%. O imposto é calculado e pago na importação, e creditado na escrita fiscal no mesmo período de apuração.

A problemática no caso do importador será o saldo credor do ICMS paralisado em sua escrita. Tomando a hipótese que o contribuinte importa e faz um crédito de 17%, nas vendas interestaduais utilizará a alíquota de 4% como débito do imposto conforme a nova legislação, resultará em 13% do ICMS acumulando como crédito na escrita fiscal. Para recuperação deste valor, caso a empresa continue nesta linha de operações, é necessário verificar as exigências e possibilidades do Regulamento do ICMS do Estado, tornando o retorno burocrático. De acordo com a legislação do ICMS gaúcha, algumas hipóteses de utilização do saldo credor possibilitam à empresa requerer à Receita Estadual a compensação com os débitos de importação ou transferir o saldo credor para terceiros.

3.2 OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE COMPRA POR EMPRESAS DO RIO GRANDE DO SUL

Em virtude de publicação de Resolução do Senado Federal 13/2012, seguida pelas demais instruções dos Convênios ICMS, cada Estado teve que incorporar em sua legislação as novas regras. Para o Rio Grande do Sul, a regulamentação veio por meio do Decreto 49.982/2012, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2013.

3.2.1 Compras para industrialização

As indústrias gaúchas podem ser apontadas como as que sofreram grande impacto nas compras interestaduais das suas matérias-primas. Primeiramente é

necessário dizer que o Estado do Rio Grande do Sul exige que, nas aquisições de fora do Estado, seja recolhida para o cofre público estadual a quantia do ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Sabido que antes da Resolução 13/2012 os produtos, bens e mercadorias entravam no Estado com alíquota de 12%, será considerada a alíquota geral interna do RS de 17% para explicar e exemplificar os efeitos das novas regras.

Disposto no RICMS, no Livro I, artigo 46 § 4, está o dever de recolher o chamado “Diferencial de alíquotas”. A exceção que a legislação gaúcha proporciona particularmente para as indústrias é a desobrigação do pagamento do ICMS sobre esta diferença no momento do fato gerador, ou seja a entrada no Estado. Pela NOTA 5 do §4, do artigo 46 já citado, está decretada a dispensa do recolhimento da diferença de alíquotas quando a entrada da matéria-prima se der pela alíquota de 12% e ao mesmo tempo a obrigação de recolher quando a entrada se der por 4%,

Cabe dizer que o disposto se aplica também para empresas do Simples Nacional, onde a NOTA 3 do §4 do referido artigo 46 estabelece que o imposto será calculado como se a empresa do Geral fosse. Também é importante salientar que, num primeiro momento, não será considerada a possibilidade da existência da substituição tributária. A seguir o disposto no caput do §4 bem como a sua NOTA 5 para elucidar sobre este tratamento para as indústrias, onde se refere que o imposto relativo ao cálculo da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, explanado na Nota 02³ e 03 do § 4 do artigo 46 não se aplicará às indústrias relativamente as suas compras oriundas de outro Estado com alíquota 12%.

§4º -No recebimento de mercadorias de outra unidade da Federação, exceto as relacionadas no Apêndice II, Seções II e III, parte do imposto relativo à operação subsequente, calculada na forma das notas 02 ou 03, é devida no momento da entrada da mercadoria no território deste Estado, devendo ser paga: NOTA 02 -O valor do imposto será calculado mediante a aplicação da alíquota interna e, se for o caso, do percentual de base de cálculo reduzida, nos termos previstos no art. 23, sobre a base de cálculo constante na NF, deduzindo-se, após, o valor do ICMS destacado no referido documento, considerando-se as disposições dos parágrafos do art. 23 e dos arts. 31 e 33 a 35. NOTA 03 -Na hipótese de estabelecimento remetente optante pelo Simples Nacional, para fins do cálculo previsto na nota anterior, o valor a ser deduzido será calculado na forma como ocorreria

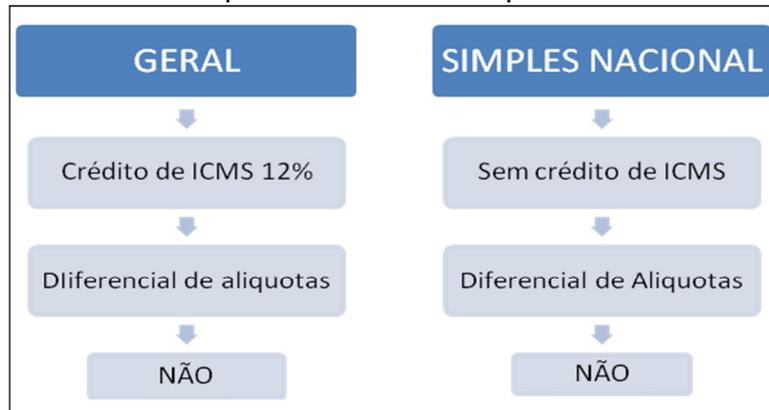
³ A NOTA 02 do §4, artigo 46 do RICMS/RS explica que o imposto da diferença das alíquotas deverá ser calculado mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo da aquisição e deduzido o valor do ICMS destacado no documento fiscal. A fim de simplificar, estabelece-se na pesquisa que o cálculo se dá pela aplicação da diferença das alíquotas interna (17%) e interestadual (12% ou 4%), no qual é prática e obtém-se o resultado da mesma forma.

a tributação do ICMS na operação interestadual se o contribuinte remetente não fosse optante pelo Simples Nacional. NOTA 5 - O disposto neste parágrafo não se aplica à mercadorias recebidas para industrialização quando a alíquota, na operação interestadual, for superior a 4% (quatro por cento).(RICMS/RS, Livro I , Artigo 46, §4)

Dadas as explicações iniciais, faz-se a análise de que as indústrias estabelecidas no RS tinham a possibilidade de comprar sua matéria-prima de qualquer outro Estado brasileiro sem a necessidade de recolher o imposto na entrada das mesmas. A empresa fazia o crédito na compra de 12% em sua escrita fiscal, utilizava na fabricação do produto, e só recolhia a diferença no momento da venda de 17%⁴. Pode-se entender que o Estado concedia um “prazo indireto” até que a empresa recebesse em seu caixa seus resultados para pagar o ICMS, sem prejuízo ao fisco, que já recebe o imposto sobre o preço de venda (com valor agregado).

Já as empresas do Simples Nacional, adquiriam a matéria-prima, não recolhiam do “Diferencial de alíquotas” e pagavam o ICMS estabelecido no Anexo II da Lei complementa 123/2006 de acordo com a faixa de faturamento. Não há utilização de créditos, bem como não há debito de ICMS pela venda, pois como já visto o Simples Nacional não recebe o tratamento da não cumulatividade do ICMS.

Figura 1- ICMS nas compras interestaduais por indústrias antes da Resolução



Fonte: produção da autora

A Figura 1 ilustra como era o tratamento do ICMS para as indústrias que adquirem de fora do Estado antes da Resolução, onde o principal fator é o não

⁴ A alíquota interna geral do Rio Grande do Sul é 17%, e por este motivo é a alíquota que servirá para exemplo de todos os casos abordados na pesquisa.

pagamento do “Diferencial de alíquotas”. A Resolução do Senado Federal 13/2012 (RSF 13/2012) unificou a alíquota de ICMS interestadual para produtos importados ou com conteúdo de importação superior a 40% do produto final⁵ para 4%.

Retomando o conteúdo visto anteriormente na NOTA 5, § 4 no artigo 46 do Livro I do RICMS/RS, é exposto que não cabe a dispensa do recolhimento da diferença das alíquotas às aquisições que entrarem no Estado a 4%. As indústrias do Geral irão creditar o imposto em 4% destacado nas notas fiscais de entrada e deverão apurar o débito do “Diferencial de alíquotas” de 13% (alíquota interna de 17% subtraída da alíquota de 4% interestadual) sobre tais compras. O valor resultante será lançado em débitos por meio de uma nota fiscal emitida pela empresa no final do período de apuração. O recolhimento se dá juntamente com os débitos das operações da empresa, como por exemplo no dia 21 do mês subsequente, data geral para recolhimento do ICMS para as indústrias do RS.

No que diz respeito ao crédito deste valor, somente no primeiro dia do mês seguinte, será emitida uma nota fiscal de crédito do ICMS pago relativamente ao “Diferencial de alíquotas” do mês anterior. A previsão legal para emissão das notas fiscais de débito e crédito está no Livro II, artigo 25, inciso X e artigo 26 inciso II, bem como a possibilidade de emissão de uma única nota fiscal no final do período de apuração, referente a todas as operações sujeitas ao recolhimento do imposto, previsto no artigo 28, inciso I alínea “g”, notas 01 e 02.

As empresas do Geral, portanto, se encontram na situação em que devem antecipar o imposto ao Estado, tendo direito do restante do crédito somente no mês seguinte. A questão do “prazo indireto” acaba, e pode-se considerar a partir de alguns fatores particulares dependendo do ramo, ciclo operacional, ciclo econômico e financeiro da empresa que podem ser prejudicados em virtude deste desembolso antecipado.

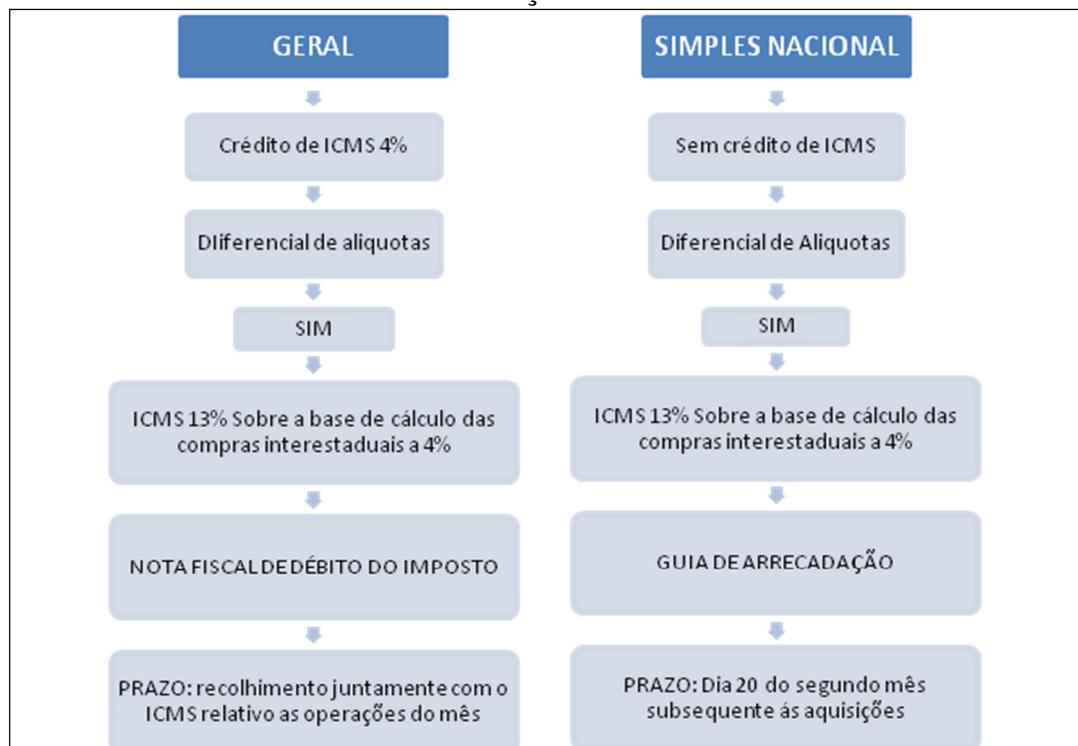
Para as empresas do Simples Nacional, visto que não há créditos e débito, mas que há obrigatoriedade do recolhimento do imposto cabe calcular a diferença sobre os valores das compras de 4% e recolher o imposto no dia 20 do segundo mês subsequente, conforme NOTA 3 e alínea b do citado §4. Eis que o impacto sofrido pelas indústrias do Simples Nacional se dá por uma “despesa” de 13% de imposto sobre as compras interestaduais sujeitas, uma vez que não há

⁵ O conteúdo de importação é calculado e demonstrado no título 3.3

compensação de imposto, restituição ou qualquer maneira de recuperação deste valor, restando a elas incluir este valor no custo.

A situação poderia ser vista pelo ponto de vista que o fornecedor deveria reajustar o preço da mercadoria, tornando mais acessível, em virtude de que o ICMS pela sua venda diminuiu. Porém há de se trabalhar com a possibilidade que na prática do mercado, muitas vezes não acontece. A Figura 2 apresenta a demonstração de como fica o caso das compras após a RSF 13/2012.

Figura 2 – ICMS nas compras interestaduais por indústrias após da Resolução



Fonte: produção da autora

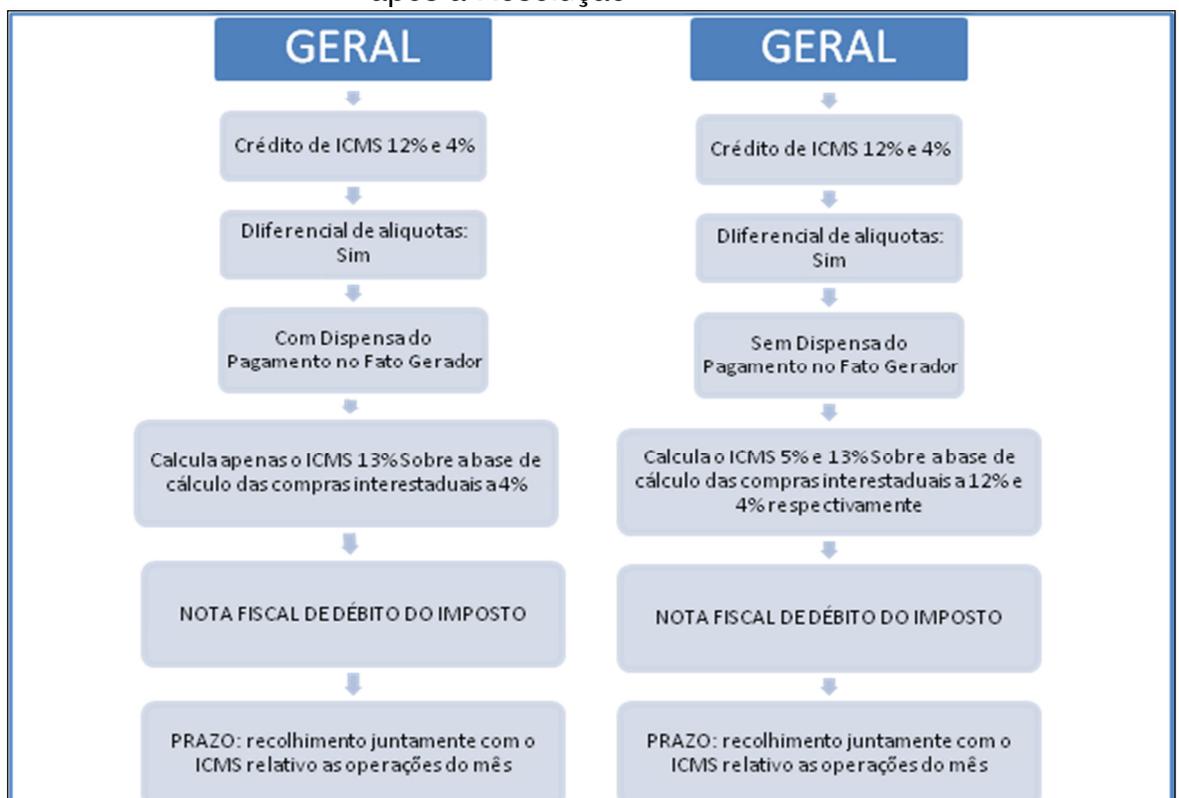
3.2.2 Compras para comercialização

Seguindo a mesma base legal, o §4 do artigo 46 no Livro I do RICMS/RS, é necessário calcular o “Diferencial de alíquotas” referente às entradas oriundas de outra Unidade da Federação (UF). No caso de compras para comercialização, a legislação permite, para empresas do Geral, uma dispensa semelhante a das indústrias. A diferença é de que a empresa comercial deve solicitar esta liberação na Repartição Fazendária. No entanto, esta desobrigação do recolhimento do

“Diferencial de alíquotas” não se aplica para as compras a 4%, da mesma maneira que nas aquisições para industrialização.

A regulamentação desta dispensa de recolhimento está descrita no Livro I, artigo 50, inciso VII do RICMS/RS. A sua concessão fica condicionada à regularidade da empresa em relação ao recolhimento de tributos estaduais e dívida ativa, e à estabilidade dos sócios em relação a débitos próprios ou relativamente a outras empresas em que façam parte do quadro societário. A empresa também deve cumprir obrigações acessórias e escrituração fiscal correspondente. Por fim, deve manter sua situação econômica e financeira de modo que obtenha resultados que demonstrem possibilidade de pagamento do imposto sobre as operações estimadas em um período de 6 meses, sujeito a análise da fiscalização. Ainda cabe dizer que a dispensa deste caso tem prazo de validade, sendo responsabilidade do contribuinte solicitar nova liberação após cada período, conforme seu interesse.

Figura 3 – ICMS nas compras interestaduais por comércio do Geral antes e após a Resolução



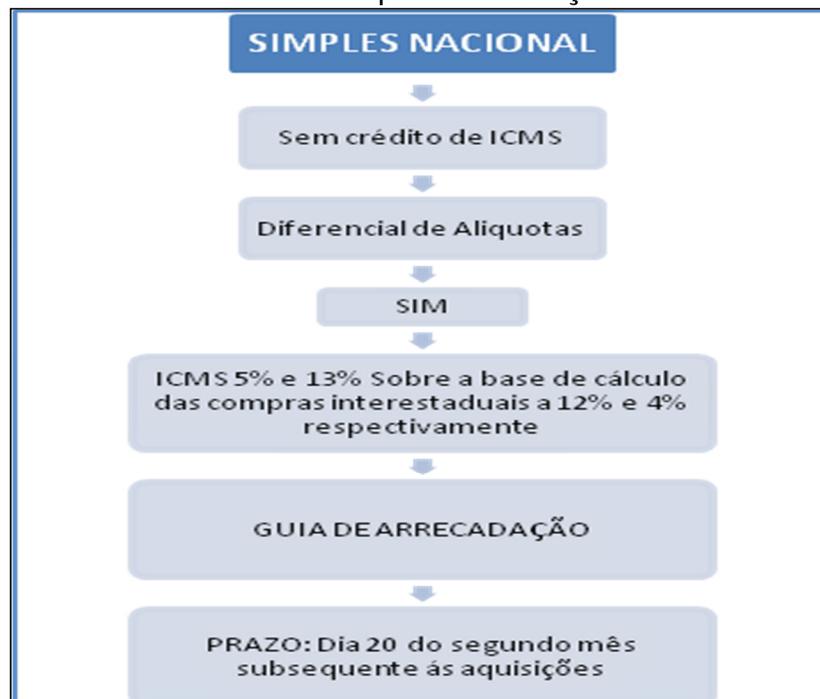
Fonte: Produção da autora

Esclarecido o possível requerimento de dispensa de pagamento, retoma-se que este não pode ser utilizado na obrigação do recolhimento do “Diferencial de

alíquotas” relativamente às operações sujeitas à alíquota de 4%. Neste caso cumpre-se a mesma operacionalização das empresas industriais, onde no final do período é apurado o débito do período, emitida e lançada nota fiscal no final do período de apuração e o crédito apropriado apenas no mês seguinte.

Caso a empresa não consiga obter a liberação deste pagamento, fica obrigada a mesma prática descrita em relação às operações de alíquota 4%, em relação às demais operações. A empresa deverá apurar o débito tanto as operações a 12% como 4% e lançar o débito no mês de referencia por meio de nota fiscal e obter igualmente o crédito no mês seguinte. A Figura 3 demonstra as duas situações, em que a empresa do Geral tem dispensa ou não, já incluindo as compras a com alíquota 4%, trazida pela Resolução. Já a Figura 4, demonstra como a mesma situação se aplica para as empresas contribuintes do Simples Nacional.

Figura 4 – ICMS nas compras interestaduais por comércio do Simples Nacional antes e após a Resolução



Fonte: Produção da autora

Para empresas comerciais optantes pelo Simples Nacional, no entanto, não existe dispensa, sendo obrigatório o recolhimento tanto da diferença entre aquisições sujeitas à alíquota interestadual de 12% ou 4%. Não há qualquer benefício ou desobrigação de pagamento como ocorre no caso da indústria.

Constitui-se a despesa de 5% e 13% de imposto relativamente às diferenças de alíquotas de 12% e 4%, sobre as compras para comercialização. O recolhimento se mantém através de guia de arrecadação.

3.2.3 Compras para uso e consumo e ativo imobilizado

As aquisições para fins de uso e consumo e não constituem crédito de ICMS, conforme o Livro I, artigo 31, inciso I alínea b. No entanto, de acordo com o artigo 16, inciso I alínea f do Livro I do RICMS, é devido o ICMS sobre a base de cálculo da compra, acrescido o IPI neste caso, relativamente a diferença das alíquotas interna e interestadual. Tanto para uma empresa Geral ou Simples Nacional, este tipo de entrada ocasiona na despesa do ICMS “Diferencial de Alíquotas”. A diferença é de que o regime não cumulativo irá permitir a compensação deste valor com os créditos das demais compras, e no caso do Simples o recolhimento é feito com a habitual guia de arrecadação.

Mesmo assim, pode-se apontar que a despesa anterior de 5% da diferença entre a alíquota interna 17% e a alíquota interestadual 12%, hoje pode tornar-se 13% no caso de a aquisição ser de um produto importado ou com conteúdo de importação sujeito a alíquota interestadual de 4%.

Já as aquisições para ativo imobilizado têm outro tratamento, apesar de manter a premissa de recolhimento do “Diferencial de alíquotas” da mesma forma citada anteriormente. Primeiramente, para empresas do Geral, embora não seja permitido o crédito do ICMS destacado em documento fiscal, é possível a compensação do imposto da compra e do ICMS pago em forma de “Diferencial de Alíquotas” com a condição de apropriação do valor em 48 vezes. Chama-se a compensação feita através do Controle do Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP), onde é feita a apropriação mensal do crédito do imposto em 48 parcelas.

Para exemplificar, supõe-se que uma empresa adquire uma máquina no valor de R\$ 100.000,00 e, destacado no documento fiscal sob alíquota 12%, R\$ 12.000,00 de ICMS. A referida empresa deverá calcular a diferença de ICMS de 5% sobre a base de cálculo, resultando no valor de R\$ 5.000,00 de ICMS a recolher. Esta diferença será somada com o débito referente às operações do período, podendo ser compensada com os créditos por entradas do mesmo período. Para fins do crédito dos valores de R\$ 12.000,00 e R\$ 5.000,00, a soma será dividida em

48 parcelas, sendo que a empresa durante 48 meses apropriará o valor de R\$ 354,17 em ICMS. O Quadro 6 apresenta a demonstração do referido exemplo:

Quadro 6 – Demonstrativo do “Diferencial de Alíquotas” e CIAP Antes da Resolução

COMPRA DE IMOBILIZADO		
1	Compra de Máquina	R\$ 100.000,00
2	ICMS destacado 12%	R\$ 12.000,00
3	"Diferencial de Alíquotas" (17%-12%)	5%
4	ICMS "Diferencial de Alíquotas" a Recolher (1*3)	R\$ 5.000,00
5	Total do ICMS devido (2+4)	R\$ 17.000,00
6	Base se cálculo CIAP (5)	R\$ 17.000,00
7	CIAP - Apropriação 48 parcelas (5/48x)	R\$ 354,17

Fonte: produção da autora

O impacto que uma empresa que usufrui do regime não cumulativo sofre no caso da aquisição estar dentro das regras da RSF 13/2012, é o desembolso de um valor maior, ou seja, 13%. A antecipação, levando em consideração o exemplo, será de R\$ 13.000,00, como demonstrado Quadro 7. Obviamente a empresa terá o crédito no mesmo valor do débito, porém um pagamento antecipado num valor maior, sendo que a apropriação mensal será a mesma, pode ter efeitos negativos no caixa da empresa.

Quadro 7 - Demonstrativo do “Diferencial de Alíquotas” e CIAP Após a Resolução

COMPRA DE IMOBILIZADO - IMPORTADO OU COM CONTEÚDO DE IMPORTAÇÃO		
1	Compra de Máquina	R\$ 100.000,00
2	ICMS destacado 4%	R\$ 4.000,00
3	"Diferencial de Alíquotas" (17%-4%)	13%
4	ICMS "Diferencial de Alíquotas" a Recolher (1*3)	R\$ 13.000,00
5	Total do ICMS devido (2+4)	R\$ 17.000,00
6	Base se cálculo CIAP (5)	R\$ 17.000,00
7	CIAP - Apropriação 48 parcelas (5/48x)	R\$ 354,17

Fonte: produção da autora

Por vezes, empresas recorrem a empréstimos, financiamentos e outras formas de busca de recursos para poder adquirir um ativo imobilizado, e diante do cenário atual, deve levar em consideração o dispêndio deste valor devido sob a forma de imposto de 13% sobre o valor da compra.

Para as empresas do Simples Nacional, se o pagamento de 5% referente às alíquotas de 17% e 12% numa operação normal já era uma despesa onerosa, há de se considerar o impacto que uma despesa de 13%, sem qualquer tipo de compensação. Utilizando-se dos exemplos anteriores, um gasto na aquisição de imobilizado que era de R\$ 5.000,00, hoje pode ser de R\$ 13.000,00 em imposto não recuperável, não compensável, sem CIAP e que não agrega nenhum valor ao imobilizado. O Quadro 8 ilustra o cálculo para empresas do Simples Nacional na aquisição das duas situações, com alíquota interestadual 12% e 4%, onde o cálculo acaba no valor devido que será recolhido totalmente por meio de guia de arrecadação.

Quadro 8 - Demonstrativo do “Diferencial de Alíquotas” Antes e Após a Resolução para Simples Nacional

COMPRA DE IMOBILIZADO - SIMPLES NACIONAL			
		12%	4%
1	Compra de Máquina	R\$ 100.000,00	R\$ 100.000,00
2	ICMS destacado	R\$ 12.000,00	R\$ 4.000,00
3	"Diferencial de alíquotas"	(17%-12%)	(17%-4%)
	"Diferencial de alíquotas"	5%	13%
4	ICMS "Diferencial de alíquotas" a Recolher	R\$ 5.000,00	R\$ 13.000,00

Fonte: produção da autora

3.2.4 Compras com base de cálculo reduzida

Após a publicação da Resolução do Senado Federal 13/2012, o Convênio ICMS 123/2012 passou a regular a não aplicabilidade de benefícios fiscais quando a operação for sujeita a alíquota 4%.

Normalmente, o benefício da redução de base de cálculo não é particularidade de um Estado apenas, mas sim de todos, pois esta disposição advém dos Convênios ICMS. Exemplos de situações que são comuns á todas as Unidades

da Federação são aquelas com produtos da cesta básica de alimentos, mercadorias usadas e máquinas e equipamentos industriais e agrícolas para fins de compor o ativo imobilizado. A aplicação da base de cálculo reduzida resulta numa carga tributária igual para operações internas e interestaduais.

Um exemplo é o Convênio ICMS 52/91, que desonera operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais listados no Anexo I do referido Convênio, responsabilizando cada Estado a fornecer redução da base de cálculo dos produtos que resultem na carga tributária estabelecida em sua redação. O benefício é aplicado de tal forma que as operações internas e interestaduais de todos os Estados se equiparam.

Para exemplificar, partindo-se da situação hipotética na qual uma empresa do RS compra uma máquina com o referido benefício fiscal, do Estado de Santa Catarina. A base de cálculo da operação é o custo de aquisição da máquina R\$ 100.000,00, sendo R\$ 98.000,00 o preço do produto acrescido de R\$ 2.000,00 de frete, considerando alíquota de ICMS interestadual de 12%, e alíquota interna de ambos os Estados de 17%, ressaltando que se fossem diferentes o resultado seria o mesmo.

O Estado de Santa Catarina, no RICMS/SC, disposto no Anexo 2, artigo 9º inciso I, concede a redução da base de cálculo em 26,66% quando a alíquota aplicável for de 12%, enquadrando-se no exemplo uma vez que SC irá vender a citada máquina para o RS e utilizará a alíquota interestadual:

Quadro 9 – Redução base de cálculo Santa Catarina

COMPRA DE IMOBILIZADO DE SANTA CATARINA		
1	Compra de Máquina + Frete	R\$ 100.000,00
2	Alíquota aplicável na operação interestadual	12%
3	Percentual de Redução da Base para alíquota 12%	26,660%
4	Aplicação da Redução da Base (1-3)	R\$ 73.340,000
5	Aplicação da alíquota de ICMS 12% (4*2)	R\$ 8.800,80

Fonte: produção da autora

Conforme evidenciada no Quadro 9, a base de cálculo da operação, com a redução de 26,66%, resulta no valor de R\$ 73.340,00, sobre o qual será aplicada a alíquota de 12%, onde se obtém valor de ICMS de R\$ 8.800,80. Quando a máquina

entra no RS, cabe à empresa adquirente refazer o cálculo aplicando a legislação gaúcha, a fim de determinar o valor a pagar referente a diferença das alíquotas. No RICMS/RS, Livro I, artigo 23, inciso XIII, está estabelecida a redução da base de cálculo para 51,765% quando a alíquota aplicável for 17%, no caso a alíquota interna do RS.

Conforme se pode observar os dados apresentados nos Quadros 9 e 10, não há “Diferencial de Alíquotas” a recolher, uma vez que o ICMS devido na operação interna é igual ao ICMS cobrado na operação interestadual. Portanto, faz-se clara a intenção do Convênio entre os Estados de concordar com o benefício fiscal entre todos em relação a uma gama de produtos considerados essenciais como a cesta básica e incentivadores da economia como máquinas industriais, por exemplo, a fim de não haver prejuízo a nenhum governo estadual.

Quadro 10 - Redução base de cálculo Rio Grande do Sul

COMPRA DE IMOBILIZADO - CÁLCULO NA ENTRADA DO RS		
1	Compra de Máquina + Frete	R\$ 100.000,00
2	Alíquota aplicável na operação interestadual	17%
3	Percentual de Redução da Base para alíquota 17%	51,765%
4	Aplicação da Redução da Base (1*3)	R\$ 51.765,00
5	Aplicação da alíquota de ICMS 17% (4*2)	R\$ 8.800,80

Fonte: produção da autora

Em virtude da RSF 13/2012 e do Convênio 123/2013, estabelece-se a perda de benefícios fiscais como este para os produtos sujeitos a alíquota interestadual 4%. Eis que com a vedação da utilização deste benefício, as operações tanto para industrialização, comercialização, aquisição de material de uso e consumo e ativo imobilizado tornam-se operações normais, sujeitas ao pagamento da diferença das alíquotas, antecipando o ICMS e não usufruindo de redução da carga tributária nas operações posteriores. A perda de um benefício fiscal não é considerada um fator positivo, ainda mais quando anteriormente não havia dispêndios de imposto, proporcionando muitas vezes uma flexibilização de preço, uma desoneração ao consumidor final do produto ou um incentivo ao consumo.

Para empresas do Simples Nacional foi um choque da mesma forma. Apesar de não utilizar o benefício diretamente, quando se tratava de compras, a base de

cálculo reduzida fazia diferença no cálculo do “Diferencial de alíquotas”. Como a redução de base de cálculo se direciona a produtos específicos, na aquisição destes a empresa do Simples Nacional calculava o imposto devido pela diferença como se fosse do Geral, podendo utilizar o regramento do produto desonerado. Uma vez que se torna inaplicável, o Simples Nacional também perde o benefício, onerando na forma de despesa, uma obrigação de recolhimento de imposto que não existia.

No que se refere à composição do ativo imobilizado por aquisições interestaduais com base de cálculo reduzida, o reflexo se torna ainda maior. Sendo uma empresa Geral, não havia “Diferencial de alíquotas” a pagar conforme demonstrado anteriormente no cálculo dos Quadros 9 e 10. Após a RSF e o Convênio 123/2012, a empresa pagará a diferença do ICMS como se não houvesse benefício.

Produtos essenciais à alavancagem e manutenção econômica de uma região, como máquinas industriais e agrícolas, que anteriormente eram incentivados pela desoneração fiscal, tornam-se onerosos da mesma maneira vista no subtítulo anterior sobre as compras do imobilizado. Além disso, mesmo as matérias-primas, produtos para revenda e uso e consumo, acabam refletidos pelo novo cenário tributário.

3.2.5 Compras com Substituição Tributária

O cálculo da substituição tributária também sofreu as consequências da nova alíquota interestadual. Em virtude a utilização da alíquota de 4%, a margem de valor agregado (MVA) cresce e o valor do ICMS interestadual utilizado no abatimento diminui.

A partir dos conceitos vistos anteriormente, a substituição tributária é o cálculo de antecipação do imposto, definido no início da cadeia mercantil, ou seja, na indústria ou na entrada da mercadoria no Estado. A presunção utiliza o MVA como percentual de valor a agregar na base de cálculo, definido por estudos e pesquisas feitos pelo governo, a fim de acrescer no valor inicial de um produto ou mercadoria a média estipulada de margem de lucro acumulada durante o processo mercantil até o consumo final. Sendo assim, o fisco garante o imposto no início da operação, já contando com os valores de margem de lucro que incidirão durante o caminho até o consumidor.

A MVA, anteriormente se encontrava em seu valor original e ajustado, onde o primeiro servia para cálculo da substituição tributária em operações internas e o segundo para operações interestaduais. Atualmente, existem dois tipos de MVA ajustado, o qual pode ser a respeito da alíquota 12% ou 4%. Para ilustrar segue a fórmula do MVA ajustado.

$$\text{MVA ajustada} = [(1 + \text{MVA ST original}/100) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1]$$

"MVA ST original" é a margem de valor agregado prevista para as operações internas;

"ALQ inter" é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação 12% ou 4%;

"ALQ intra" é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou ao percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna.

O fato é que a substituição tributária, não sendo recuperável a nenhum regime de tributação, normalmente é agregada ao custo do produto ou mercadoria. Uma vez que a MVA aumenta, o cálculo da ST torna-se mais oneroso, tornando o produto mais caro. À medida que a alíquota da operação interestadual "ALQ inter" diminui, o MVA aumenta. Um exemplo são as mercadorias do ramo de autopeças, cuja MVA original é 59,60%, a MVA ajustada à alíquota interestadual de 12% é de 69,21% e a MVA ajustada à alíquota de 4% passa para 84,60%. Além do acréscimo do MVA, o desconto do ICMS próprio no cálculo diminui para 4% referente à alíquota interestadual utilizada. Salienta-se que este valor resultante a pagar como ICMS substituição tributária integra o custo do produto e reflete no preço, bem como no consumidor final.

3.3 VENDAS DE PRODUTOS IMPORTADOS OU COM CONTEÚDO DE IMPORTAÇÃO NO RIO GRANDE DO SUL

Para realizar as operações de venda dos produtos importados ou com conteúdo de importação, os contribuintes do RS devem observar algumas regras. Tratando-se de vendas cuja origem foi uma importação direta, o contribuinte deverá lembrar de que nenhum benefício fiscal poderá ser utilizado, com exceção da

isenção ou cuja carga tributária seja inferior a 4%, bem como informar no documento fiscal através do código de situação tributária (CST) que a origem da mercadoria é do exterior. A operação ficará sujeita a alíquota de 17% (ou a interna do produto) quando destinada a outro contribuinte estabelecido no Estado e 4% quando o destino for outra Unidade da Federação.

As empresas de atividade comercial analisarão o produto que irão revender através da nota fiscal de aquisição. A partir dela, deverão repassar informações como o número da FCI do fornecedor (caso ele seja empresa industrial) e CST de origem. Além disso, utilizarão estas informações para saber se podem ou não aplicar qualquer benefício fiscal. Devem fazer uso destas informações da mesma forma para a aplicação da alíquota nas vendas interestaduais (7%, 12% ou 4%), bem como para o cálculo da substituição tributária conforme o caso. As vendas internas serão sujeitas à alíquota de 17% (ou a interna do produto).

É nas indústrias que a burocracia e complexidade recaem. Uma vez que haja utilização de insumos importados ou com conteúdo de importação, cabe a estas empresas o cálculo do conteúdo de importação, preenchimento da FCI, análise de utilização dos CST's e ponderação sobre a aplicação das alíquotas interestaduais. Uma vez que a explicação sobre a FCI e CST, bem como a correlação de CST e alíquota aplicável a cada uma delas foi abordada no capítulo 2, cabe tratar sobre o conteúdo de importação e suas formas, o que vem dificultando a operação das empresas industriais.

3.3.1 Cálculo do conteúdo de importação

A aplicabilidade da alíquota de 4% depende da origem do produto, podendo ser originado diretamente do exterior ou sofrido algum processo de industrialização, de modo que se enquadre em três cenários para análise. Estas situações dependem do cálculo do conteúdo de importação, obrigação imposta pelo Convênio ICMS 38/2013. Desde a vigência desta obrigatoriedade de determinação do conteúdo da importação em cada produto, as empresas têm encontrado o maior obstáculo operacional para adaptar-se à nova legislação.

O cálculo do conteúdo de importação (CI) após uma industrialização pode resultar num produto com três composições diferentes: Produto com CI inferior a 40%, com CI superior a 40% e inferior a 70% ou com CI superior a 70%. A operação

matemática, de acordo com o referido Convênio, é a divisão da parcela importada do exterior e o valor total da operação interestadual do produto industrializado. Para ilustrar, segue a fórmula utilizada:

$$CI = \frac{\text{Produto Importado (PI)}}{\text{Operação Interestadual (OI)}}$$

CI – Conteúdo da Importação

PI – Valor total dos Produtos Importados

OI – Valor total de Operação Interestadual

Para esclarecer, o § 2º da Cláusula quarta do Convênio 38/2013 informa que o Valor total de Operação Interestadual (OI) é o valor total da operação de saída interestadual unitário. No inciso II do § 2, Cláusula quarta do Convênio ICMS 38/2013, trata da determinação do valor total da saída interestadual, sendo o valor da mercadoria, excluído o valor do ICMS e IPI. Caso não tenham ocorridas saídas interestaduais, deverão ser consideradas as vendas internas como divisor no cálculo da CI.

Já o Valor total dos Produtos Importados (PI) é determinado da seguinte maneira:

- a) valor aduaneiro⁶ quando importados diretamente pelo industrializador;
- b) valor informado em documento fiscal excluído os valores de ICMS e IPI quando adquirido no território nacional e não tenha sofrido industrialização;
- c) valor informado em documento fiscal excluído os valores de ICMS e IPI quando adquirido no território nacional e tenha CI superior a 40%.

No entanto, as regras não param por aí, e são estas singularidades que vem se mostrando impraticáveis. Para a determinação do valor do item “c” deverá ser observado o §3 da referida Cláusula quarta do Convênio ICMS 38/2013, que determina a proporção que deverá ser apropriada como parcela importada no caso de a mercadoria adquirida no território nacional, que tenha sido importada e industrializada anteriormente. Faz-se necessário trazer a redação desta base legal para que seja possível o esclarecimento:

⁶ O valor aduaneiro é obtido pela soma do valor “free on board” (FOB) do bem ou mercadoria importada, ou seu custo até o desembarço, mais o valor de frete e seguro internacional.

§ 3º Exclusivamente para fins do cálculo de que trata esta cláusula, o adquirente, no mercado nacional, de bem ou mercadoria com Conteúdo de Importação, deverá considerar:

I - como nacional, quando o Conteúdo de Importação for de até 40% (quarenta por cento);

II - como 50% (cinquenta por cento) nacional e 50% (cinquenta por cento) importada, quando o Conteúdo de Importação for superior a 40% (quarenta por cento) e inferior ou igual a 70% (setenta por cento);

III - como importada, quando o Conteúdo de Importação for superior a 70% (setenta por cento).

Conclui-se que, quando a indústria ao adquirir matérias-primas importadas ou com CI, deverá fazer o cálculo do conteúdo de importação do seu produto final. Para determinação da primeira variável, ou seja, o PI, há três cenários que devem ser analisados, de acordo com o descrito anteriormente. No que se refere ao cenário do item “c”, o adquirente ainda deverá observar o CI desta aquisição, e a partir dele fazer o cálculo de quanto do valor da aquisição irá considerar como parcela importada.

Para exemplificar, uma indústria compra matéria-prima no mercado nacional no valor de R\$ 1.000,00. Quando receber a nota fiscal de compra, irá verificar por meio da CST de origem e da FCI que a sua matéria-prima tem CI inferior a 40%, ou seja, irá considerá-la como 0% importada e 100% nacional, conforme inciso I, §3, Cláusula quarta, Convenio ICMS 38/2013.

No entanto, se for verificado que o produto contém mais que 40% e menos que 70% de CI, então, a empresa deverá considerar que a aquisição é 50% importada e 50% nacional, sendo que o valor a apropriar como mercadoria importada será R\$ 500,00. Só será considerada parcela importada, os 50% do valor do produto correspondente a CI conforme o inciso II, §3, Cláusula quarta, Convênio ICMS 38/2013. Porém, se for constatado que o produto contém uma parcela de mais que 70% de importação, então, será identificada como 100% importada, podendo apropriar o valor total se R\$ 1.000,00 como mercadoria importada, de acordo com inciso III, §3, Cláusula quarta, Convênio ICMS 38/2013.

O Quadro 11 evidencia de forma resumida como funciona a identificação da primeira variável necessária para o cálculo do Conteúdo de Importação, onde o item 1 trata da importação direta e do valor correspondente ao que será observado do valor para a identificação do PI. No item 2, a demonstração das aquisições no

mercado interno tanto de fornecedor comercial quanto industrial, bem como a contemplação dos valores a serem considerados para o valor da parcela importada.

Esclarecida a operação matemática e os elementos envolvidos no cálculo, do CI cabe exemplificar cada cenário em que o resultado se enquadrará. Pode-se perceber, antes mesmo de praticar o referido cálculo, a imensa necessidade de controle de estoque, análise de compras e vendas, *software* especializado e personalizado, bem como uma perfeita contabilidade de custos para que uma empresa consiga atender as novas obrigações.

Quadro 11 – Resumo da identificação do valor total da parcela importada

ORIGEM	VALOR DA PARCELA DOS PRODUTOS IMPORTADOS
1- IMPORTAÇÃO DIRETA * CST Origem - 1 - Estrangeira - importação direta	1- Valor aduaneiro (FOB) + seguro + frete = R\$1.000,00 CI - R\$ 1.000,00
2- IMPORTAÇÃO INDIRETA	* Analisar CI da compra
2.1 - Aquisição de Comércio * CST Origem - 2 - Estrangeira - adquirida no mercado interno	2.1 - Valor da mercadoria na NF - IPI - ICMS = R\$ 1.000,00 CI = R\$ 1.000,00
2.2 Aquisição de Indústria	2.2 - Valor da mercadoria na NF - IPI - ICMS = R\$ 1.000,00
2.2.1 - Com CI até 40% * CST Origem - 5 - Nacional - mercadoria ou bem com Conteúdo de Import. Igual ou inferior a 40%	2.2.1 - Considerada 0% importada e 100% Nacional CI = ITEM 2.2 * 0% = 0
2.2.2 - Com CI superior a 40% e inferior a 70% * CST Origem - 3 - Nacional - mercadoria ou bem com Conteúdo de Import. Superior a 40% e inferior a 70%	2.2.2 - Considerada 50% importada e 50% Nacional CI = ITEM 2.2 * 50% = R\$ 500,00
2.2.3 Com CI superior a 70% * CST Origem - 8 - Nacional - mercadoria ou bem com Conteúdo de Import. Superior a 70%	2.2.3 - Considerada 100% importada e 0% Nacional CI = ITEM 2.2 * 100% = R\$ 1.000,00
	* VALOR SIMBOLICO DE R\$ 1.000,00 PARA FINS DE EXEMPLO

Fonte: Adaptado de Vargas (2014)

Empresas menores, ou com controles internos não tão eficientes podem ponderar sobre a origem dos produtos que irão adquirir. Variáveis como investimento em controle, sistematização de informações, reajuste mensal de custos e preços e competitividade de mercado são analisadas pelos empresários na questão para se observar se há ou não condições de se adequar a tanta norma, sem retorno algum.

Cabe informar que as empresas que conseguem passar pela fase de adequação e adaptar-se a estas regras, que normalmente são as maiores indústrias, com contabilidade de custos, auditoria interna e externa e controle de produção,

bem estruturadas, estão sujeitas a outro problema: uma vez calculado o conteúdo de importação e feita a FCI de cada um dos seus produtos, os clientes conseguirão informações sobre o produto, se ele é 0% importado e 100% nacional, 50% importado e 50% nacional, 100% importado e 0% nacional. Para muitas empresas isto pode ocasionar conflitos com seus clientes de forma que suas operações ficam obrigatoriamente um pouco mais transparentes a eles. Será pública a informação de que a empresa importa matéria-prima, afetando a concorrência e o relacionamento com os compradores, que de posse destas informações podem exigir preços diferenciados ou mesmo optar pela importação direta.

3.3.1.1 Conteúdo de importação inferior a 40%

Com o intuito de exemplificar o cálculo em cada uma das três situações em que o Conteúdo de Importação pode se enquadrar, parte-se do pressuposto que uma empresa tenha controle de estoque e contabilidade de custos. Os valores finais que serão utilizados no exemplo devem ser obtidos pela média aritmética ponderada dos insumos, separados em estoque como importados ou nacionais, já subtraídos os impostos ICMS e IPI quando sujeitos, de acordo com o disposto anteriormente. O cálculo é feito sempre referente ao penúltimo período de apuração em relação ao atual, conforme estabelecido pela legislação e visto anteriormente no Capítulo 2.

Primeiramente, será apresentada a composição de um produto hipotético (denominado de Produto 1). O Quadro 12 evidencia os valores de aquisição dos insumos (matérias-primas) que compõem o Produto 1. Com base nessa estrutura é possível identificar o valor necessário de cada matéria-prima para compor uma unidade do Produto 1, identificados separadamente como importados e nacionais. Salienta-se que o intuito da pesquisa é demonstrar o cálculo do CI, não cabendo abordar o controle de estoque especificamente. Portanto para a obtenção dos referidos valores de matéria-prima, por meio do controle do estoque, a empresa faz a média ponderada do custo⁷ unitário de cada insumo por entrada daquele período, a fim de resultar em seus respectivos custos médios unitários. Os valores utilizados nos cálculos que seguem, serão sempre os valores finais, levando em consideração inclusive a sua definição pela legislação objeto do estudo.

⁷ Deve ser observado o disposto no título 3.3.1 os valores considerados como PI para a obtenção dos referidos “custos”

Com base nessas informações, é possível estabelecer qual é a parcela de insumos que tem procedência externa (importada), com o objetivo de definir qual será a porcentagem da matéria-prima que será considerada importada (0%, 50% ou 100%), para os fins estabelecidos no inciso I, §3, Cláusula quarta, Convênio ICMS 38/2013. Reconhecido o custo de matéria-prima para a elaboração de um produto e a quantidade fabricada, é feita a média do período (penúltimo em relação ao atual), resultando nas parcelas importadas e nacionais utilizadas, conforme demonstrado no Quadro 12:

Quadro 12 – Composição do Produto 1

COMPOSIÇÃO	Origem da matéria-prima	Valor (importada)	Valor (nacional)	Valor (total)
Insumo A	Importada	R\$ 18,00		R\$ 18,00
Insumo B	Importada	R\$ 15,00		R\$ 15,00
Insumo C	Importada	R\$ 20,00		R\$ 20,00
Insumo D	Nacional		R\$ 4,00	R\$ 4,00
Insumo E	Nacional		R\$ 3,00	R\$ 3,00
Total		R\$ 53,00	R\$ 7,00	R\$ 60,00

Fonte: produção da autora

Conforme demonstrado no Quadro 12, os insumos A, B e C, representam as matérias-primas importadas que fazem parte da composição do Produto 1, totalizando o PI de R\$ 53,00. Já os insumos D e E, representam as matérias-primas nacionais que fazem parte da composição, do mesmo produto que não farão parte do cálculo. O valor de R\$ 53,00 (valor da matéria-prima importada) é utilizado como dividendo no cálculo do Conteúdo de Importação do Produto 1.

Quadro 13 – Média de Vendas Produto 1

Nomenclatura	Valor
1- Vendas interestaduais	R\$ 39.000,00
2- Quantidade de unidades vendidas	250 un
3- Preço médio praticado (1 / 2)	R\$ 156,00

Fonte: produção da autora

Para encontrar o divisor OI, é necessário fazer a média aritmética das vendas interestaduais, ou internas caso não tenha havido saídas para outra UF referentes ao penúltimo período de apuração em relação ao atual, da mesma

maneira que obtém-se o PI. Este cálculo é feito pela soma dos valores das vendas interestaduais do referido período, a fim de dividir o resultado pela quantidade de produtos destas mesmas vendas. Para exemplo, usa-se um resultado das vendas interestaduais de R\$ 39.000,00 que constituíram na saída de 250 unidades do Produto 1.

A matemática é feita a partir da fórmula:

$$CI = \frac{\text{Produto Importado (PI)}}{\text{Operação Interestadual (OI)}} = \frac{53,00}{156,00} = 0,3397 * 100 = 33,97\%$$

O resultado do CI é um produto com conteúdo importado menor que 40%. Quando este produto for vendido, a nota fiscal deverá conter a informação da FCI e CST nº 5 que corresponde a mercadoria Nacional, com conteúdo de importação inferior a 40%, e será considerada pelo adquirente uma mercadoria 100% nacional. Além disso, quando for vendida para fora do Estado, a alíquota aplicável será 7% ou 12%, dependendo do local de destino. Não se utilizará a alíquota estabelecida pela Resolução do Senado Federal 13/2012.

3.3.1.2 Conteúdo de importação superior a 40% e inferior a 70%

Para dar sequência aos demonstrativos de cálculo do CI, segue a composição de outro produto (denominado Produto 2). O Quadro 14 evidenciará os insumos (matérias-primas) e seus respectivos custos de forma unitária que compõem o Produto 2, revelando sua quantia importada e nacional.

Quadro 14 – Composição do Produto 2

COMPOSIÇÃO	Origem da matéria-prima	Valor (importada)	Valor (nacional)	Valor (total)
Insumo A	Importada	R\$ 28,00		R\$ 28,00
Insumo B	Importada	R\$ 25,00		R\$ 25,00
Insumo C	Importada	R\$ 20,00		R\$ 20,00
Insumo D	Nacional		R\$ 10,00	R\$ 10,00
Insumo E	Nacional		R\$ 7,00	R\$ 7,00
Total		R\$ 73,00	R\$ 17,00	R\$ 90,00

Fonte: produção da autora

Os resultados apresentados no Quadro 14 são que os insumos A, B e C (matérias-primas importadas) representam R\$ 73,00, formando o PI, ou seja, o dividendo do cálculo do conteúdo de importação. Os insumos nacionais, D e E, totalizam um valor de R\$ 17,00 e não integrarão o cálculo do CI. A média aritmética das vendas interestaduais, ou internas caso não tenha havido saídas para outra UF referentes ao penúltimo período de apuração em relação ao atual, é feita pela soma dos valores das vendas interestaduais do referido período dividida pela quantidade de produtos destas mesmas vendas. Para exemplo, usa-se um resultado das vendas interestaduais de R\$ 100.000,00, resultado da saída de 800 unidades do Produto 2, demonstrado no Quadro 15.

Quadro 15 – Média de Vendas do Produto 2

Nomenclatura	Valor
1- Vendas interestaduais	R\$ 100.000,00
2- Quantidade de unidades vendidas	800 un
3- Preço médio praticado (1 / 2)	R\$ 125,00

Fonte: produção da autora

A matemática é feita a partir da fórmula:

$$CI = \frac{\text{Produto Importado (PI)}}{\text{Operação Interestadual (OI)}} = \frac{73,00}{125,00} = 0,584 \times 100 = 58,4\%$$

O resultado para o Produto 2 é um CI menor que 70% e maior que 40%. Nas operações de venda deste produto a nota fiscal deverá conter a informação da FCI e CST nº 3 que significa que a mercadoria é Nacional, com conteúdo de importação superior a 40% e inferior a 70%. Para vendas interestaduais, será utilizada a alíquota de 4%. O comprador da mercadoria deverá entender que a mercadoria é 50% importada e 50% nacional, conforme as informações do fabricante.

3.3.1.3 Conteúdo de Importação superior a 70%

Por último, adota-se mais um produto, (denominado Produto 3). O Quadro 16 traz os insumos (matérias-primas) e seus respectivos custos unitários, demonstrando a parcela que é importada e a parcela nacional que o compõe.

Quadro 16 – Composição do Produto 3

COMPOSIÇÃO	Origem da matéria-prima	Valor (importada)	Valor (nacional)	Valor (total)
Insumo A	Importada	R\$ 25,00		R\$ 25,00
Insumo B	Nacional		R\$ 1,00	R\$ 1,00
Insumo C	Nacional		R\$ 1,00	R\$ 1,00
Insumo D	Nacional		R\$ 0,50	R\$ 0,50
Insumo E	Nacional		R\$ 0,50	R\$ 0,50
Total		R\$ 25,00	R\$ 3,00	R\$ 28,00

Fonte: Produção da autora

Neste caso apenas o insumo A é importado, resultando no dividendo PI de R\$ 25,00. Já os insumos B, C, D e E, que totalizam R\$ 3,00, não integrarão o cálculo, pois são matérias-primas nacionais.

O divisor já conhecido como OI, será a soma da média das vendas interestaduais ou internas quando não houver saídas para outro Estado dividido pela respectiva quantidade vendida. No Quadro 17, o resultado das vendas interestaduais é de R\$ 10.000,00, obtido pela saída de 310 unidades do Produto 3.

Quadro 17 – Média de Vendas Produto 3

Nomenclatura	Valor
1- Vendas interestaduais	R\$ 10.000,00
2- Quantidade de unidades vendidas	310 un
3- Preço médio praticado (1 / 2)	R\$ 32,2580

Fonte: Produção da autora

A matemática é feita a partir da fórmula:

$$CI = \frac{\text{Produto Importado (PI)}}{\text{Operação Interestadual (OI)}} = \frac{25,00}{32,2580} = 0,7750 \times 100 = 77,5\%$$

Obtém-se o resultado para o Produto 3, totalizando um CI maior que 70%. No momento da venda deste produto a nota fiscal deverá conter a informação da FCI e CST nº 8 que significa que a mercadoria é Importada, com conteúdo de

importação superior a 70%. Para vendas interestaduais, será utilizada a alíquota de 4%. O adquirente, por meio destas informações, terá o conhecimento de que a mercadoria é ou será tratada como sendo 100% importada e 0% nacional.

3.4 ASPECTOS JUDICIAIS

No âmbito legislativo, quando há mudanças bruscas ou que afetam grande massa de contribuintes, é recorrente a formalização de processos judiciais sobre o assunto. No caso da Resolução do Senado Federal 13/2012 não tem sido diferente. Esta legislação emerge com o intuito de acabar com a “Guerra dos Portos”, que em suma era a disputa entre os Estados que ofereciam benefícios inconstitucionais e os demais Estados que se sentiam prejudicados.

Segundo a publicação de Crestani, Chiavassa e Tarandach (2013) muitos contribuintes vem questionando os poderes do Senado Federal, bem como as obrigações acessórias que foram criadas para obedecer à proposta da RSF 13/2012. Os autores compartilham da opinião que as obrigações acessórias vão contra diversos dispositivos constitucionais.

Outra abordagem dos referidos autores são as discussões judiciais questionadoras da RSF 13/2012. Segundo eles, a nova legislação já está sendo questionada perante o Supremo Tribunal Federal (STF), por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 4858 na Assembleia Legislativa do Espírito Santo. A ADIN nº 4858 continua sem decisão e aguarda julgamento há mais de um ano e meio, sendo que foi protocolado em setembro de 2012. Enquanto o STF não se posiciona, os contribuintes alegam estar sofrendo prejuízos em virtude da incerteza. Os argumentos que servem de base para os questionamentos são: incompetência legislativa do Senado Federal; ofensa a tratados internacionais com tratamento discriminatório em função da origem; insegurança jurídica.

Nas palavras de Tarandach, Chiavassa e Crestani (2013), cada um dos argumentos são explicados. A incompetência legislativa do Senado Federal trata de que o Senado tem apenas o poder de fixar alíquotas, porém, a RSF 13/2012, segundo os autores “extrapolou sua competência constitucional”. A legislação emerge criando conceitos inexistentes até então como “conteúdo de importação”, estabelecendo poderes ao CONFAZ e CAMEX de definir as operações sujeitas,

função que não cabe nem mesmo ao Senado, deliberando a respeito de sujeitos passivos e fatos geradores para as operações com a nova alíquota e estabelecendo a finalidade de imposto extra fiscal, que precisa de aprovação do Congresso Nacional.

Ainda segundo os autores, ofensa ao tratamento discriminatório em função da origem se dá pelo fato de que os países signatários destes acordos não devem oferecer tratamento tributário diferenciado a produtos importados em relação aos nacionais. O Brasil é signatário por meio do artigo III GATT⁸, MERCOSUL⁹, ALADI¹⁰. Além disso, fere o disposto nos artigos 5º, 150, inciso II e 152 da CF(88), bem como artigo 98 do CTN, que definem que o ICMS pode distinguir tributariamente em função da essencialidade e não da origem, dando base ao questionamento de tratamento discriminatório em função da origem.

Quanto à questão da insegurança jurídica, o argumento é a dificuldade de entendimento e aplicação tanto por parte dos contribuintes quanto dos Fiscos, ocasionando dúvidas e transtornos na aplicabilidade da nova legislação para ambos.

Para Tarandach, Chiavassa e Crestani (2013), a Resolução do Senado Federal 13/2012 “ofendeu diversos dispositivos legais e constitucionais, tais como os princípios da legalidade tributária, reserva legal e tipicidade, do sistema bicameral e da tripartição de poderes”.

Cabe abordar também outra matéria que vem sendo discutida judicialmente, particularmente no Estado do Rio Grande do Sul e cujo tema é um dos impactos que os contribuintes gaúchos sofrem de forma mais onerosa desde a vigência da RSF 13/2012, que é o “Diferencial de alíquotas”. Os autores dos processos são normalmente os órgãos de classe representantes dos varejistas, como Sindicatos. A jornada da classe lojista é longa.

Em 24 agosto de 2009 o Sindicato do Comércio Varejista de Caxias do Sul (Sindilojas) buscou reconhecimento judicial para os associados optantes pelo Simples Nacional referente à desobrigação do recolhimento do “diferencial de alíquotas”, por meio de sua assessoria jurídica, Balen, Bridi & Advogados Associados. Foi concedida liminar em 2 de setembro de 2009, determinando que o

⁸ **Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio** ou **Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio** (em inglês: *General Agreement on Tariffs and Trade, GATT*)

⁹ **Mercado Comum do Sul**. É um bloco econômico, formado pelo **Brasil, Uruguai, Argentina, Paraguai e Venezuela**.

¹⁰ Associação Latino-Americana de Integração

Estado se abstinhasse do imposto sobre a diferença das alíquotas. Em 10 de outubro de 2009 a liminar foi julgada procedente, fornecendo confirmação a liminar. O Estado entrou na justiça com recurso e em 25 de abril de 2011 este foi julgado procedente. A partir daí o Sindilojas opôs recurso diante da última decisão.

A manifestação por parte da Secretária da Fazenda do Rio Grande do Sul se deu por meio de notícia por meio eletrônico (site) em 21 de fevereiro de 2014. O Estado afirma que não foi notificado sobre liminar a favor do Sindilojas e, portanto, não conhece tal conteúdo. Ainda aconselha os contribuintes a recolherem o “diferencial de alíquotas”, pois com base nas ocorrências passadas sobre a mesma matéria, tem por certo que a decisão será favorável ao Estado. Ainda, por meio da publicação, alerta que no passado, os contribuintes que deixaram de pagar o imposto tiveram sua condição no Simples Nacional posta em risco em virtude da dívida, e que a Receita Estadual ainda disponibiliza programas de regularização.

A última notícia da Receita Estadual, em 19 de maio de 2014, corrobora seu alerta de regularização, uma vez que informa que a liminar que buscava a dispensa do pagamento do imposto na fronteira foi decidida a favor do Estado. É possível obter a informação no site da Secretaria da Fazenda Estadual, conforme a redação que se traz a seguir:

A Secretaria da Fazenda (Sefaz) informa que a recente decisão do Tribunal de Justiça sobre o diferencial de alíquota de ICMS (Imposto de Fronteira) confirma a posição do Governo do Estado. A liminar estabeleceu apenas que o recolhimento não pode ser antecipado à data de comercialização das mercadorias. No Rio Grande do Sul, a data regulamentar de recolhimento do Imposto de Fronteira é no 20º dia do segundo mês subsequente ao da entrada das mercadorias no Estado. Prazo que, na maioria dos casos, é posterior à realização da venda. A Sefaz orienta os contribuintes optantes do Simples Nacional a manterem o pagamento regular do imposto no período estabelecido no Regulamento do ICMS, inclusive porque essa liminar tem efeitos restritos a comerciantes da Capital.

Fora do âmbito jurídico, empresários levantam frequentes discussões sobre a Resolução do Senado Federal 13/2012, Diferencial de alíquotas para Simples Nacional e Substituição tributária.

É previsível que o “Diferencial de alíquotas”, também chamado de imposto da fronteira, bem como a substituição tributária não têm probabilidade de serem revistos pelo governo estadual. De um lado os contribuintes procuram a justiça para amenizar a carga tributária das compras de fora. De outro o governo tenta defender

o mercado interno, bem como as indústrias gaúchas, a fim de que seja consumido o máximo possível de produtos dentro do Rio Grande do Sul, protegendo a economia interna do Estado. Uma vez que o fisco está satisfeito recebendo impostos antecipadamente e tem como motivo a precaução do mercado e economia interna, é pouco provável que a tributação seja revista, a não ser que favoreça o Estado.

3.5 ASPECTOS POSITIVOS E NEGATIVOS

Inicia-se a reflexão de todas as causas e consequências da Resolução do Senado Federal nº 13/2012 pelo seu objetivo principal: eliminar a “Guerra do Portos”. Sabido que se acabaram os ditos benefícios fiscais portuários inconstitucionais que eram o alvo das disputas estaduais no âmbito da importação, se traz um aspecto que se considera vitorioso para as empresas gaúchas: a igualdade de tributação das operações advindas do exterior. É certamente positivo o fato de que se tenha estabelecido limites aos Estados que praticavam a concessão dos benefícios e que seja feito o cumprimento da lei, eliminando qualquer desigualdade na concorrência das importações.

Para as empresas do Rio Grande do Sul, porém, internamente a legislação estabeleceu as próprias regras a que os contribuintes devem se sujeitar. O “diferencial de alíquotas” para as indústrias é um exemplo. Para as indústrias Gerais a obrigação foi de antecipar o ICMS aos cofres públicos, enquanto para o Simples Nacional, o impacto foi de uma despesa anteriormente inexistente.

Um estudo de caso de uma indústria gaúcha, realizado por acadêmicos da Faculdade da Serra Gaúcha em Caxias do Sul demonstra a consequência das compras interestaduais nas operações da empresa. Na referida pesquisa intitulada “Aplicação da Resolução do Senado Federal 13/2012 em uma indústria do Simples Nacional e suas consequências”, Santos *et.al* (2013), concluíram que devido ao “diferencial de alíquotas”, a empresa teve uma despesa de aproximadamente 6 mil reais considerando uma compra de matéria-prima oriunda de outra Unidade da Federação no valor de R\$47.433,73.

Levando-se em conta que com o surgimento repentino desta despesa, a empresa deve integrá-la ao seu custo, restando duas opções: reajustar seu preço a fim de comportar o novo custo ou manter o preço diminuindo sua margem de lucro. Cabe dizer que a segunda hipótese foi escolhida para que fosse possível a

manutenção da carteira de clientes. Reduziu-se a margem de lucro que anteriormente era de 40%, resultando em uma margem de 31% para que o preço não se alterasse. Caso a escolha fosse elevar o preço do produto, o preço unitário projetado pela pesquisa passaria de R\$ 1,40 para R\$ 1,65 a fim de que a lucratividade fosse mantida.

Ainda sobre a pesquisa, é abordada a questão de reajuste de preço do fornecedor. Percebeu-se que a empresa fornecedora dos insumos reajustou seu preço, crescendo-o, fato que os autores acreditam ter sido intenção do fornecedor a manutenção da sua lucratividade caso as empresas consumidoras solicitassem redução devido à nova legislação.

Este cenário leva a conclusão de que apesar de cada empresa ter um comportamento específico e diferentes particularidades, as consequências sofridas pelo objeto do estudo de caso, podem ser o mesmo de muitas outras. O impacto sofrido nas compras de insumos advindos da nova tributação de ICMS refletiu na lucratividade, de forma que se não fosse desta maneira, refletiria no preço e possivelmente no seu poder de concorrência. Além disso, acredita-se que a questão da inflexibilidade proveniente das empresas fornecedoras de fora do Estado é um aspecto problemático comum a todo o mercado.

Conclui-se que as indústrias são as principais afetadas pela Resolução e todo cenário legislativo que as cercam, particularmente as do Simples Nacional, que não têm direito a crédito do ICMS, assim tornando-se despesa. Além do “Diferencial de alíquotas”, ainda há a questão do cálculo do conteúdo de importação caso a empresa utilize matéria-prima importada ou com conteúdo de importação. A maior dificuldade das empresas sujeitas é a organização de uma contabilidade de custos, controlando minuciosamente os estoques, a ponto de não apenas classificar os insumos operacionalmente, mas sim tributariamente. Não é possível misturar estoques, mesmo que de um insumo comum, caso a origem seja diferente. É necessária uma parametrização de *software*, investimento em controle a fim de suprir a necessidade da fiscalização, sem retorno financeiro aparente para a empresa.

Em palestras, cursos e na própria rotina, a preocupação dos empresários se torna palpável e o cálculo do conteúdo de importação a maior dificuldade destes. Uma vez que o cálculo é feito mensalmente, podendo ser alterado, e conseqüentemente podendo modificar a tributação do produto, torna-se impraticável

a operacionalidade das novas regras. Uma matéria-prima em determinado mês é considerada importada, sendo base para o cálculo do conteúdo de importação da empresa adquirente, estabelecendo uma tributação específica no produto final, bem como preço. Se no próximo mês o insumo for adquirido de forma a ser considerado nacional, o cenário muda totalmente, causando transtornos ao adquirente nos mesmos quesitos: tributação e preço, podendo novamente influir na competitividade e relacionamento com o cliente.

As trocas de informações informais entre os empresários e profissionais de contabilidade tornam possível saber que muitas empresas regram suas compras de tal forma que o cálculo de conteúdo de importação do seu produto final não se altere. Os insumos são tabelados, de forma que tal matéria-prima deve ser adquirida apenas sob forma nacional, outra apenas se for importada e assim por diante. Esta sistemática pode facilitar para a empresa na parte burocrática, porém não otimiza sua operacionalidade, estabelecendo padrões que podem não ser ideais.

A complexidade no atendimento da legislação e os reflexos financeiros sobre o pagamento de tributos são considerados pontos negativos, bem como o “Diferencial de alíquotas” que passa de 5% para 13%, além da substituição tributária que é onerada pelo aumento do MVA, a perda de benefícios fiscais constitucionais, e demais aspectos. As empresas comerciais sofrem as mesmas consequências, enfatizando o acréscimo da substituição tributária, o repasse e análise de informações do fornecedor nas notas fiscais do CST e FCI, além do já citado “diferencial de alíquotas” que teve seu aumento em função da nova alíquota.

De forma geral, e não apenas para os contribuintes do Rio grande do Sul, a pesquisa de Weschenfelder (2013) aponta que a economia interna foi prejudicada. O autor pondera que a Resolução, por meio da diminuição da alíquota interestadual, incentiva a importação, enfraquecendo a indústria brasileira, a competitividade dos produtos nacionais, geração de emprego no mercado interno e o PIB.

4 CONCLUSÃO

A escolha e abordagem de um tema que tem como objeto uma lei ou as normas legislativas em geral é normalmente arriscada. É de conhecimento dos profissionais da área que com muita frequência há inúmeras alterações na legislação, bem como a publicação de novas regras e encerramento de outras. No entanto, a questão tributária é um dos principais fatores acerca da vida de uma empresa, devendo ser considerada desde sua abertura e reavaliada periodicamente, em função da evolução e alteração que ocorrem na organização e, principalmente, em função das mudanças que ocorrem no cenário legislativo.

O estudo se dedicou a demonstrar os diversos impactos de um novo tratamento tributário: Resolução do Senado Federal nº 13/2012. Atualmente, é exigido do contador muito mais que escrituração, estruturação e análise de balanços e números. A responsabilidade que recai sobre o profissional da contabilidade, exige que ele esteja sempre muito bem informado. Ele não só precisa saber das leis existentes, das mudanças, mas também tem que saber interpretar a legislação e ter a capacidade de prever os reflexos que cada norma jurídica causa no patrimônio e nos resultados da empresa.

O ICMS, imposto abordado na pesquisa, é um dos tributos mais complexos existentes no ordenamento jurídico-tributário do Brasil, tanto quando se refere a operações realizadas dentro do estado, com quando às operações com os demais Estados. No caso da Resolução do Senado Federal nº 13/2012, que trata da unificação do ICMS, nas operações interestaduais, com produtos importados, a pesquisa buscou esclarecer identificar sua finalidade, conhecer sua redação e a legislação que a cerca, bem como identificar seus reflexos nos contribuintes do Rio Grande de Sul. A partir do estudo, foi possível elencar os cenários em que a nova legislação refletiu, bem como ponderar sobre o “antes” e o “depois” da sua vigência, além de analisar os principais impactos para as empresas e contribuintes gaúchos.

Referindo-se ao tema que envolve o termo “Guerra Fiscal”, foi possível identificar a motivação que levou o governo a editar regras que têm por objetivo reduzir as disputas e discernir as consequências que a complexidade da legislação do ICMS. Também evidenciou autonomia dos Estados no tratamento das regras junto aos seus contribuintes, além de expor as intenções econômicas dos governos, ao criar essa nova regra. Da mesma forma, a pesquisa esclarece a “Guerra dos

Portos” e seus benefícios inconstitucionais, buscando entendimento desta disputa específica e da razão da interferência dos senadores neste âmbito.

Muito mais que um passo para o combate da “Guerra Fiscal” e “Guerra do Portos” e a unificação da alíquota interestadual, a RSF 13/2012 refletiu na legislação interna. A referida Resolução criou novos conceitos como o conteúdo de importação, novas obrigações acessórias como a Ficha de conteúdo de importação e interferiu de forma intensa nas operações das empresas, na maneira de apurar e escriturar o ICMS.

De um lado, pode-se dizer que a Resolução foi benéfica a todos os contribuintes, uma vez que ela elimina a disparidade tributária das importações, colocando todos os Estados em posição de igualdade. É sem dúvida um grande passo para uma reforma tributária do ICMS e o fim da “Guerra Fiscal”.

Por outro lado, a nova legislação extrapola o limite da sua proposta, que era unificar a alíquota do ICMS nas operações interestaduais para impedir a desigualdade de um Estado para outro. A Resolução e suas normas complementares exigem dos contribuintes e contadores uma nova gama de conhecimento, como as situações em que se aplicará a nova alíquota, em que se perderá benefício fiscal e aplicação das CST's.

A pesquisa possibilitou entender de que forma o Estado do Rio Grande do Sul se adaptou a esta legislação, de forma a perceber o reflexo tributário das compras, no caso do “Diferencial de alíquotas”. O estudo evidencia, a partir dos cenários descritos, que é essencial que as empresas percebam o impacto da Resolução na tributação das suas aquisições, a fim de ponderar a origem de seus insumos, mercadorias, e ativos imobilizados.

Outra problemática que atinge a todos são as despesas referentes ao referido imposto na fronteira na aquisição do imobilizado. A realidade da maioria das empresas é a busca por recursos de terceiros na composição e montagem das instalações da empresa. Se a empresa realiza um financiamento para adquirir uma máquina, deverá levar em consideração o pagamento da despesa do ICMS nesta operação.

Foi possível concluir que as indústrias foram as mais atingidas com as mudanças e por consequência as que mais sofrem para se adequar. Na parte das compras, se deparam com uma antecipação de imposto inexistente anteriormente, no caso das empresas do Geral. Já as empresas optantes pelo Simples Nacional

encontram uma despesa elevada, no qual o estudo contribui para a avaliação da origem de suas compras ou uma possível troca de regime tributário.

Além do impacto significativo do “Diferencial de alíquotas”, o ramo industrial que adquire matérias-primas importadas, obriga-se ao cálculo do Conteúdo de Importação do seu produto, após o seu processo de industrialização. Durante a pesquisa, este foi o aspecto de mais difícil entendimento na teoria, quem dirá na prática. Ainda em relação aos contribuintes enquadrados no Simples Nacional, que não têm com fugir da regra, sendo prejudicial a este, uma vez que a redução da burocracia é um dos fatores que induzem as empresas a optarem por esse regime de tributação. Por fim, mais uma vez as micros e pequenas empresas do regime simplificado acabaram sendo prejudicadas em função de uma mudança na legislação tributária, sendo que elas também são obrigadas ao cumprimento das obrigações e aos custos adicionais que envolvem a determinação do conteúdo de importação (CI).

Com base nos dados levantados pela pesquisa é possível concluir que as regras definidas para o cálculo do conteúdo de importação, além de criar muitas dificuldades para a sua determinação, gera ainda muitas dúvidas, exigindo investimentos, preparação de pessoal e *software* especializado, além de controle minucioso dos estoques. As grandes empresas, em função de possuírem uma gestão bem estruturada em relação a sistemas, pessoas, controles, etc., acabam por ter uma menor dificuldade para se adequarem; no entanto, a realidade para as empresas de pequeno ou médio porte é quase que impraticável.

As empresas podem e/ou têm encontrado dificuldades na prática a partir do novo tratamento tributário. A questão de competitividade, reajuste de preço, relacionamento com clientes, modificação de margem de lucro, padronização da aquisição dos insumos para não modificar o cálculo do CI, e possível distorção na otimização das operações da empresa são apontadas na pesquisa.

A partir da pesquisa, pode-se concluir que, além de levantar a problemática estudada também serve como instrumento de auxílio no planejamento tributário das empresas. Uma vez que, conhecendo os reflexos da legislação atual, pode-se facilitar a identificação das alternativas possíveis e a escolha da melhor forma de tributar a empresa, a partir de suas particularidades e comportamento.

Por fim, conclui-se que a pesquisa abre caminho para estudos mais detalhados, embasando estudos de casos específicos e aprofundando as

conclusões obtidas. Ressalva-se a importância de estudos de interpretação de leis e normas jurídicas e identificação de impactos da legislação tributária, que se tornam mais necessários em virtude da demanda de conhecimento exigida de forma cada vez mais frequente na rotina do contador. As grandes empresas querem economia de tributos e as pequenas procuram o contador muitas vezes para apenas atender a legislação tributária. O profissional tem notado que agrega-se mais responsabilidade no seu trabalho, e uma má interpretação pode causar ônus tanto financeiro quanto de credibilidade.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Cristina Beatriz de Souza e QUEIROZ, Renata Correa. **Guerra dos Portos: Alíquota Interestadual para Produtos Importados de 4%**. 1ª edição, IOB FOLHAMATIC, 2013.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18.ed. São Paulo: Saraiva,2012.
- BACELAR, Lúcia Souza. Simples Nacional: Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília**.Brasília, v.6, nº 2, p. 377-411, Jul-Dez, 2012. Disponível em: <http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/3737>. Acesso em 15 nov. 2013.
- BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica**. 3.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- BATISTA JUNIOR, OnofreAlves. Por que a “guerra fiscal”? Os desafios do Estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 102, pp. 305-341, jan./jun. 2011 Disponível em: <http://www.pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/135>. Acesso em 16 nov. 2013.
- Balen, Bridi & Advogados Associados.**Orientações para os associados sobre o recolhimento da GIA-SN (ICMS)**. SINDILOJAS CAXIAS DO SUL. Disponível em: <http://www.sindilojas-cs.com.br/icms.php>. Acesso em 23 mai. 2014
- BOLETIM CONTÁBIL. ICMS- Tabela de Alíquotas nas operações interestaduais. Disponível em: http://www.boletimcontabil.com.br/tabelas/icms_orig.pdf. Acesso em 20 out. 2013.
- BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 8.ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2004.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado,1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 12 out. 2013.
- BRASIL.Código Tributário Nacional. [Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 12 out. 2013.
- BRASIL.[Lei Complementar Nº 24, de 7 de janeiro de 1975](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em 13 out. 2013.

BRASIL. [Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm), (Lei Kandir). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em 13 out. 2013.

BRASIL. [Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm). Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em 15 nov. 2013.

BRASIL. Resolução do Senado Federal nº 22/1989. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/LEGISLA/leg/Diversa/ResolSenadoFederal/Resolucao%2022-89.htm>. Acesso em 12 out. 2013.

BRASIL. Resolução do Senado Federal nº 13/2012. Disponível em <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=264825>. Acesso em 12 out. 2013.

CASTRO, Claudio de Moura. **A prática da pesquisa**. 2.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

CHAVES, Vinicius Figueiredo. O ICMS e a Guerra Fiscal entre os Estados. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 12, nº 48, 2009 Disponível em: http://www.emerj.tjrj.ius.br/revistaemerj_online/edicoes/revista48/Revista48_202.pdf. Acesso em 5 out. 2013.

CNM, Confederação Nacional de Municípios. **ICMS e Guerra Fiscal**. Confederação Nacional de Municípios – Brasília: CNM, 2012. Disponível em http://www.cnm.org.br/index.php?option=com_mijosearch&view=search&filter=1&query=ICMS+e+Guerra+Fiscal&Itemid=419. Acesso em 19 out 2013.

CONFAZ. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênios ICMS. 2013. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/>. Acesso em 19 out. 2013.

CONFAZ. Conselho Nacional de Política Fazendária. Ajustes SINIEF. 2013. Disponível em: <http://www1.fazenda.gov.br/confaz/>. Acesso em 20 abri, 2014.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas** : métodos e técnicas. São Paulo: Pearson, 2004. Disponível em: <https://ucsvirtual.ucs.br>. Acesso em 27 mar. 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 8.ed., atual. São Paulo: Atlas, 2003.

FABRETTI, Láudio Camargo. Prática tributária da micro, pequena e média empresa: legislações tributária e empresarial simples nacional e Lei de Falência e Recuperação de Empresas nº 11.101/05. 7.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2011.

FECOMERCIO RJ. **Comparativo da tributação pelo ICMS entre os Estados do Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais, Espírito Santo, Goiás, Bahia e Paraná**. 1.Ed. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: http://www.fecomercio-rj.org.br/publique/media/ICMS_final.pdf. Acesso em 26 out. 2013.

FIESP- Federação das Indústrias de São Paulo. Departamento de competitividade e tecnologia (DECOMTEC). Publicações. São Paulo, 2012. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/apresentacao-querra-fiscal-do-icms-nas-importacoes/>. Acesso em 20 out. 2013.

FIESP- Federação das Indústrias de São Paulo. Departamento de competitividade e tecnologia (DECOMTEC). Publicações. São Paulo, 2012. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/seminario-guerra-dos-portos-resolucao-n-13-do-senado-federal/>. Acesso em 20 out. 2013.

FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 6.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

GASPAR, Walter. **ICMS Comentado**. 5.ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1997.

GASPERIN, Ana Marlene. **Emissão de Notas Fiscais ICMS – IPI: A Caminho da Certeza**, 2ª Edição. Caxias do Sul, Rio Grande do Sul, 2011.

GASPERIN, Ana Marlene. " **A Resolução do Senado Federal nº 13/2012**". Palestra proferida no evento Café Diálogos Tributários da FESDT, Centro de Ciências Jurídicas da Universidade de Caxias do Sul – RS, em 26 de abril de 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO-IBPT. Carga tributária recorde em 2012: 36,27% do PIB. 2013-11-20 Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/559/CargaTributaria2012IBPT.pdf> Acesso em 7 set. 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO-IBPT. 1 Trilhão de arrecadação de impostos, taxas e contribuições. 2013. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1238/ESTUDOIMPOSTOMETROR1TRILHAO270820132.pdf>. Acesso em 19 nov. 2013.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; PRADO, Sérgio; CAVALCANTI, Carlos Eduardo G. **Aspectos da guerra fiscal no Brasil**. Brasília: IPEA, 1998.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. 24.ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2007.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 6.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2011.

LEFISC, Legislação fiscal – LEFISC. Alíquotas Internas do ICMS aplicadas nas Unidades da Federação. Porto Alegre, 2013. Disponível em:

http://www.lefisc.com.br/materias/2008/3122008dezicms2_08.asp – Acesso em 26 de outubro de 2013..

LUZ, Érico Eleuterio da. **Contabilidade tributária**. Curitiba: Ibpex, 2011. Disponível em : <<https://ucsvirtual.ucs.br/>>. Acesso em 20 out. 2013.

MARTINS, Volésio Lauro; CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Manual prático do ICMS: principais operações e prestações**. Porto Alegre: CRC-RS, 2003.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. **ICMS: substituição tributária - uma visão crítica**. Curitiba: Juruá, 2001.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira. Guerra fiscal: uma avaliação comparativa entre alguns estados participantes. **Economia Aplicada**, Ribeirão Preto, vol.12 no.4, Out-Dez, 2008. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-80502008000400007&lng=en&nrm=iso. Acesso em 29 set. 2013.

NASPOLINI, Samyr. O ICMS dos Importados e a Resolução nº 13/2012 do Senado Federal. **Editora Síntese Auditoria em Publicações Jurídicas (IOB)**. 2013. Disponível em http://www.sintese.com/doutrina_integra.asp?id=1248. Acesso em 29 set. 2013.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 2.ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2008.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Impostos estaduais: ICMS, ITCS, IPVA**. São Paulo: Saraiva, 2009.

Os desafios do Estado na modernidade líquida. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 102, pp. 305-341, jan./jun. 2011 Disponível em: <http://www.pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/135>. Acesso em 24 nov. 2013.

PUGLIESI, Fábio. A Incompatibilidade da Substituição Tributária do ICMS com a Opção pelo Simples Nacional. **Seqüência Publicação do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFSC**, vol. 33, nº 64, 2012. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2012v33n64p285>. Acesso em 15 nov. 2013.

RIO GRANDE DO SUL. Notícias 19-05-2014. Secretaria da Fazenda orienta pagamento regular do Imposto na Fronteira. Disponível em: <https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/NoticiaDetalhes.aspx?Noticiald=5269>. Acesso em 21 mai. 2014.

RIO GRANDE DO SUL. Notícias 21-02-2014. Sefaz orienta contribuintes sobre o Imposto de Fronteira Disponível em: <https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/NoticiaDetalhes.aspx?Noticiald=5217>. Acesso em 21 mai. 2014.

RIO GRANDE DO SUL. RICMS/RS Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositive=&inpDsKeywords=>. Acesso em 12 out. 2013.

SANTOS, Dieine da Silva dos. FREITAS, Pollyanne Jaqueline Marques de. TOMASI, Silvana Lessa. PIETROBELLI, Viviane. WINDER, Márcio Leandro. Aplicação da Resolução do Senado Federal 13/2012 em uma indústria do Simples Nacional e suas consequências. **Anais VI Seminário de Iniciação Científica Curso de Ciências Contábeis da FSG**. V.4, N.1 (2013).

SÃO PAULO Assembléia Legislativa. Guerra fiscal: (Com elas todos Perdem). 2.ed. São Paulo: SINAESP, 1997.

SOBRAL, Lilian. Os Estados que mais contribuem com o PIB brasileiro. Exame: Abril, 23-11-2012. Disponível em: <http://exame.abril.com.br/economia/noticias/sao-paulo-correspondeu-a-33-1-do-pib-nacional-em-2010>. Acesso em 20 set. 2013.

TARANDACH, Fábio Avelino Rodrigues. CHIAVASSA, Tércio. CRESTANI, William Roberto. **O questionamento judicial da Resolução n 13/2012 contra a Guerra dos Portos – Anexo Biblioteca Informa n. 2247**. PinheiroNeto Advogados. 29-03-2013. Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/publicacao/3911>. Acesso em 20 mai. 2014.

VARGAS, Claudete. **Atualização do ICMS para 2014, 2015 e 2016**. Curso proferido na EMPRESA LEFISC em Caxias do Sul – RS em 25 de abril de 2014. EM CAXIAS DO SUL. 25/04/2014.

WESCHENFELDER, Daniel Henrique. A Guerra dos Portos: A Resolução Nº 13 DE 2012 do Senado Federal e suas consequências. V. 1, N. 1 (2013): **ANAIS I CONGRESSO DE PESQUISA E EXTENSÃO DA FSG**. V. 1, N. 1 (2013) Disponível em <http://ojs.fsg.br/index.php/pesquisaextensao/article/view/615>. Acesso em 23 mai. 2014.

APÊNDICE A LEGISLAÇÕES COMPLEMENTARES DA RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL 13/2012

Resolução do Senado Federal nº 13/2012	Unifica o ICMS interestadual em operações com bens e mercadorias do exterior para 4%.
Convenio ICMS 38/2013	Dispõe sobre procedimentos a serem observados na aplicação da tributação de ICMS prevista na RSF.
Ajuste SINIEF Nº 19/2012 (Revogado pelo Ajuste SINIEF 09/2013)	Dispõe sobre procedimentos a serem observados na aplicação da tributação de ICMS prevista na RSF
Ajuste SINIEF 21/2012	Adia a obrigatoriedade de preenchimento e entrega da FCI.
Ajuste SINIEF 20/2012, Ajuste SINIEF 02/2013, Ajuste SINIEF 15/2013	Alteram o Convenio ICMS s/nº de 15 de novembro de 1970, referente a Anexo Código de Situação Tributária – Tabela A Origem da Mercadoria ou Serviço
Convenio ICMS 123/2012	Dispõe sobre a não aplicação dos benefícios fiscais.
Ato COTEPE 61/2012	Dispõe sobre especificações técnicas de preenchimento, geração de arquivo digital e software de autenticação e transmissão pela internet da FCI.
Resolução CAMEX 79/2012	Dispõe sobre lista de bens sem similar nacional a que se refere o inciso I, § 4 do artigo 1º da RSF 13/2012.
Nota Técnica 06/2013	Dispõe sobre Nota fiscal eletrônica e FCI.
Convênio ICMS 88/2013	Altera o Convenio ICMS .38/2013 e vigora até hoje.