

CENTRO UNIVERSITÁRIO MAX PLANCK

UNIMAX

GRACIANE MARIA CÂNDIDO

ICMS SP – APLICABILIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Indaiatuba

2020

GRACIANE MARIA CÂNDIDO

ICMS SP – APLICABILIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao
Centro Universitário Max Planck de Indaiatuba,
para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Luís Gustavo dos Santos
Honorato.

INDAIATUBA

2020

C223i

Cândido, Graciane Maria.

ICMS SP – aplicabilidade da substituição tributária. / Graciane Maria Cândido. – – Indaiatuba, 2020.
40 folhas. ; 28 cm

Trabalho de conclusão de curso (Bacharel em Direito) – Centro Universitário Max Planck, 2020.

Orientador: Prof. Luis Gustavo dos Santos Honorato

Inclui bibliografia

1. ICMS. 2. Substituição tributária. 3. Aplicabilidade. I. UNIMAX / Indaiatuba.

CDD 340

GRACIANE MARIA CÂNDIDO

ICMS – APLICABILIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Exemplar correspondente a redação final da Monografia, aprovada como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito pela Comissão Julgadora, no Centro Universitário Max Planck, de Indaiatuba.

Data da aprovação: __/__/____

Orientador: _____

Componente da banca: _____

Componente da banca: _____

INDAIATUBA

2020

Dedico este trabalho a Deus e a meus pais com
todo carinho, amor e gratidão pelo apoio e zelo.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer primeiramente ao meu orientador, professor Luís Gustavo dos Santos Honorato por sua dedicação *sui generis*, por sempre estar disponível a compartilhar seu vasto conhecimento e pela paciência comigo durante este período em que convivemos.

Também gostaria de agradecer aos membros da banca, por participarem e opinarem neste trabalho dando sua honrosa contribuição.

Gostaria de agradecer ao Centro Universitário Max Planck de Indaiatuba, aos professores membros do corpo docente, direção e administração por nos apoiar com tamanha afeição e nos motivar de modo que sejamos melhores como seres humanos e excelentes profissionais.

Sinceros agradecimentos aos meus amigos da universidade, por todo o tempo que estivemos juntos, pelas alegrias compartilhadas, aprendizados, festanças, inquietudes, momentos ponderados etc. Vocês são pessoas únicas e incríveis!

Agradeço aos meus pais exclusivamente, porque são a minha base e maior incentivo, me ajudaram na realização do meu sonho. Aos familiares e amigos de fora do ambiente acadêmico, agradeço pelo apoio e carinho, sem vocês eu não chegaria até aqui. Desdobro meus agradecimentos afetuosamente, para aqueles que me ajudaram ao longo desse tempo com conselhos de inspiração e fé, companhias, caronas de ida e volta a faculdade, e por muitos outros meios de ajuda, jamais esquecerei de quem me estendeu a mão e confiou em mim. Isso é uma benção!

Enfim, agradeço a todos que contribuíram direta ou indiretamente para a realização deste trabalho. Obrigado!

O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis.

(JOSÉ DE ALENCAR)

CÂNDIDO, Graciane Maria. **ICMS SP – Aplicabilidade da Substituição Tributária**. Indaiatuba, 2020. Trabalho de Conclusão de Curso de Direito – Centro Universitário Max Planck, Indaiatuba, 2020.

RESUMO

A elaboração da presente monografia tem como objetivo apresentar de maneira simples um tema muito discutido e com ampla complexidade em ser entendido e aplicado no âmbito tributário, no que diz respeito ao ICMS dentro do Estado de São Paulo. A presente pesquisa visa proporcionar uma melhor assimilação quanto a substituição tributária diante de seu surgimento, conceitos, princípios, cálculos, aplicabilidades e regras conforme demanda a legislação tributária e constitucional. Para evidenciar e comprovar os fundamentos e procedimentos acerca da substituição tributária, apresentarei gradativamente como deve ser calculado o devido imposto em conformidade com o produto a ser transacionado ou ao tipo de serviço prestado com ênfase no Estado de São Paulo. Conclui-se que o assunto embora complexo tenha sido grande dificuldade dentro das empresas e escritórios que possuem atividades tributárias ou fiscais, porém seu entendimento pode ser um diferencial que irá sanar todas perplexidades e até falhas no procedimento, mas para a concretização disso, é imprescindível o comprometimento e disposição de todos envolvidos.

Palavras-chaves: ICMS; Substituição Tributária; Aplicabilidade; Estado de São Paulo

CÂNDIDO, Graciane Maria. **ICMS SP - Applicability of Tax Substitution**. Indaiatuba, 2020. Conclusion of Law Course - Max Planck University Center, Indaiatuba, 2020.

ABSTRACT

The elaboration of this monograph aims to present in a simple way a very discussed and complex issue to be understood and applied in the tax sphere, with regard to the ICMS within the State of São Paulo. This research aims to provide a better assimilation regarding tax substitution in the face of its emergence, concepts, principles, calculations, applicability and rules as required by tax and constitutional legislation. In order to evidence and prove the fundamentals and procedures regarding tax substitution, I will gradually present how the due tax should be calculated in accordance with the product to be traded or the type of service provided with emphasis on the State of São Paulo. It is concluded that the subject, although complex, has been a great difficulty within companies and offices that have tax or fiscal activities, but understanding it can be a differential that will solve all the perplexities and even failures in the procedure, but for this to happen, it is essential the commitment and willingness of all involved.

Keywords: ICMS; Tax Substitution; Applicability; State of Sao Paulo

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. CONCEITOS GERAIS.....	3
2.1. Noções do ICMS	3
2.2 Conceito de “Circulação de Mercadorias”	4
2.3 Conceito de “Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação”	6
2.4 Delimitações do ICMS	7
2.5 Princípio da Não Cumulatividade do ICMS	11
2.6 Princípio da Seletividade	13
2.7 Base de Cálculo e Alíquota	15
3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	18
3.1 Aspectos Gerais	18
3.2. Conceitos de ICMS ST	21
3.3 Conceitos da MVA	23
3. 4 Conceitos do CEST E NCM.....	24
4. ICMS ST – DENTRO DO ESTADO DE SÃO PAULO	26
4.1 Aplicabilidade da Substituição Tributária	26
5. CONCLUSÕES	28
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	30
ANEXO A	32

1. INTRODUÇÃO

A constante busca pelo aprimoramento do conhecimento que já não é mais dominado consiste numa tarefa árdua que muitas vezes nos coloca a frente de desafios e faz com que tenhamos que enfrentá-los, dentro do âmbito pessoal e profissional. Significa olhar para o que era simples e notar que tudo modificou, porque com as modernizações e avanços da sociedade em decorrência do tempo, há uma necessidade de evoluir e com isso cumprir o papel de se dedicar para obter melhor desenvolvimento.

Nesse processo de pesquisa, é proposto a constatação de estudos sobre aplicabilidade da substituição tributária dentro do Estado de São Paulo, pela deficiência de entendimento em relação à vários aspectos de sua forma de sistemática. Diante de diferentes situações, a tarefa básica é tratar daquilo que ocasiona maior complexidade, introduzindo passo a passo até obter completo entendimento em relação a esse imposto.

O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) é um imposto de competência estadual, como regra, não cumulativo, ou seja, o contribuinte poderá usufruir do crédito desde que haja uma posterior saída com débito do imposto.

O regime de Substituição Tributária consiste no fato de o contribuinte substituo responsabilizar-se, antecipadamente, pelo cálculo e pagamento do montante do tributo da operação própria e das sucessivas saídas, desobrigando os contribuintes subsequentes do seu recolhimento. Tal sistemática conclui o ciclo de tributação e antecipa uma obrigação tributária que só seria devida quando da ocorrência no caso concreto das sucessivas hipóteses de incidência expressamente previstas em lei.

Substituição Tributária (ST), portanto, é um instituto criado e implementado pelas Unidades da Federação antes do advento da atual Constituição Federal, mediante legislação infraconstitucional, ou seja, de Convênios e Protocolos (que estudaremos a seguir) exaltados entre os secretários de fazendas estaduais. Durante muito tempo, a sua constitucionalidade e legitimidade, foi arrazoada em juízo pelos contribuintes, sob a argumentação de falta de previsão constitucional e de lei

complementar para a sua prática, em razão do fato gerador presumido que ainda não aconteceu. Em face da eficiência desse instituto, uma vez que a sua aplicação fez diminuir o subterfúgio fiscal e facilitou a fiscalização, a atual

A Constituição Federal incorporou-a definitivamente no seu artigo 150, § 7º, que diz que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido, e a Lei Complementar nº 87/1996 veio a legitimá-la. A Constituição determina ainda que cabe à lei complementar dispor sobre a Substituição Tributária do ICMS (artigo 155, § 2º, XII, “b”). Nesse sentido, a Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996, dispôs que a adoção do regime de Substituição Tributária em operações interestaduais dependerá de acordo exclusivo celebrado pelos Estados interessados. Para disciplinar as normas gerais a serem ressaltadas nesses acordos entre os Estados, foi aprovado o Convênio ICMS nº 81, de 10/09/1993 que ao longo do tempo vem sido atualizado.

Com essas informações, surgiu a seguinte questão: Será que os contribuintes do Estado de São Paulo estão aplicando a substituição tributária corretamente e em conformidade com a lei? Então, esse trabalho tem como objetivo principal estudar a aplicabilidade do ICMS ST.

Inicialmente será apresentado as conceituações do ICMS com descrição sobre cada termo que o constitui, como a circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, perante suas complementações. Como base, serão detalhadas as limitações, princípios (não cumulatividade e seletividade), e base de cálculo e alíquotas do ICMS.

Ao desenvolvimento será exposto sobre a Substituição Tributária e suas definições até que se chegue aos pontos mais complexos, passando a exemplificar meticulosamente a respeito do ICMS ST, MVA, incluindo também o CEST e NCM que são direcionados aos produtos transacionados. Posteriormente, o trabalho passa a direcionar a abordagem principal, a aplicabilidade da substituição tributária frente às dificuldades retratadas, de modo a suprir essa deficiência e a começar compreender de fato sua essencialidade e precisão dentro do direito tributário, e das operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços. visando colaborar com o conhecimento e entendimento do tema em sua magnitude.

2. CONCEITOS GERAIS

2.1. Noções do ICMS

ICMS é o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, sendo esse um tributo predominantemente fiscal, de competência estadual, fonte de receita relevante para os Estados e Distrito Federal, disposto na lei suprema no artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988 e sua regulamentação está prevista na Lei Complementar 87/1996 (conhecida como “Lei Kandir”), alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/1997, 99/1999 e 102/2000.

O atual imposto tem origem no Sistema Tributário Nacional, introduzido pela Reforma Tributária prevista na Emenda Constitucional 18 de 1965, que no caso não chegou a vigorar porque ele foi logo em seguida substituído pelo novo Sistema Tributário incorporado pela Constituição de 1967, o qual restaurou a discriminação constitucional de rendas tributárias, enumerando os impostos cabíveis a cada um dos entes políticos membros da Federação.¹

Até a Constituição de 1988, era chamado de ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), sobrevinha unicamente sobre operações relativas à circulação de mercadorias realizadas pelos comerciantes, industriais e produtores, e este excluía as pessoas físicas que não exercem tais atividades rotineiramente. Nesse período não se vislumbrava o surgimento da guerra fiscal entre os Estados, no qual ocorreu após a entrada em vigor com a chegada da Constituição de 1967.

O antigo ICM recebeu ampliação do seu campo de incidência, na Constituição Federal de 1988 e passou a incluir os serviços de transportes intermunicipais e interestaduais e o de comunicação, sendo então nomeado como ICMS. E assim, foi inserido pelo inciso II do artigo 155, na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, e em seus parágrafos 2º, 3º, 4º e 5º, descrevem inúmeros incisos e letras, que completam a demarcação dos limites do exercício da competência tributária.

¹ HARADA, Kiyoshi. ICMS: Doutrina e Prática – 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2019, p. 1.

Observa-se que nenhum outro imposto fez jus a tanto detalhamento no texto constitucional como o ICMS e isso se dá porque é revestido de caráter pátrio, exigindo publicação de normas constitucionais e legais, em nível de lei complementar com o intuito de garantir o princípio da unidade nacional visando o envolvimento de diversas situações como a garantia de crédito do valor que é pago na operação anterior em qualquer Estado, as operações interestaduais, as isenções e tipos de incentivos fiscais existentes.

Todas essas normas condicionam a ação do legislador, seja federal ou estadual, de forma que qualquer estudo mais aperfeiçoado do ICMS deve partir da análise dos dispositivos constitucionais coerentes. É necessário aprofundar cada um dos ordenamentos em paralelo com demais instrumentos legislativos, até porque, há um limite legal e constitucional para cada Estado eleger a sua política tributária de modo a implementar funções do sistema tributário que, podem ser compreendidos de acordo com cada notabilidade acerca do referido imposto. Sendo assim, é apropriado conferir os conceitos de cada termo que o estrutura e suas incidências.

2.2 Conceito de “Circulação de Mercadorias”

O ICMS é um imposto que incide sobre diferentes tipos de produtos e serviços, sendo aplicado sobre operações que envolvam compra e venda, e seu principal fato gerador é a saída de um contribuinte para outro. Partindo da apreciação inicial sobre as formas de incidência que alcança “operações relativas à circulação de mercadorias”, cumpre observar o disposto no artigo 1º, inciso I do Regulamento do ICMS/2000 no qual menciona justamente acerca do termo.

Com o auxílio teórico pode-se definir alguns conceitos sobre esse termo do imposto, porque para José Nabantino Ramos – que cuidou da matéria à luz dos conceitos tradicionais, com a invocação do elemento histórico, consistente na análise dos debates travados no Parlamento, por ocasião da discussão do projeto de Reforma Tributária (Emenda 18), com apoio na doutrina de Almeida Nogueira -, a expressão “circulação de mercadorias” deve ser tomada em sua acepção econômica. Em consequência, para haver circulação é preciso que haja transferência da propriedade ou posse da mercadoria. Considerar circulação a transferência de mercadoria de um

determinado estabelecimento para outros, do mesmo titular, seria para o citado autor, o mesmo que afirmar que o dinheiro circula quando “Pedro o passa da mão esquerda para a mão direita”.²

Pontes de Miranda também entende que a circulação de mercadorias sempre envolve transferência de propriedade ou posse. O conceito adotado é o da circulação jurídica, e não o da circulação física. Para esse renomeado jurista:

O imposto sobre circulação é o imposto sobre o negócio jurídico bilateral, consensual, da compra-e-venda, e sobre qualquer outro negócio jurídico bilateral, ou unilateral, de que se irradie circulação.

Não atinge desde logo o contrato de comissão de venda se não há tradição da posse imediata ou mediata da mercadoria.³

De fato, não pode ser definido somente por termos de circulação jurídica ou física, mas deve-se considerar o termo “circulação de mercadorias” de forma conexa com a expressão “operações” porque a própria Constituição Federal não se refere ao imposto apenas sobre circulação, mas sobre “operações relativas à circulação de mercadorias” e dentre outros serviços.

A comissão elaboradora da Reforma Tributária fez as seguintes considerações em torno do assunto:

“A nova estruturação começa, de acordo com uma das diretrizes básicas do sistema projetado, por desvincular o imposto dos negócios específicos de compra e venda ou de consignação. Em lugar de referir essas duas modalidades, atribui-se ao imposto incidência genérica sobre operações relativas à circulação de mercadorias, qualificada, porém, às realizadas por comerciantes, industriais e produtores, de modo a preservar a natureza mercantil do tributo, de resto já indicada pela identificação da circulação como sendo a de mercadorias.”⁴

Chegando ao entendimento do termo como um todo, pode-se dizer que só se tornam relevantes juridicamente, as operações que digam à respeito de circulação

² RAMOS, José Nabantino. O conceito de circulação. RDP, São Paulo: RT, v.2, p. 36-38. APUD HARADA, Kiyoshi. ICMS: Doutrina e Prática – 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2019, p. 7.

³ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*. São Paulo: RT, t. II, p. 491. APUD HARADA, Kiyoshi. ICMS: Doutrina e Prática – 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2019, p. 7.

⁴ REFORMA TRIBUTÁRIA NACIONAL. Comissão do Ministério da Fazenda. *Publicação*, n. 17, Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, p. 48, 1966. APUD HARADA, Kiyoshi. ICMS: Doutrina e Prática – 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2019. P. 8.

de mercadorias, e não a qualquer operação que mencione um simples deslocamento físico de produtos, como compreendido por Edvaldo Brito:

[...] há de ser fato gerador do ICMS aquele acontecimento volitivo propulsor de uma *operação mercantil* que, em regra, é uma saída física de mercadoria de um estabelecimento comercial, industrial ou produtor, promovida, respectivamente, por uma pessoa que seja comerciante, industrial ou produtor com intenção de passá-la à disposição de outra pessoa.

A *categoria*, supra identificada, decorre do conceito formulado pela norma constitucional que debuxa a hipótese desse fato gerador, dando ao seu elemento material a natureza de *operação mercantil*. Portanto, qualquer ato jurídico que não se enquadrar como tal *categoria* não operará os efeitos de *fato gerador do ICMS*.⁵

De certo, desde que a Constituição qualificou a operação como aquela referente à circulação de mercadorias que corresponde à atividade de natureza mercantil, nenhum ato jurídico que expressar esse tipo de transação terá o atributo de desencadear o fato gerador do ICMS.

Assim, também é apropriado mencionar sobre suas incidências perante demais inclusões que compõem esse imposto, pois com o termo operações subentendemos a circulação de mercadorias, e com o termo prestação subentende tanto serviços de transporte interestadual e intermunicipal, como serviço de comunicação.

2.3 Conceito de “Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação”

O ICMS abrange prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, por qualquer via, de bens, produtos ou serviços, ou seja, qualquer serviço de transporte entre um município e outro, e tem incidência do ICMS ainda que esses serviços tenham sido começados no exterior, pois faz parte de suas “operações”.

⁵ BRITO, Edvaldo. *O ICMS e a LC 87/96*. Obra coletiva. Coordenação de Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1996. P. 49. APUD HARADA, Kiyoshi. *ICMS: Doutrina e Prática* – 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2019, p.18.

Sobre essas “prestações de serviços”, reporta-se à interestadual quando o trajeto inicia em um Estado e termina em outro Estado diferente, e intermunicipal quando realizado dentro do mesmo Estado, porém com início e término em municípios diferentes. Destarte, o ICMS incidirá no começo da prestação de serviço, valendo-se salientar que o imposto será devido ao Estado em que for iniciada a prestação de serviço, exceto em caso de o serviço ser fora do país onde o imposto será devido ao Estado em que o transporte é finalizado.

Defende ressaltar que os serviços de transporte intramunicipal trata-se do trajeto que ocorre dentro do mesmo município, ou seja, começa e termina na mesma cidade, e estes são de competência dos Municípios e se refere à outra tributação.⁶

Logo, é necessário entender todo o trajeto para ter conhecimento com exatidão acerca do imposto bem como analisar as regras estabelecidas na legislação do Estado, e então saber para qual será pago. Por mero cuidado, São Paulo é o selecionado como principal para ser observado.

Sobre os serviços de “comunicação”, é pertencente ao conceito de prestação de serviços, no entanto que a própria expressão define a competência tributária do Estado-membro, não sendo possível favorecer um ou outro quanto à sua competência, pois seria como uma dupla inconstitucionalidade. Claramente, sabe-se que nenhuma norma constitucional pode ser explanada de forma a exaurir o conteúdo de outra norma também constitucional. Por seguinte, compreende-se que o serviço de comunicação ocorre em todo território Estado-membro, no qual abrange os municípios.

2.4 Delimitações do ICMS

Analisando os sujeitos da relação jurídica tributária em seus polos ativo e passivo, fixados nas hipóteses de incidência do imposto, considera como ativo o titular da capacidade tributária, que possui competência para constituir o tributo, ou seja, os Estados federados e o Distrito Federal em que ocorreu a circulação de determinada

⁶ Sobre as operações de prestações de serviços intramunicipal, é válido estudar sobre a tributação do ISSQN – Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, sendo o imposto cuja competência é dos Municípios e Distrito Federal e tem como fato gerador a prestação de serviços contidas na lista da Lei Complementar 116/2003.

mercadoria ou prestação de serviço. Como passivo enquadram-se as pessoas físicas ou jurídicas responsáveis pelo pagamento do tributo e pelas práticas de circulação de mercadorias com habitualidade e destinação de mercancia, ou prestadores de serviços de transporte ou comunicação, assim como também os importadores de bens ou serviços, sendo estes de qualquer natureza.

Mesmo sem habitualidade, é considerado como contribuinte pessoas físicas ou jurídicas que pratiquem importação de mercadoria do exterior, mesmo que a destinação seja para consumo ou ao ativo permanente de um estabelecimento; pessoa destinatária de serviço prestado no exterior ou prestação iniciado no exterior; que adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas, ou que adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Ponderando a personagem do contribuinte, pode ser especificado como a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal, mas é certo de que este não é condizente com o ato do contribuinte, mas sim a uma determinada situação na qual se relaciona o próprio contribuinte. Assim, como explicado por Luciano Amaro:

“É por isso que a figura do contribuinte (como devedor de tributo) é geralmente identificável à vista a simples descrição da materialidade do fato gerador. Assim, “auferir renda” conduz à pessoa que auferir renda; “prestar serviços” leva ao prestador dos serviços; “importar” bens evidencia a figura do importador etc. Dado o fato, ele é atribuído a alguém, que o tenha “realizado” ou “praticado”. Essa pessoa, via de regra, é o contribuinte.

Nessa pertinência lógica entre situação e a pessoa, identificada pela associação do fato com o seu autor, ou seja, pela ligação entre a ação e o agente, é que estaria a “relação pessoal e direta” a que o Código Tributário Nacional se refere na identificação da figura do contribuinte.”⁷

Por conseguinte, é assegurado que o ICMS assume atributo nacional por isso tem incidência em todo o país, cabendo certamente, a individualização conforme a competência territorial de cada Estado federado. Relativo aos fatos geradores, sempre ocorrem com a realização da transação de mercadorias de uma localidade para outra com a devida mudança de titularidade, ou com a efetiva prestação de

⁷ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. - 18. ed. - São Paulo: Saraiva, 2012, p. 325.

serviços nas circunstâncias explanadas, em conformidade com o que dispõe no artigo 12 da Lei Complementar 87/96:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

- a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequentes.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§ 2º Na hipótese do inciso IX, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§ 3º Na hipótese de entrega de mercadoria ou bem importados do exterior antes do desembaraço aduaneiro, considera-se ocorrido o fato

gerador neste momento, devendo a autoridade responsável, salvo disposição em contrário, exigir a comprovação do pagamento do imposto. (Incluído pela Lcp 114, de 16.12.2002)”

Por se tratar de um imposto de competência estadual, é importante debruçar sobre a legislação para melhor assimilação, porque preliminarmente a Constituição Federal determinou aos Estados e Distrito Federal a concessão de instituir o ICMS. Por conseguinte, a Lei Kandir (Lei Complementar 87/96) definiu sobre as normas gerais que os Estados deveriam seguir. E, por meio da Lei Ordinária de cada Estado passou-se a definir a instituição do imposto ICMS, ou seja, objetivamente em São Paulo é a Lei 6.374/89.

Interiormente, em São Paulo as hipóteses de incidência estão expostas no artigo 2º da Lei Complementar 87/96:

“Art. 2º O imposto incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - 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;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - 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.

§ 1º O imposto incide também:

- I – 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; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - 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.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.”

Conforme dispositivo legal, compreende-se que há incidência de tributo quando um determinado fato produz efeito e gera uma obrigação de recolhê-lo, assim também como têm outros fatos que podem ser compostos no ICMS sem que haja incidência sobre eles, é o que se preceitua como imunidade ou isenção, como apresentado no rol do artigo 3º da Lei Complementar 87/96:

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços; (Vide Lei Complementar nº 102, de 2000)

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.”

2.5 Princípio da Não Cumulatividade do ICMS

Outro aspecto importante, conforme evidenciado no artigo 155, Inciso II, § 2º, I da Constituição Federal, é o princípio da não cumulatividade, no qual permite ao contribuinte a compensação do valor do imposto pago com aquele cobrado nas operações anteriores, ou seja, quando um contribuinte efetuar uma operação ou prestação que tenha incidência deverá pagar o imposto devido, porém terá direito a se compensar do imposto que incidiu sobre operação ou prestação anterior.

A não cumulatividade permanece, e cabe exemplificar sua importância de modo a apresentar os males de uma tributação cumulativa se essa tivesse sido instaurada, como por exemplo, considerando uma sistemática cumulativa, imagine um Estado cuja alíquota equivalesse a 12% e que a cada operação fosse cobrado o valor total e não dispusesse de compensação desse valor, seria o mesmo que, empresa A (indústria) com carga tributária de 12%, empresa B (distribuidora) com carga de 24% e empresa C (varejo) com carga tributária de 36%

Diante disso o produto chegaria ao consumidor final a uma carga tributária de 36%, o que despontaria uma carga tributária abusivamente alta, visto que não teria nada a compensar, sem contar que perceptivelmente esse tipo de tributação descrita seria custosa para o consumidor final e ainda mais danosa para as indústrias e distribuidores.

A finalidade desse princípio é evitar o chamado efeito cascata da tributação, impedindo que em cada operação a carga tributária acumulada seja acrescentada ao preço dos produtos, aumentando seus custos para o consumidor. Conforme fundamento legal, artigo 155, parágrafo 2º, I da Constituição Federal:

“§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.”

E também em conformidade com o artigo 19 da Lei Complementar 87/1996:

“Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.”

A sistemática da não cumulatividade do ICMS é conhecida como Débito x Crédito, porque nas operações de saída de mercadorias o valor destacado na nota fiscal a título do tributo pelo contribuinte, é lançado como débito no livro de saída, o valor lançado refere-se ao que será pago pelas operações.

Em compensação, nas operações de entrada de mercadorias, o valor a título do tributo, é lançado como crédito no livro de entrada, o valor refere-se ao que será abatido do respectivo débito do imposto. Ao final, e confrontado as saídas (débitos) com as entradas (créditos).

Uma ressalva, se no resultado os débitos forem maiores que os créditos, recolhe a diferença, se ao contrário, não haverá imposto a recolher no período. Caso o crédito seja maior que o débito, chamamos de “crédito acumulado”, e esses são importantes porque dentro da legalidade, é uma maneira de reduzir o ICMS a pagar. Exemplo:

Total do ICMS devido pelo sujeito passivo: R\$ 100.000,00

Valor do imposto anteriormente cobrado (entradas): R\$ 30.000,00

Valor do ICMS a pagar: R\$ 100.000,00 – R\$ 30.000,00 = R\$ 70.000,00

Por fim, sabe-se de fato que cada Estado possui sua definição de lei relativa ao ICMS, porém as mercadorias circulam por todo país e o problema surge porque os Estados de origem e de destino possuem obrigações e alíquotas diferentes daquela aplicada no Estado de São Paulo e com essa situação aumenta a dificuldade operacional. Diante disso, é que surgiu a chamada “guerra fiscal”⁸ pois com alíquotas desiguais e com benefícios fiscais, alguns Estados passaram a atrair investimentos para o seu território e isso é um certo caos.

2.6 Princípio da Seletividade

⁸ Guerra fiscal é uma disputa entre Municípios e Estados, sobre quem oferece maior incentivo e benefícios para as empresas que estão situadas ou pretendem se alojar em um determinado território. Para apropriar-se de mais riquezas e maior renda para sua região, esses incentivos eram, como por exemplo, redução ou isenção de impostos, infraestruturas e etc., dificultando até mesmo que o país passe a arrecadar recursos.

Durante a vigência da Constituição Federal anterior, o imposto era ICM e não tinha função seletiva, então as alíquotas eram únicas sofrendo alteração somente em caso de operação interna, interestadual e importação. Com a Constituição de 1988, o ICMS passou a compreender o princípio da seletividade, que tem a função de variar a alíquota de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços, assim como as estipulações de limites, como exposto no artigo 155, inciso II, § 2º, III da mencionada lei:

“§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.”

Em tese, por este princípio, alíquotas maiores devem ser aplicadas para produtos considerados supérfluos e alíquotas menores para os de maior necessidade social, daí que se justifica a essencialidade. Ou seja, as operações com mercadorias ou prestações de serviço sob o domínio do ICMS devem ser inversamente proporcionais à sua essencialidade para a sociedade

Na verdade, cumpre notar que o constituinte no artigo 155, § 2º, III da Constituição previu como uma possibilidade, e não uma obrigação, deixando a cargo dos legisladores a elaboração dos regulamentos estaduais. Nesse sentido, muitos juristas defendem que o ICMS pode ser seletivo e, por este motivo, vêm indeferindo de pronto vários pleitos sobre readequação de alíquotas para alguns produtos.

Por outro lado, a maioria dos doutrinadores defendem que a seletividade no ICMS é de fato uma obrigação e não um poder, com a justificativa da existência de outros princípios do direito que precisam estar conectados, como o da igualdade.

Considera-se também que atualmente as alíquotas estão mais adequadas ao cenário do país, em especial, ao Estado de São Paulo, por conta da seletividade como princípio constitucional, assim como perante ao papel facultado ao Senado Federal, que é definir alíquotas mínimas nas operações internas e fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados.

Sobre as atribuições do Senado Federal previstas no inciso V do parágrafo 2º, do artigo 155 da Constituição Federal, no qual dispõe:

“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.”

Bom, considerando na prática, isso faz com que os regulamentos prevejam alíquotas para uma determinada mercadoria ou serviço. Em alguns casos, são realizadas previsões de redução de base de cálculo, mas é mantido um percentual acima do esperado por contribuintes. Advertindo que, se, por um lado, a redução implica diretamente numa diminuição de custo e tributação, por outro lado, em geral, é aplicada apenas em situações exclusivas.

2.7 Base de Cálculo e Alíquota

O tributo é elemento da obrigação principal, seu cálculo faz-se a partir dos elementos base de cálculo e alíquota. Por via de regra, a primeira pode ser entendida como um desdobramento da hipótese de incidência, ou seja, surge como aspecto quantitativo e uma vez identificada, aplica-se a alíquota, sendo essa a segunda, que é expressa na forma de um percentual, resultando assim no montante do imposto devido.

A base de cálculo é o valor da operação de circulação de mercadorias ou da prestação de serviços, podendo ser também referente ao valor do bem ou serviço importado, ressalvado o princípio da não-cumulatividade e o regime da operação entre os estados. A alíquota é variável, ou seja, conforme a base de cálculo, com a operação ou prestação, valendo-se mencionar as atribuições diante do elucidado no artigo 155, parágrafo 2º, inciso IV, da Constituição Federal:

“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.”

Pois bem, esclarece-se então que, se um adquirente de um bem destinado a consumo não é contribuinte do imposto, a alíquota aplicável a esse caso é a interna, e se o adquirente é contribuinte do imposto a alíquota é a interestadual. Assim, também, se um contribuinte de ICMS adquirir uma mercadoria em outro Estado que não seja o de origem, para consumo próprio ou ativo, pagará ao Estado de sede a diferença do valor.

No tocante às alíquotas, é importante averiguar Anexo A – quadro de alíquotas internas e interestaduais bem como o que é determinado pelo RICMS/200 em seu artigo 52:

“Artigo 52 - As alíquotas do imposto, salvo exceções previstas nesta seção, são: (Redação dada ao "caput" do artigo, mantidos os seus incisos, pelo Decreto 61.838, de 18-02-2016; DOE 19-02-2016; Efeitos a partir de 23-02-2016)

I - nas operações ou prestações internas, ainda que iniciadas no exterior, 18% (dezoito por cento);

II - nas operações interestaduais que destinarem mercadorias aos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, assim como nas prestações interestaduais cujo destino seja estes Estados, 7% (sete por cento), observado o disposto no § 2º; (Redação dada ao inciso pelo Decreto 61.744, de 23-12-2015, DOE 24-12-2015; produzindo efeitos a partir de 01-01-2016)

III - nas operações interestaduais que destinarem mercadorias aos Estados das regiões Sul e Sudeste, assim como nas prestações interestaduais cujo destino seja estes Estados, 12% (doze por cento), observado o disposto no § 2º; (Redação dada ao inciso pelo Decreto 61.744, de 23-12-2015, DOE 24-12-2015; produzindo efeitos a partir de 01-01-2016)

IV - nas prestações interestaduais de transporte aéreo de passageiro, carga e mala postal, 4% (quatro por cento); (Redação dada ao inciso pelo Decreto 61.744, de 23-12-2015, DOE 24-12-2015; produzindo efeitos a partir de 01-01-2016)

V - Nas operações com energia elétrica, no que respeita aos fornecimentos adiante indicados:

a) 12% (doze por cento), em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal de até 200 (duzentos) kWh;

b) 25% (vinte e cinco por cento), em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal acima de 200 (duzentos) kWh;

c) 12% (doze por cento), quando utilizada no transporte público eletrificado de passageiros;

d) 12% (doze por cento), nas operações com energia elétrica utilizada em propriedade rural, assim considerada a que efetivamente mantiver exploração agrícola ou pastoril e estiver inscrita no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

§ 1º - O imposto incidente sobre o serviço prestado no exterior deverá ser calculado mediante aplicação da alíquota prevista no inciso I. (Parágrafo único passou a denominar-se § 1º pelo Decreto 58.923, de 27-02-2013; DOE 28-02-2013; Efeitos desde 1º de janeiro de 2013)

§ 2º - Relativamente aos incisos II e III, nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, a alíquota será de 4%, observado o seguinte: (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 58.923, de 27-02-2013; DOE 28-02-2013; Efeitos desde 1º de janeiro de 2013)

1 - a alíquota de 4% será aplicada nas operações com bens e mercadorias importados do exterior que, após o desembaraço aduaneiro:

- a) não tenham sido submetidos a processo de industrialização;
- b) ainda que submetidos a processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, recondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento), conforme disciplina específica;

2 - a alíquota de 4% não será aplicada nas operações com os seguintes bens e mercadorias:

- a) bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, assim considerados aqueles previstos em lista publicada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior - CAMEX para os fins da Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012;
- b) 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 nºs 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;
- c) gás natural importado do exterior.”

Eis que surge a procedência acerca da Substituição Tributária em operações específicas cabíveis que carecem ser compreendidas, avaliadas e aplicadas de modo coerente conforme base de cálculo e alíquotas relacionadas com determinado procedimento de operação transacional. No próximo capítulo, será analisado o fenômeno da substituição tributária.

3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 Aspectos Gerais

Para controlar esse tipo de atrito entre os Estados, ou seja, evitar a sonegação fiscal, foi criada a Substituição Tributária onde fica determinado para cada fato a responsabilidade de antecipar os recolhimentos das transações que são realizadas, sendo também uma maneira de arrecadar tributos utilizados pelo governo brasileiro.

É exigido ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido por seu cliente, no qual a substituição será recolhida pelo contribuinte e posteriormente repassada ao governo. Esse procedimento é utilizado especialmente na cobrança do ICMS, sendo a incidência da substituição tributária, definida em concordância com determinado produto.

A Constituição Federal prevê em seu artigo 150, §7º, que:

“§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

Assim, como também elucida no artigo 155, inciso XII, no item "b":

“b) dispor sobre substituição tributária;”

No que compete à Lei Estadual, que dispõe sobre o ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal, prevê que poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título, a responsabilidade pelo pagamento de imposto incidente sobre uma ou mais prestações, antecedentes, concomitantes ou subsequentes.⁹

⁹ SECRETARIA DA FAZENDA E PLANEJAMENTO. Sobre a ST – Substituição Tributária no ICMS de São Paulo. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/st>> acesso em 17 de Maio de 2020.

Nota-se que existem algumas modalidades de substituição tributária, sendo elas por operações regressivas também conhecida como substituição “para trás”, que ocorre quando o imposto a ser recolhido é derivado da operação ou prestação já realizada e nesse caso como o fato gerador aconteceu no passado, o recolhimento do imposto é diferido, ou seja, passa a ser exigido posteriormente ao momento da ocorrência do fato gerador, por isso chamam de antecedentes (diferimento) cujo momento de lançamento e pagamento do imposto fica para momento futuro e a responsabilidade do imposto é transferida para destinatário da mercadoria ou serviço, desde que seja contribuinte do mesmo Estado.

Substituição de operações e prestações concomitantes, que se enquadra no caso dos serviços de transporte de carga que iniciam em território paulista, as transportadoras de outros estados ou os autônomos que serão substituídos sempre que forem contratados por um contribuinte paulista.

E a substituição de operações subsequentes, também conhecida como “para frente” sendo caracterizada por encarregar a um determinado contribuinte, o pagamento do valor do ICMS, no qual incide as operações subsequentes em relação à mercadoria, até que esta seja entregue ao consumidor final. Nessa modalidade, é o primeiro contribuinte da cadeia produtiva que será responsável pela retenção e pagamento do imposto, ou seja, recolhe duas vezes, um imposto devido pelas operações próprias e outro devido pelas operações subsequentes.¹⁰

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

Esses valores recolhidos a título de substituição tributária, são considerados definitivos, porém é assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor pago por força da própria ST, caso o fato gerador previsto não tenha se concretizado.

¹⁰ SUPORTECONT. Saiba agora quais são as modalidades de substituição tributária do ICMS. Disponível em: < <http://suportecont.com.br/saiba-agora-quais-sao-as-modalidades-de-substituicao-tributaria-do-icms/>> acesso em 16 de junho de 2020.

O regime da sujeição passiva por substituição tributária é aplicado nas operações internas e interestaduais em relação às operações subsequentes a serem efetivadas pelos contribuintes substituídos. Nas operações interestaduais, com relação a algumas mercadorias, a sujeição ocorre quanto às entradas para uso, consumo ou ativo imobilizado, desde que o destinatário dessas mercadorias seja contribuinte do ICMS.

Constata-se que algumas operações não estão sujeitas à substituição tributária, sendo por determinações legais e outras por conclusões diante da inaplicabilidade do regime, sendo necessário ao substituto tributário averiguar se na apurada operação será aplicável ou não, de modo a fazer o procedimento adequado ao fato.

Tem-se como presunção de inaplicabilidade, o exposto no artigo 264 do RICMS/00:

“Artigo 264 - Salvo disposição em contrário, não se inclui na sujeição passiva por substituição, subordinando-se às normas comuns da legislação, a saída, promovida por estabelecimento responsável pela retenção do imposto, de mercadoria destinada a (Lei 6.374/89, art. 66-F, I, na redação da Lei 9.176/95, art. 3º, e Convênio ICMS-81/93, cláusula quinta):

I - integração ou consumo em processo de industrialização;

II - estabelecimento paulista, quando a operação subsequente estiver amparada por isenção ou não-incidência; (Redação dada ao inciso pelo Decreto 52.104, de 29-08-2007; DOE 30-08-2007)

III - outro estabelecimento do mesmo titular, desde que não varejista;

IV - outro estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria ou a outra mercadoria enquadrada na mesma modalidade de substituição;

V - estabelecimento situado em outro Estado.

VI - estabelecimento ao qual for atribuída, por regime especial, a condição de sujeito passivo por substituição tributária. (Inciso acrescentado pelo Decreto 59.089, de 15-04-2013; DOE 16-04-2013)

§ 1º - Nas hipóteses dos incisos III, IV e VI, a responsabilidade pela retenção do imposto será do estabelecimento destinatário, devendo tal circunstância ser indicada no campo "Informações Complementares" do respectivo documento fiscal. (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto 59.089, de 15-04-2013; DOE 16-04-2013)

§ 2º - O disposto nos incisos III e IV não autoriza o estabelecimento destinatário atacadista a receber, sem a retenção antecipada do imposto, mercadoria de outro contribuinte responsável por tal retenção.

§ 3º - O disposto no inciso IV não se aplica na hipótese em que o estabelecimento destinatário da mercadoria tenha a responsabilidade tributária atribuída pela legislação apenas pelo fato de receber

mercadoria de outro Estado. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 45.824, de 25-05-01; DOE 26-05-01; efeitos a partir de 26-05-01)

§ 3º-A - A aplicação do disposto no inciso VI observará disciplina específica a ser estabelecida pela Secretaria da Fazenda, podendo o regime especial ser concedido a pedido do contribuinte ou instituído de ofício. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 59.089, de 15-04-2013; DOE 16-04-2013)

§ 4º - Na ocorrência de qualquer saída ou evento que descaracterizar situação prevista nos incisos, o imposto relativo à substituição tributária será exigido do remetente, podendo o fisco exigí-lo do destinatário.; (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 45.824 de 25-05-01; DOE 26-05-01; efeitos a partir de 26-05-01)."

É de suma importância compreender quais produtos têm ST, para que então sejam realizados os devidos procedimentos fiscais. Antigamente cada Estado publicava um protocolo indicando os produtos que possuíam ST, mas a partir do ano de 2016 isso foi modificado.

O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, passou a divulgar uma tabela geral com os produtos sujeitos à substituição tributária e um novo código chamado CEST (Código Especificador da Substituição Tributária). Muito embora, o fato de o produto estar contido na tabela de CEST, não significa diretamente que ele está sujeito à Substituição Tributária em todos os estados, até mesmo porque se o Estado pretende ter um produto sujeito à substituição tributária, é preciso certificar-se de que este é enquadrado na tabela de CEST, e também publicar um protocolo regulamentando essa informação.

3.2. Conceitos de ICMS ST

A incidência da substituição tributária sobre o ICMS é estipulada exclusivamente em relação ao produto a ser comercializado e como visto, não são todos que estão sujeitos ao regime de recolhimento da ST. A lista com todos os produtos e códigos é definida pelo Convênio ICMS que inclusive sofre algumas modificações com o decorrer do tempo e exige atenção às legislações federais, estaduais, convênios interestaduais e suas atualizações.

Inicialmente, para ter um melhor entendimento da substituição tributária na prática, é imprescindível realizar a apuração do ICMS próprio, mas o que vem a ser isso? É aquele ICMS que o estabelecimento emissor da nota fiscal recolheria. No

cálculo do ICMS ST, o ICMS próprio é chamado também de ICMS Inter, como por exemplo na fórmula abaixo que foi publicada pelo Sped Brasil:

ICMS Inter = Alíquota de ICMS devida no próprio estado.

ICMS Intra = alíquota de ICMS aplicada dentro do estado de destino.

MVA = Margem de valor agregado, valor percentual divulgado nas tabelas de cada estado.

Base do ICMS Inter = Valor do produto + Frete + Seguro + Outras Despesas Acessórias – Descontos

Valor do ICMS Inter = Base ICMS Inter * (Alíquota ICMS Inter / 100)

Base do ICMS ST = (Valor do produto + Valor do IPI + Frete + Seguro + Outras Despesas Acessórias – Descontos) * (1+(MVA / 100))

Valor do ICMS ST = (Base do ICMS ST * (Alíquota do ICMS Intra / 100)) – Valor do ICMS Inter.¹¹

Como visto nas fórmulas apresentadas, a alíquota do ICMS Intra é aquela aplicada dentro do Estado de destino, no qual será entregue o produto, sendo a alíquota na qual a empresa que está comprando a mercadoria usaria para vender dentro do seu próprio Estado. Lembrando que, os cálculos são importantes para ilustrar a apuração e também servem como conferência para saber se o valor está correto ou não.

Conforme esclarecido, o imposto será recolhido pelo contribuinte caracterizado como substituto, podendo ocorrer de duas formas, em operações intraestaduais são utilizados documentos específicos definidos pela legislação da unidade federal e, em operações interestaduais é usada a GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais).

Quanto aos prazos, o Convênio ICMS 142/2018 define regras, que esclarecem:

“Fazendo menção direta ao convênio, os prazos para o pagamento do ICMS-ST são:

I – o dia 9 (nove) do mês subsequente ao da saída do bem e da mercadoria, em se tratando de sujeito passivo por substituição inscrito no cadastro de contribuinte do ICMS da unidade federada de destino.

II – a saída do bem e da mercadoria do estabelecimento remetente, em se tratando de sujeito passivo por substituição não inscrito no cadastro de contribuinte do ICMS da unidade federada de destino.

¹¹CAMPOS, Jorge. Substituição Tributária: Tudo o que você precisa saber sobre ICMS-ST. Disponível em: <https://www.spedbrasil.com.br/substituicao-tributaria/Acesso em: 15 de junho 2020>

III – o dia 2 (dois) do segundo mês subsequente ao da saída do bem e da mercadoria, na hipótese de responsabilidade por substituição tributária atribuída a optante pelo Simples Nacional, inscrito na unidade federada de destino.”

Por se tratar de um assunto extremamente delicado, existem consequências quando no cometimento de erros no regime de substituição tributária, sendo elas graves e uma empresa, por exemplo, que não cumprir com o cálculo e pagamento devido, poderá sofrer processos e arcar com acréscimos pesados sobre o valor do imposto. Então, a partir disso, se dá a importância de compreender e realizar o procedimento correto quanto da aplicação da ST.

3.3 Conceitos da MVA

A Margem de lucro, ou melhor, Margem de Valor Agregado (MVA), em São Paulo é representada corriqueiramente pelo Índice de Valor Adicional Setorial (IVA-ST), já com percentual definido em análise de preços prevista na legislação, e que será acrescida ao preço praticado pelo substituto, como no caso da maioria dos produtos enquadrados na ST.

Cumprir destacar o uso do MVA, porque é a linha de lucro estimada pelo governo, a ser aplicada desde o instante que a mercadoria sai da indústria, contando com a margem do distribuidor e de quem venderá para o consumidor final.

Posto que, a Margem de Valor Agregado é um dos componentes do cálculo do ICMS ST, sendo também encontrada em outras situações, confere ser examinada pois ela tem o intuito de impedir diferenças no preço por diferencial de alíquotas. Tem-se a MVA ST original que é válida para operações internas em substituição tributária e MVA Ajustada, sendo muito utilizado nas operações interestaduais e leva em conta a alíquota do estado do remetente e do recebedor, caso as duas sejam iguais, não há necessidade de ajustar a MVA.

Um outro termo utilizado é a Alíquota Inter e Alíquota Intra como já visto previamente, sendo a primeira correspondente à alíquota interestadual que se aplica à operação, e a segunda, correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva no Estado de destino do produto.

Numa situação hipotética, por exemplo, o MVA Original é 30%, a alíquota do remetente ser 12% e a alíquota do destinatário é 18%. Advertindo que, no cálculo é preciso transformar esses dados percentuais em decimais.

O cálculo da MVA ajustada é feito da seguinte maneira:

$$[(1 + \text{MVA original}) \times (1 - \text{alíquota do remetente}) \div (1 - \text{alíquota do destinatário}) - 1] \times 100.$$

Se substituído por números decimais seria:

$$[(1 + 0,30) \times (1 - 0,12) \div (1 - 0,18) - 1] \times 100.$$

$$[1,30 \times 0,88 \div 0,82 - 1] \times 100.$$

$$[1,144 \div 0,82 - 1] \times 100$$

$$[1,3951219512 - 1] \times 100$$

$$0,3951219512 \times 100$$

Resultado final = 39,512195122

Arredondando as casas decimais, a MVA Ajustada é de 39,51%.

Uma outra ressalva a respeito do cálculo exemplificado, é que nas operações interestaduais no qual o contribuinte substituto seja do regime Simples Nacional, não poderá ser aplicada MVA Ajustada e sim, utilizar a MVA Original. De tal modo, como também no caso de quando o recolhimento for atribuído ao destinatário e este for optante pelo Simples Nacional, não deve aplicar MVA Ajustada.

Há casos em que o cálculo da substituição tributária pode ser feito sem o uso da MVA, que são quando o preço do produto for definido por órgão competente que estipula um preço final (único ou máximo) ao consumidor, em produtos cujo preço final é sugerido pelo fabricante ou importador, e por fim, quando a unidade federativa solicitar o uso de preço de venda ao consumidor final comumente praticado no mercado por ela determinado.

3. 4 Conceitos do CEST E NCM

Identificado anteriormente, o CEST (Código Especificador da Substituição Tributárias) está regulamentado no Convênio ICMS 92/15, tem como objetivo constituir uma forma de uniformizar e identificar as mercadorias e bens passíveis de

sujeição ao regime de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relacionados às operações subsequentes.

Antes mesmo do CEST, os produtos são classificados usando duas informações contidas nos protocolos de substituição tributária, que é a NCM e uma descrição, e evidencia-se que acontecem muitas falhas em decorrência das pessoas utilizarem apenas a NCM. Mas, o que de fato define se é necessário usar o CEST ou não, é a tabela do convênio.

Referente ao NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul), é adotada pelos países membros do Mercosul desde meados de 1995, objetivando que os itens sejam classificados de acordo com regulamentos do Mercosul, sendo um código composto por 8 (oito) dígitos, no qual os seis primeiros representam a classificação SH (Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias) e os outros dois números são parte das especificações do próprio Mercosul.

É um sistema metódico que permite diante de aplicação de regras e procedimentos próprios, originar um único código numérico para uma determinada mercadoria, e esse código uma vez conhecido e utilizado, passa a representar a própria mercadoria. Sua utilidade é importante para designar os tributos envolvidos nas operações de comércio exterior e saídas de produtos industrializados.

As mercadorias estão ordenadas sistematicamente na NCM, de forma progressiva, de acordo com o grau de elaboração, inclusive pelos animais vivos e finalizando com as obras de arte, passando por matérias-primas e produtos semiacabados.

4. ICMS ST – DENTRO DO ESTADO DE SÃO PAULO

4.1 Aplicabilidade da Substituição Tributária

Diante do exposto, entende-se que a substituição tributária pode ser verificada por meio da responsabilidade de recolhimento antecipado de ICMS, considerando as cadeias subsequentes, por parte do contribuinte, que geralmente são indústrias, sendo a primeira etapa da cadeia de comercialização, e que deverá recolher o ICMS antecipadamente, de forma a facilitar a fiscalização do imposto pelo poder público.

Essa antecipação é calculada através da majoração da base de cálculo do ICMS, por meio da Margem de Valor Agregado (MVA). Para o cálculo da substituição tributária em operações internas, o contribuinte deverá consultar o regulamento do ICMS do seu estado, no caso, o Estado de São Paulo a fim de obter a metodologia e alíquota de MVA aplicável.

O Decreto nº 64.552/2019 do Estado de São Paulo, buscou facilitar as informações contidas sobre essa sistemática de recolhimento. Nesse sentido, retirou as listas que antes estavam perdidas no Regulamento de ICMS (RICMS/SP) que são divulgadas por meio de ato normativo da Coordenadoria da Administração Tributária CAT.

Deste modo, a Portaria CAT nº 68/2019, que entrou em vigor no início de 2020, trouxe benefícios tanto para os contribuintes do estado de São Paulo, quanto para a Secretaria da Fazenda do estado.

Para os contribuintes paulistas essa sistemática facilita a consulta das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, visto que, as listas estarão unificadas em um único dispositivo legal. Com isso há uma certa redução do custo tributário, pois, além de diminuir o tempo para a busca das MVAs e dos produtos sujeitos à ST, é também uma maneira de evitar possíveis erros.

Para a Secretaria da Fazenda, o benefício versa em simplificar as atualizações, de forma mais direta, já que o conteúdo está prenotado em Portaria. Essa alteração se dá por uma iniciativa da SEFAZ/SP (Secretaria da Fazenda do

Estado de São Paulo) com o intuito de aproximar o relacionamento entre Fisco e contribuintes paulistas como meio de estimular a concordância tributária.

É importante frisar que, o Decreto e a Portaria são facilitadores da legislação tributária para os contribuintes de São Paulo. Portanto, estes devem se atentar às alterações no que cerne os produtos sujeitos a substituição tributária.

Tipificando todas as legislações perante a prática da aplicabilidade da substituição tributária, sabe-se que deve considerar como base fundamental o que de fato é demandado, para em conformidade, identificar o montante do imposto.

Um dos problemas dentro do Estado de São Paulo, são os lapsos na classificação dos produtos, onde acaba emitindo notas fiscais com informações erradas, e conseqüentemente, resulta numa operação equivocada e com informações contrárias ao que foram repassadas ao fisco.

Em tese, o outro problema mais crítico, é deixar de fazer uma análise dos produtos a serem mercantilizados, e também não saber identificar qual o valor a ser pago e qual Estado tem a obrigação de pagar, etc. A complexidade do imposto, em virtude de tantos detalhes e obrigatoriedades em atender ao disposto em lei, faz com que os contribuintes ou terceiros se deparem com dificuldades.

De certo, são essas as duas principais preocupações, no qual necessitam de um bom desempenho e assimilação da matéria. Certamente, quando na prática da tributação, no procedimento, as movimentações de mercadorias e serviços, tornam-se coerentes e é isso que tem sido adequado desde que, as pessoas passaram a entender e aplicar a substituição tributária com seriedade.

Em detrimento da importância da contabilidade diante do domínio tributário, muitos escritórios prestam serviços contábeis e fiscais, e por atender diversos produtos de múltiplas empresas, sendo cada uma no seu ramo de atividade, tem que levar em consideração o contribuinte de origem e destino. A relevância disso tudo se encontra na maneira de facilitar o governo na arrecadação de impostos na comercialização de produtos e serviços, sendo isso bom ou ruim aos olhos dos empresários e contadores, ainda assim cumpre considerar o mérito de uma aplicabilidade de substituição tributária justa e fundamentada, para a preservação do patrimônio das empresas, principalmente aquela com estabelecimento no Estado de São Paulo.

5. CONCLUSÕES

O presente trabalho apresentado buscou demonstrar a sistemática da Substituição Tributária no Estado de São Paulo e tratar minuciosamente toda legislação a respeito do ICMS e posteriormente da ST, bem como apresentar detalhadamente os cálculos do MVA, com uma dedicação para que sejam compreendidos e aplicados da maneira correta pois muito se tem exigido dentro das empresas e escritórios a respeito desse assunto.

Em virtude da deficiência encontrada constantemente nos departamentos tributários e fiscais, nota-se a importância de estudar mais a fundo sobre a aplicabilidade da substituição tributária, principalmente dentro de São Paulo, que é a capital com maior número de operações realizadas diariamente no quesito de mercantilização.

Após as normas apresentadas e fórmulas exemplificativas, fica mais claro o modo em que deve ser feito a apuração, de acordo com as fundamentações legais, afim de compreender o procedimento desde o início até sua finalização, e com garantia de que quanto mais comprometimento melhor será o desempenho, porque é indispensável sempre estar se atualizando, visto que é um tema complexo por conta de suas exigências.

Não tanto quanto parece, mas encontra-se uma obscuridade quando se trata de operações de circulação de mercadorias e de prestação de serviços, já nos coloca diante de um leque de opções que devem atender ao que a lei demanda, pois existem vários tipos de produtos e serviços a serem fornecidos e cada um possui sua peculiaridade, e com a substituição tributária torna-se mais complicado uma vez que, ocorrem inúmeras transações que fogem aos nossos controles por mais monitorados que sejam, muito embora, é certo que tudo envolve responsabilidade, desenvoltura e dedicação.

Ao indicarmos sobre a lista de produtos que são aplicáveis a ST, fez-se necessário abranger o CEST e NCM, porque dada importância que um é correlacionado ao outro, dando origem à operação sistemática tributária. No que tange sobre a base e alíquotas, é preciso uma atenção quanto à porcentagem aplicável, para que resulte no montante do ICMS ST. Nesse trabalho utilizamos especificamente o Estado de São Paulo, mas cumpre alertar que cada estado possui suas regras.

Pode-se completar, que a aplicabilidade da substituição tributária é certamente dificultosa ao primeiro olhar, mas que, ao momento em que passa a compreender a legislação que abrange o ICMS, conseqüentemente é prático captar a sua apuração e quem é munido de deveres e obrigações, ou seja, quem e para qual Estado cabe o pagamento do devido imposto.

Por fim, perante a todo cenário atual que nos reflete a respeito do referido imposto e sua aplicabilidade, tem-se que destacar que sua finalidade é de suma importância para cada Estado assim como para cada um dos contribuintes, trazendo-lhes mais segurança nas operações relativas à circulações de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que no país ainda ocorram situações adversas ao que demandado. Conclui-se à visto disso, que o ICMS/SP em sua aplicabilidade da substituição tributária é essencial desde as pequenas transações até as mais superiores, principalmente porque versam sobre a legislação tributária, essencial para a movimentação e rentabilidade do país.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro/ Luciano Amaro – 18. ed.- São Paulo: Saraiva, 2012.

ANAN JUNIOR, Pedro. Direito empresarial e tributário: para cursos de administração, contabilidade e economia / Pedro Anan Jr., José Carlos Marion. Campinas, SP: Editora Alínea, 2011. Edição Especial.

CAMPOS, Jorge. Substituição Tributária: Tudo o que você precisa saber sobre ICMS-ST. Disponível em: <https://www.spedbrasil.com.br/substituicao-tributaria/> Acesso em: 15 de junho 2020

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário – 30. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

HARADA, Kiyoshi. ICMS: Doutrina e Prática / Kiyoshi Harada. – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2019.

HARADA, Kiyoshi: Prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/prestacao-de-servicos-de-transporte-interestadual-e-intermunicipal/>> acesso em 17 de maio de 2020

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário – 40. Ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática – 12 ed. – São Paulo: Dialética, 2012.

REZENDE, Amaury José. Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas / Amaury José Rezende, Carlos

Alberto Pereira, Carlos Alberto Pereira, Roberta Carvalho de Alencar. São Paulo: Atlas, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário / Luís Eduardo Schoueri – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SECRETARIA DA FAZENDA E PLANEJAMENTO. Sobre a ST – Substituição Tributária no ICMS de São Paulo. Disponível em: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/st>> acesso em 17 de maio de 2020.

SUPORTECONT. Saiba agora quais são as modalidades de substituição tributária do ICMS. Disponível em: < <http://suportecont.com.br/saiba-agora-quais-sao-as-modalidades-de-substituicao-tributaria-do-icms/>> acesso em 16 de junho de 2020.

ANEXO A

QUADRO DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS

		DESTINO																											
O R I G E M		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	
	AC		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	
	AL	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	
	AM	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	
	AP	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	
	BA	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	
	CE	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	
	DF	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	
	ES	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	
	GO	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	
	MA	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	
	MT	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	
	MS	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	
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7		7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	
	PA	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	
	PB	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	
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7		7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	
	PE	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	
	PI	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	
	RN	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	
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7		12	7	7	12	12	7	7
	RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12		7	7	12	12	7	7	
	RO	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	
	RR	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	
	SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7		12	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		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		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	