



*“Educação Fiscal: um passo a mais para a cidadania.”*

## **PARECER DOLT/SUTRI N° 147/2017**

**DE:** Denise Salazar Pires

**PARA:** Ricardo Luiz Oliveira de Souza  
Diretor de Orientação e Legislação Tributária

**REFERÊNCIA:** Subsídios à COTEPE/ICMS acerca da correta interpretação da Cláusula Décima Terceira do Convênio ICMS 52, de 7 de abril de 2017

**ASSUNTO:** Cláusula Décima Terceira do Convênio ICMS 52, de 7 de abril de 2017.

### **EXPOSIÇÃO**

O presente parecer tem por escopo fornecer subsídios à Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - COTEPE/ICMS, a fim de otimizar os esclarecimentos necessários aos contribuintes acerca da correta interpretação da Cláusula Décima Terceira do Convênio ICMS nº 52, de 07 de abril de 2017.

Tais esclarecimentos mostram-se necessários para contrapor os argumentos expendidos em ofícios encaminhados por algumas associações e sindicatos ao Secretário Executivo do CONFAZ, bem como contrapor notícias veiculadas em alguns sítios eletrônicos.

### **MÉRITO**

Recentemente foram divulgadas em alguns sítios eletrônicos<sup>1</sup> notícias afetas à tributação com informações destoantes da realidade relacionadas à interpretação do

---

<sup>1</sup> Vide, por exemplo: <http://www.auditar.com.br/?p=7155>  
<http://www.contabeis.com.br/artigos/4307/mudancas-no-calculo-do-icms-st-em-2018/>



*“Educação Fiscal: um passo a mais para a cidadania.”*

conteúdo da Cláusula Décima Terceira do Convênio ICMS 52, de 7 de abril de 2017, no sentido de que, a partir de 1º de janeiro de 2018, data de início de vigência da maioria das normas constantes do citado convênio, ocorreria alteração de toda a metodologia relacionada à formação da base de cálculo do ICMS ST.

Saliente-se que o conteúdo da Cláusula Décima Terceira do Convênio ICMS 52/17, abaixo reproduzida, também tem sido objeto de dúvida por parte de algumas associações e sindicatos, dentre os quais o Sindicato da Indústria de Produtos Farmacêuticos no Estado de São Paulo - SINDUSFARMA.

**Cláusula décima terceira** O imposto devido por substituição tributária integra a correspondente base de cálculo, inclusive na hipótese de recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual.

Face tais dúvidas e/ou equívocos de interpretação, vimos esclarecer que não há qualquer inovação ou alteração da metodologia de cálculo do ICMS ST no que tange às mercadorias que se destinem à comercialização, sendo certo que o imposto devido a título de substituição tributária integra sua própria base de cálculo (até porque é ICMS e, portanto, calculado por dentro).

Todas as parcelas que se agregam ao custo do produto devem ser incorporadas na base de cálculo do ICMS ST, independentemente de quem as suportou, sob pena de não se tributar o preço final da mercadoria. Consequentemente, o valor do ICMS devido por substituição tributária, bem como o imposto relativo à operação própria, necessariamente serão suportados pelo consumidor final, e, por óbvio, seus valores integram a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, na medida em que a referida base reflete o valor que presumivelmente o produto irá alcançar ao chegar ao mercado consumidor.

Nestes casos, não há que se falar em nova fórmula para o cálculo do ICMS ST, pois, independentemente da metodologia de apuração da base de cálculo a ser aplicada (PMPF, preço sugerido ou aquela formada com a aplicação da MVA), o valor



“Educação Fiscal: um passo a mais para a cidadania.”

encontrado já pressupõe o "embutimento"<sup>2</sup> do imposto total da cadeia (tanto o próprio quanto o devido por substituição tributária). Veja:

Parâmetros:

- Valor da mercadoria em operação interestadual: R\$ 1.000,00;
- Alíquota interna = 18%;
- Alíquota interestadual (origem do produto nacional): 12%;
- MVA original aplicável a mercadoria: 40%;
- MVA ajustada da mercadoria: 50,24%;
- ICMS origem: R\$ 120,00.

CÁLCULO ATUAL:

**BCST:**  $1.000 \times 1,5024 =$

**1.502,40**

**ICMS/ST a recolher:**  $(1.502,40 \times 18\%) - (1000,00 \times 12\%) = 270,43 - 120,00 =$   
**150,42.**

CONVÊNIO 52/17

**BCST:**  $1.000 \times 1,5024 =$

**1.502,40**

**ICMS/ST a recolher:**  $(1.502,40 \times 18\%) - (1000,00 \times 12\%) = 270,43 - 120,00 =$  **150,42**

Ou seja, **igual a metodologia atual!**<sup>3</sup>

No que tange à base de cálculo do diferencial de alíquotas (DIFAL) devido por substituição tributária, ressaltamos que, em razão da promulgação da Emenda Constitucional nº 87, de 2015, as unidades federadas, ao aprofundarem os estudos acerca do DIFAL devido nas operações interestaduais com bens e mercadorias destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do estabelecimento destinatário contribuinte, perceberam que a metodologia de sua apuração não estava correta, haja vista que o valor do diferencial de alíquota não estava incluído em sua respectiva base de cálculo, contrariando o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

<sup>2</sup> O “embutimento” ou inclusão do imposto em sua própria base de cálculo é feito mediante a seguinte fórmula:  $BC = \text{Valor da mercadoria sem ICMS} / (1 - \text{alíquota})$ . Para calcular o imposto, multiplica-se a alíquota pela base de cálculo “cheia” encontrada por meio da fórmula anterior.

<sup>3</sup> A aplicação da MVA já pressupõe o “embutimento” do imposto.



*“Educação Fiscal: um passo a mais para a cidadania.”*

Desta forma, a Cláusula Décima Terceira do Convênio ICMS 52/17 objetiva:

- explicitar a metodologia de cálculo do ICMS ST Diferencial de Alíquotas, já adotada por várias unidades federadas (por exemplo, Minas Gerais e Rio Grande do Sul), desde janeiro de 2016, quando o cálculo do DIFAL passou a considerar a inclusão do imposto em sua própria base, e;

- inovar, tão somente, a partir de 1º de janeiro de 2018, em relação àquelas unidades federadas que continuavam adotando a metodologia de cálculo do ICMS ST Diferencial de Alíquotas sem observar o § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

A título de exemplo, veja-se a metodologia de formação da base de cálculo do ICMS ST DIFAL sem a observância do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 (cálculo “por fora”) e o cálculo com a observância do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 (cálculo “por dentro”):

Parâmetros:

- alíquota interna, em MG, a consumidor final: 18%;
- alíquota interestadual nas operações com mercadorias destinadas a MG: 12%;
- sem redução de base de cálculo;
- valor da mercadoria para revenda (sem o ICMS): R\$ 820,00.
- Cálculo do ICMS na operação interna:

$$\text{R\$ } 820,00 / (1 - 0,18) = \text{R\$ } 1.000,00$$

$$\text{Valor do ICMS destacado/pago} = \text{R\$ } 180,00$$

- Cálculo do ICMS na operação interestadual:

$$\text{R\$ } 820,00 / (1 - 0,12) = \text{R\$ } 931,81$$

$$\text{Valor do ICMS destacado/pago} = \text{R\$ } 111,81$$

Usando os mesmos parâmetros, a forma de cálculo do diferencial de alíquotas, que vigeu, para muitas unidades federadas, até 31 de dezembro de 2015 (mas que ainda subsiste para algumas), a qual utilizava o cálculo “por fora”, apesar de mitigar a discrepância não a anulava, senão vejamos:

- Cálculo do ICMS na operação interna:



*“Educação Fiscal: um passo a mais para a cidadania.”*

$$\text{R\$ } 820,00 / (1 - 0,18) = \text{R\$ } 1.000,00$$

$$\text{Valor de ICMS pago na aquisição interna} = \text{R\$ } 180,00$$

- Cálculo do ICMS na operação interestadual:

$$\text{R\$ } 820,00 / (1 - 0,12) = \text{R\$ } 931,81$$

- Cálculo do DIFAL:

$$- \text{R\$ } 931,81 \times (18\% - 12\%) = \text{R\$ } 931,81 \times 6\% = \text{R\$ } 55,90$$

Valor do ICMS pago na aquisição interestadual = R\$ 111,81 (op. Interestadual)  
+ R\$ 55,90 (DIFAL)

= **R\$ 167,71** ou seja, ainda era mais vantajosa a aquisição interestadual.

Já ao se calcular o DIFAL com a observância do cálculo “por dentro”, metodologia preconizada pela Cláusula Décima Terceira do Convênio ICMS 52/17, os princípios constitucionais da não discriminação da mercadoria em razão da procedência ou destino (art. 152 da CF/88) e o equilíbrio concorrencial (art. 146–A c/c art. 170, IV da CF/88) são atendidos, como se percebe abaixo:

- Cálculo do ICMS na operação interna:

$$\text{R\$ } 820,00 / (1-0,18) = \text{R\$ } 1.000,00$$

$$\text{Valor de ICMS pago na aquisição interna} = \text{R\$ } 180,00$$

- Cálculo do ICMS na operação interestadual:

$$\text{R\$ } 820,00 / (1-0,12) = \text{R\$ } 931,81$$

$$\text{Valor do ICMS pago na oper. Interestadual} = \text{R\$ } 111,81$$

- Cálculo do DIFAL:

$$\text{R\$ } 931,81 = \text{valor da base de cálculo da operação interestadual}$$

$$\text{R\$ } 111,81 = \text{ICMS regularmente destacado (alíquota de 12\%)}$$

$\text{R\$ } 820,00 = (931,81 - 111,81) =$  cálculo da exclusão do ICMS da base de cálculo da operação interestadual, considerando-se o imposto regularmente destacado no documento fiscal

$$\text{R\$ } 820,00 = \text{valor da operação sem o ICMS na operação interestadual}$$



*“Educação Fiscal: um passo a mais para a cidadania.”*

$R\$ 1000,00 = (820 / (1 - 0,18)) =$  Base de Cálculo do ICMS diferencial de alíquota, considerando-se a alíquota interna de 18% em Minas Gerais

$(R\$ 1000,00 \times 18\%) - (931,81 \times 12\%) = R\$ 180,00 - R\$ 111,81 = R\$ 68,19 =$  Cálculo do ICMS devido em razão da diferença de alíquotas, considerando-se a alíquota interna de 18%

-Valor do ICMS suportado pelo adquirente mineiro na aquisição interestadual =  $(R\$ 111,81 + R\$ 68,19) = R\$ 180,00$  ou seja, o mesmo das aquisições internas.

Ratificando esta afirmativa e para atingir o objetivo do DIFAL, as unidades federadas deixaram explícito no Convênio ICMS 93/15, que versa sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, que o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas está incluído em sua própria base, conforme a redação do § 1º da cláusula segunda do referido convênio:

*“§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.”*

Desta forma, ambos os diferenciais de alíquota (consumidor final contribuinte ou consumidor final não contribuinte), por se consubstanciarem em ICMS, deverão ser calculados “por dentro” e, conseqüentemente, comporão sua própria base.

## CONCLUSÃO

A Cláusula Décima Terceira do Convênio ICMS 52/17, no que tange às operações internas e às operações destinadas às unidades que internalizaram a observância do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 para a formação da base de cálculo do ICMS ST do DIFAL, não implicará nenhuma inovação à metodologia de cálculo da substituição tributária já adotada.



---

*“Educação Fiscal: um passo a mais para a cidadania.”*

A inovação, consubstanciada com o início de vigência da Cláusula Décima Terceira do Convênio ICMS 52/17, será restrita à base de cálculo do ICMS ST DIFAL (e apenas a ela) e somente para as unidades federadas que ainda não internalizaram a necessária observância ao § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 29 de novembro de 2017.

***Denise Salazar Pires***  
*Assessora*  
*Diretoria de Orientação e Legislação Tributária*

***De acordo.***

***Ricardo Luiz Oliveira de Souza***  
*Diretor*  
*Diretoria de Orientação e Legislação Tributária*