

DIFAL: INTERAÇÃO ENTRE TRIBUTAÇÃO, CONTABILIDADE E ECONOMIA NA TOMADA DE DECISÃO

Jorge Guilherme Moreira

Advogado e contabilista. LL.M. em Direito Empresarial, com concentração em consultivo tributário. Graduando em Economia.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Breves noções sobre o DIFAL 3 Aspectos contábeis do ICMS 4 Gerenciamento de riscos tributários 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: Os tributos interferem nos preços praticados pelas empresas, de modo que, se possível, a retirada dos tributos do preço confere flexibilidade à empresa para manter o preço ou o reduzir. Ocorre que tanto a manutenção quanto a retirada dos tributos no preço trazem riscos às empresas, que devem ser bem compreendidos pelos militantes da área tributária e expostos à administração das empresas, o que conduzirá a tributação e o seu profissional à área decisória da empresa.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação. Contabilidade. Economia. Decisão.

1 INTRODUÇÃO

Muito se tem discutido e escrito a respeito da interação entre contabilidade e tributação, principalmente após a edição da Lei n. 11.638/2007. No entanto, a interação não se resume aos efeitos tributários das novas normas contábeis.

Há, além disso, uma interação entre contabilidade, tributação e economia, cujas origens remontam anos – quiçá séculos – atrás, dado que a Contabilidade, o Direito e a Economia são ciências sociais¹.

No entanto, essa interação não se limita à academia ou aos livros, ela é perceptível em situações cotidianas, principalmente no que tange à formação de preços e à assunção de riscos pelas empresas, o que demanda um correto gerenciamento.

1. HERRMANN JUNIOR, Frederico. **Contabilidade superior**: teoria econômica da contabilidade. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1954. p. 6-7.

Dessa forma, busca-se no presente artigo uma breve exploração dessa inter-relação, a partir de um caso de grande repercussão no ano de 2022, especialmente durante o primeiro trimestre do ano, qual seja: o Diferencial de Alíquota (DIFAL) do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

No mais, intenta-se apresentar o quão estratégico pode ser o papel do advogado e/ou do contador que militam na área tributária, na medida em que uma só decisão relacionada à tributação pode definir o quão lucrativa será ou não uma atividade empresarial.

2 BREVES NOÇÕES SOBRE O DIFAL

É de sabença que o ICMS é um imposto estadual, cujas diretrizes são extraídas da Constituição, especificamente do art. 155, II, §§ 2º, 3º, 4º e 5º, e a regulamentação se dá pela Lei Complementar (LC) n. 87/1996 – também conhecida como Lei Kandir –, recentemente alterada pela LC n. 190/2022, no que se refere ao DIFAL.

Por se tratar de operação de circulação de mercadoria, é certo que a circulação pode se dar dentro dos limites de um estado ou não, de sorte que, nas situações em que houver a movimentação da mercadoria de um estado para outro, está a se tratar de uma operação interestadual, que impacta a formação do preço da mercadoria tanto quanto se tratasse de uma operação interna, como se vê do escólio de Rubens Gomes de Sousa ao diferenciar o Imposto sobre Consumo e o Imposto sobre Vendas e Consignações:

Disto decorre uma consequência econômica muito importante: o imposto de consumo sendo cobrado só uma vez, o seu montante, depois de incorporado ao preço da mercadoria, permanece constante, isto é, transfere-se a cada um dos sucessivos compradores, em importância sempre igual. O imposto de vendas, ao contrário, sendo cobrado em cada operação sucessiva de venda ou consignação, transmite-se a cada sucessivo comprador em importância cada vez maior: com efeito, embora a sua alíquota permaneça constante, o imposto, em cada uma das suas sucessivas incidências, calcula-se sobre importância mais elevada, porque abrange, juntamente com o custo da mercadoria propriamente dita, o lucro do vendedor, as despesas de embalagem, frete, carrêto, seguro etc., e o próprio imposto de vendas que incidiu sobre todas as operações anteriores, uma vez que todas essas verbas se vão incorporando ao preço da mercadoria [...]².

2. SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. rev. aum. e atual. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954. p. 362.

A partir dessa lição, pode-se vislumbrar o quão impactante é o imposto na formação do preço de venda de uma mercadoria, o que fica claro no detalhamento do cálculo do preço:

Evidentemente que somente será possível o cálculo do preço de venda de um produto, de uma mercadoria ou de serviços pela apuração de seu custo. Para elaborar esse cálculo, convém assim proceder:

Etapa 1: apuração do custo (custo)

Etapa 2: cálculo em percentual dos impostos incidentes (despesas tributárias – DT)

Etapa 3: cálculo em percentual das despesas comerciais, como frete, comissão e seguro (despesas comerciais – DC)

Etapa 4: cálculo em percentual do custo financeiro, uma vez que, normalmente, as vendas são financiadas pela empresa (despesas financeiras – DF)

Etapa 5: definição do percentual da margem de lucro desejável (margem – Mg)

Etapa 6: cálculo do percentual do "custo fixo" ou das "despesas estruturais" em relação ao volume das receitas (custos fixos – CF)

Após concluir as etapas, é possível a formação do preço de venda do produto, da mercadoria ou do serviço³.

Todavia, antes de maiores detalhes a respeito do quão impactante o DIFAL pode ser hoje, é válido remontar às origens do ICMS, ou seja, à Emenda Constitucional (EC) n. 18/1965, em que o art. 12 previa competir "[...] aos Estados o impôsto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores" – à época, o ICM.

No mais, o § 1^o desse artigo fazia expressa referência à possibilidade de existirem operações de circulação de mercadoria de um estado para outros, o que, na década seguinte, encontrava-se regulamentado por resoluções do Senado, inclusive com a cobrança do diferencial de alíquotas:

Antes de chegar à Resolução n. 98, de 22 de novembro de 1976, que é a que se acha em vigor, devemos recuar um pouco no tempo. O Ato Complementar n. 27, de 8 de dezembro de 1966, havia estabelecido uma alíquota de 12%, inclusive nas operações interestaduais. A alíquota não era máxima ou mínima, mas fixa, única (artigo 4^o); a ela adicionava-se a participação dos municípios de modo que a alíquota efetiva era de 15%.

-
3. YANASE, João. **Custos e formação de preços**: importante ferramenta para tomada de decisões. São Paulo: Trevisan Editora, 2018. p. 23-24.
 4. "§ 1^o A alíquota do impôsto é uniforme para tôdas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos têrmos do disposto em lei complementar."

O Ato Complementar n. 35, de 28 de janeiro de 1967, em seu artigo 6º, permitiu que, através de convênio celebrado entre unidades federativas pertencentes a uma ou mais regiões geoeconômicas, se reajustasse em 1967, a alíquota do ICM até o limite máximo de 18%. O resultado não se fez esperar. Os Estados da chamada região norte-nordeste aumentaram a alíquota para 18% nas operações internas e os da região centro-sul, para 17% nas operações internas, mantendo em 15% a alíquota para as operações interestaduais. A decisão dos Estados da região centro-sul foi tomada por convênio, celebrado em Cuiabá, em junho de 1967.

Disto resultou que, nas operações interestaduais entre um Estado do centro-sul e outro do norte-nordeste, este último recebia, na operação posterior realizada em seu território, além do ICM resultante do acréscimo de valor da mercadoria, o derivado da diferença de alíquotas⁵.

Vista brevemente a origem do ICMS, pode-se passar à versão inicial da Constituição (de 1988) a respeito das operações interestaduais e do diferencial de alíquotas nas operações que envolvem consumidor final:

Art. 155 [...]

§ 2º [...]

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual [...].

Pela simples leitura dos dispositivos, infere-se que, somente nas operações com consumidor final contribuinte do imposto, havia o recolhimento da alíquota interestadual ao estado de origem da mercadoria e o recolhimento da diferença entre as alíquotas interestadual e interna do estado de destino da mercadoria a este – isto é, o recolhimento do DIFAL ao estado de destino.

Em outras palavras, havia, para as operações interestaduais com consumidor final não contribuinte do ICMS, o recolhimento ao estado de origem do imposto sob a alíquota interna desse estado.

5. COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 162-163.

Tal cenário foi alterado com o advento da EC n. 87/2015⁶, momento a partir do qual, até para as operações interestaduais com consumidor final não contribuinte, o DIFAL deveria ser recolhido ao estado de destino da mercadoria:

Art. 155 [...]

§ 2º [...]

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

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

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto [...].

Apenas recentemente, as disposições estabelecidas pela EC n. 87/2015 foram regulamentadas, o que se deu pela LC n. 190/2022, que, dentre outras inovações⁷, disciplinou, em linha com os termos constitucionais, o recolhimento do DIFAL ao estado de destino nas operações com consumidor final não contribuinte.

Já as alíquotas interestaduais permanecem reguladas pela Resolução do Senado Federal n. 22/1989, que prevê o seguinte:

- a) operações realizadas dos estados das regiões Sul e Sudeste, exceto o do Espírito Santo, para os estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Espírito Santo: 7%;
- b) todas as outras operações interestaduais: 12%.

Exposta uma noção básica da relevância do ICMS na composição do preço e do seu arcabouço legal, pode-se passar aos aspectos contábeis, sendo estes o segundo passo para a tomada de uma decisão.

6. A Emenda instituiu, também, uma fase de transição no que tange à distribuição/repartição de receita do DIFAL entre os estados de origem e de destino da mercadoria, que, em razão do escopo deste artigo, não será abordada.

7. Pode-se apontar, ainda, a famigerada base dupla prevista no art. 13, IX, da LC n. 87/1996, dentre outros pontos.

3 ASPECTOS CONTÁBEIS DO ICMS

O ICMS é um tributo incidente, resumidamente, sobre a receita, de modo que recebe, sob o viés contábil, os influxos dos Pronunciamentos Técnicos CPC 30⁸ e 47. Hoje, podem ser apontadas duas formas de contabilização do ICMS: o modo tradicional, com o valor total do tributo (em cada fase) contabilizado na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE); e o modo líquido, somente com o valor do imposto referente ao valor acrescido ao custo para aquele elo da cadeia⁹.

No presente artigo, será adotado o modo tradicional. Além disso, por maior facilidade de apresentação das questões estratégicas referentes à tributação, o ICMS será apresentado por suas alíquotas nominais, partindo-se do valor total da operação para, após, ser aplicada a alíquota nominal, chegando-se, finalmente, ao valor do imposto.

Então, (i) adquirida, à vista, uma mercadoria para revenda (interna) por R\$ 100,00, tem-se o ICMS de 18%, no valor de R\$ 18,00, e a mercadoria (estoque) no valor de R\$ 82,00.

	caixa (Ac)	
		100 (i)
	estoque (Ac)	
(i)		82
	ICMS a recuperar (Ac)	
(i)		18

Realizada a revenda à vista, (ii) apura-se a receita de R\$ 200,00; (iii) baixa-se o estoque como custo; (iv) apura-se o ICMS incidente na revenda; (v) para, por último, liquidá-lo.

8. Hoje, revogado em razão do CPC 47.

9. PÉGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 9. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2020. p. 58-60. Recomenda-se a leitura desse livro – que, na opinião do autor deste artigo, é o melhor e mais completo sobre contabilidade tributária – para que sejam observadas as diferenças entre as contabilizações.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">caixa (Ac)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right; border-right: 1px solid black;">100</td> <td style="width: 80%;">(i)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(ii) 200</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right; border-right: 1px solid black;">18</td> <td>(v)</td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">estoque (Ac)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right; border-right: 1px solid black;">82</td> <td style="width: 80%;">(i)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(i) 82</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right; border-right: 1px solid black;">82</td> <td>(iii)</td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">ICMS a recuperar (Ac)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right; border-right: 1px solid black;">18</td> <td style="width: 80%;">(i)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(i) 18</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right; border-right: 1px solid black;">18</td> <td>(v)</td> </tr> </table>	caixa (Ac)				100	(i)	(ii) 200				18	(v)	estoque (Ac)				82	(i)	(i) 82				82	(iii)	ICMS a recuperar (Ac)				18	(i)	(i) 18				18	(v)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">ICMS a pagar (Pc)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right; border-right: 1px solid black;">36</td> <td style="width: 80%;">(iv)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(v) 18</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(v) 18</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">receita de venda (R)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right; border-right: 1px solid black;">200</td> <td style="width: 80%;">(ii)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(ii) 200</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">despesa de ICMS (D)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right; border-right: 1px solid black;">36</td> <td style="width: 80%;">(iv)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(iv) 36</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">custo do produto (D)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right; border-right: 1px solid black;">82</td> <td style="width: 80%;">(iii)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(iii) 82</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> </table>	ICMS a pagar (Pc)				36	(iv)	(v) 18			(v) 18			receita de venda (R)				200	(ii)	(ii) 200			despesa de ICMS (D)				36	(iv)	(iv) 36			custo do produto (D)				82	(iii)	(iii) 82		
caixa (Ac)																																																																												
	100	(i)																																																																										
(ii) 200																																																																												
	18	(v)																																																																										
estoque (Ac)																																																																												
	82	(i)																																																																										
(i) 82																																																																												
	82	(iii)																																																																										
ICMS a recuperar (Ac)																																																																												
	18	(i)																																																																										
(i) 18																																																																												
	18	(v)																																																																										
ICMS a pagar (Pc)																																																																												
	36	(iv)																																																																										
(v) 18																																																																												
(v) 18																																																																												
receita de venda (R)																																																																												
	200	(ii)																																																																										
(ii) 200																																																																												
despesa de ICMS (D)																																																																												
	36	(iv)																																																																										
(iv) 36																																																																												
custo do produto (D)																																																																												
	82	(iii)																																																																										
(iii) 82																																																																												

Findo o período, (vi) devem ser apurados o Imposto de Renda (IR) e a Contribuição Social (CS) do exercício¹⁰; (vii) culminando-se no seu pagamento. O resultado líquido será de R\$ 54,12.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">caixa (Ac)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right; border-right: 1px solid black;">100</td> <td style="width: 80%;">(i)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(ii) 200</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right; border-right: 1px solid black;">18</td> <td>(v)</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right; border-right: 1px solid black;">27,88</td> <td>(vii)</td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">despesa de ICMS (D)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right; border-right: 1px solid black;">36</td> <td style="width: 80%;">(iv)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(iv) 36</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">custo do produto (D)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right; border-right: 1px solid black;">82</td> <td style="width: 80%;">(iii)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(iii) 82</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> </table>	caixa (Ac)				100	(i)	(ii) 200				18	(v)		27,88	(vii)	despesa de ICMS (D)				36	(iv)	(iv) 36			custo do produto (D)				82	(iii)	(iii) 82			<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">IR/CS a pagar (Pc)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right; border-right: 1px solid black;">27,88</td> <td style="width: 80%;">(vi)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(vii) 27,88</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">receita de venda (R)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right; border-right: 1px solid black;">200</td> <td style="width: 80%;">(ii)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(ii) 200</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">despesa de IR/CS (D)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; text-align: right; border-right: 1px solid black;">27,88</td> <td style="width: 80%;">(vi)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">(vi) 27,88</td> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td></td> </tr> </table>	IR/CS a pagar (Pc)				27,88	(vi)	(vii) 27,88			receita de venda (R)				200	(ii)	(ii) 200			despesa de IR/CS (D)				27,88	(vi)	(vi) 27,88		
caixa (Ac)																																																													
	100	(i)																																																											
(ii) 200																																																													
	18	(v)																																																											
	27,88	(vii)																																																											
despesa de ICMS (D)																																																													
	36	(iv)																																																											
(iv) 36																																																													
custo do produto (D)																																																													
	82	(iii)																																																											
(iii) 82																																																													
IR/CS a pagar (Pc)																																																													
	27,88	(vi)																																																											
(vii) 27,88																																																													
receita de venda (R)																																																													
	200	(ii)																																																											
(ii) 200																																																													
despesa de IR/CS (D)																																																													
	27,88	(vi)																																																											
(vi) 27,88																																																													

10. À alíquota de 34%, para facilitar o cálculo.

Observada a contabilização do início ao fim da operação e apurado o resultado (final) do período, pode-se passar às peculiaridades do DIFAL decorrentes da edição da LC n. 190/2022.

4 GERENCIAMENTO DE RISCOS TRIBUTÁRIOS

Sem maiores considerações acerca da (i)legalidade/(in)constitucionalidade do DIFAL incidente nas vendas interestaduais a consumidor final não contribuinte para o ano de 2022, pode-se, agora, ter a exata noção do quão impactante se apresenta uma decisão na seara tributária, na medida em que as empresas competem em mercados.

Quanto à estrutura/organização dos mercados, quatro podem ser as formas que se apresentam do modo em que o poder sobre o mercado¹¹ se mostra, do menos concentrado para o mais concentrado: concorrência perfeita, concorrência monopolística, oligopólio e monopólio. Dessas, destacam-se a concorrência perfeita e a concorrência monopolística, pois a primeira é baseada na competição de preços e a segunda é baseada na competição a partir da diferenciação dos produtos, embora também haja competição de preços¹².

Dessa forma, nota-se que o preço é um fator fundamental às empresas, dado que, quanto menor o preço praticado por uma empresa, maior é a tendência de conquistar compradores para os seus produtos. Logo, é natural que empresas decidam discutir a incidência (ou não) do DIFAL em suas vendas interestaduais para consumidor final não contribuinte.

No entanto, tão natural quanto a decisão por discutir o imposto é a existência de riscos associados à (essa) decisão, que devem ser compreendidos por militantes da área tributária e expostos aos administradores das empresas. Por isso, mostra-se essencial ter um conhecimento mínimo de Direito, Contabilidade e Economia.

De início, deve-se ressaltar o fato de que, além das observações da última seção, os cenários expostos adiante considerarão a alíquota interestadual de 12% e o DIFAL de 6% sobre a mesma base de cálculo, dado que, como dito, o objetivo é apresentar o quão delicados são o aspecto tributário e sua inter-relação com outras áreas, e não detalhar à exatidão a apuração do imposto.

11. Isto é, a capacidade de influenciar preços.

12. MANKIW, Nicholas Gregory. **Introdução à economia**. Tradução da 8ª edição norte-americana por: Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima, Ez2 Translate; Revisão técnica: Manuel José Nunes Pinto. São Paulo: CENGAGE, 2021. p. 216 e ss.

No primeiro cenário, tem-se, após (i) a compra para revenda apresentada na seção anterior, (ii) o auferimento de uma receita de R\$ 200,00 pela revenda à vista, (iii) baixando-se o estoque contra o resultado, a R\$ 82,00. Em seguida, é apurado o ICMS sob (iv) a alíquota interestadual, a R\$ 24,00, e (v) o diferencial, a R\$ 12,00, com o reconhecimento das respectivas despesas, o que leva ao adimplemento do imposto via (vi) crédito, de R\$ 18,00, e (vi-vii) pagamento em moeda, de R\$ 6,00 e R\$ 12,00.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">caixa (Ac)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black; text-align: right;">100</td> <td style="width: 80%;">(i)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;">(ii)</td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black; text-align: right;">200</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">6</td> <td>(vi)</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">12</td> <td>(vii)</td> </tr> </table>	caixa (Ac)				100	(i)	(ii)	200			6	(vi)		12	(vii)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">ICMS a pagar (Pc)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black; text-align: right;">24</td> <td style="width: 80%;">(iv)</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">12</td> <td>(v)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;">(vi)</td> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">18</td> <td></td> </tr> <tr> <td>(vi)</td> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">6</td> <td></td> </tr> <tr> <td>(vii)</td> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">12</td> <td></td> </tr> </table>	ICMS a pagar (Pc)				24	(iv)		12	(v)	(vi)	18		(vi)	6		(vii)	12	
caixa (Ac)																																		
	100	(i)																																
(ii)	200																																	
	6	(vi)																																
	12	(vii)																																
ICMS a pagar (Pc)																																		
	24	(iv)																																
	12	(v)																																
(vi)	18																																	
(vi)	6																																	
(vii)	12																																	
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">estoque (Ac)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;">(i)</td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black; text-align: right;">82</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">82</td> <td>(iii)</td> </tr> </table>	estoque (Ac)			(i)	82			82	(iii)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">receita de venda (R)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black; text-align: right;">200</td> <td style="width: 80%;">(ii)</td> </tr> </table>	receita de venda (R)				200	(ii)																		
estoque (Ac)																																		
(i)	82																																	
	82	(iii)																																
receita de venda (R)																																		
	200	(ii)																																
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">ICMS a recuperar (Ac)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;">(i)</td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black; text-align: right;">18</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">18</td> <td>(vi)</td> </tr> </table>	ICMS a recuperar (Ac)			(i)	18			18	(vi)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">despesa de ICMS (D)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;">(iv)</td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black; text-align: right;">24</td> <td></td> </tr> <tr> <td>(v)</td> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">12</td> <td></td> </tr> </table>	despesa de ICMS (D)			(iv)	24		(v)	12																
ICMS a recuperar (Ac)																																		
(i)	18																																	
	18	(vi)																																
despesa de ICMS (D)																																		
(iv)	24																																	
(v)	12																																	
	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">custo do produto (D)</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;">(iii)</td> <td style="width: 10%; border-right: 1px solid black; text-align: right;">82</td> <td></td> </tr> </table>	custo do produto (D)			(iii)	82																												
custo do produto (D)																																		
(iii)	82																																	

Ao fim do período, pode-se (viii) apurar a tributação sobre o resultado, de R\$ 27,88, e (ix) liquidá-la, chegando-se ao resultado (final) de R\$ 54,12.

caixa (Ac)	
	100 (i)
(ii) 200	
	6 (vi)
	12 (vii)
	27,88 (ix)

despesa de ICMS (D)	
(iv) 24	
(v) 12	

custo do produto (D)	
(iii) 82	

IR/CS a pagar (Pc)	
	27,88 (viii)
(ix) 27,88	
receita de venda (R)	
	200 (ii)
despesa de IR/CS (D)	
(viii) 27,88	

Já no segundo cenário, após (i) a compra para revenda já apresentada anteriormente, (ii) apura-se a receita de R\$ 200,00 referente à revenda à vista, seguida pela (iii) baixa do estoque contra o resultado, em R\$ 82,00. Ato contínuo, (iv) apura-se o ICMS referente à alíquota interestadual, com o reconhecimento da despesa, cuja (v) liquidação se dá via crédito, de R\$ 18,00, e pagamento, de R\$ 6,00.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">caixa (Ac)</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">100 (i)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">(ii) 200</td> <td style="text-align: right;">6 (v)</td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">estoque (Ac)</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">(i) 82</td> <td style="text-align: right;">82 (iii)</td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">ICMS a recuperar (Ac)</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">(i) 18</td> <td style="text-align: right;">18 (v)</td> </tr> </table>	caixa (Ac)			100 (i)	(ii) 200	6 (v)	estoque (Ac)				(i) 82	82 (iii)	ICMS a recuperar (Ac)				(i) 18	18 (v)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">ICMS a pagar (Pc)</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">24 (iv)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">(v) 18</td> <td style="text-align: right;">6 (v)</td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">receita de venda (R)</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">200 (ii)</td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">despesa de ICMS (D)</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">(iv) 24</td> <td style="text-align: right;"></td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">custo do produto (D)</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">(iii) 82</td> <td style="text-align: right;"></td> </tr> </table>	ICMS a pagar (Pc)			24 (iv)	(v) 18	6 (v)	receita de venda (R)			200 (ii)	despesa de ICMS (D)				(iv) 24		custo do produto (D)				(iii) 82	
caixa (Ac)																																									
	100 (i)																																								
(ii) 200	6 (v)																																								
estoque (Ac)																																									
(i) 82	82 (iii)																																								
ICMS a recuperar (Ac)																																									
(i) 18	18 (v)																																								
ICMS a pagar (Pc)																																									
	24 (iv)																																								
(v) 18	6 (v)																																								
receita de venda (R)																																									
	200 (ii)																																								
despesa de ICMS (D)																																									
(iv) 24																																									
custo do produto (D)																																									
(iii) 82																																									

Alfim, são (vi) apurados e (vii) pagos o IR e a CS, de R\$ 31,96, incidentes sobre o lucro fiscal do período, embora o resultado líquido seja de R\$ 62,04¹³.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">caixa (Ac)</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">100 (i)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">(ii) 200</td> <td style="text-align: right;">6 (v)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="text-align: right;">31,96 (vii)</td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">despesa de ICMS (D)</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">(iv) 24</td> <td style="text-align: right;"></td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">custo do produto (D)</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">(iii) 82</td> <td style="text-align: right;"></td> </tr> </table>	caixa (Ac)			100 (i)	(ii) 200	6 (v)		31,96 (vii)	despesa de ICMS (D)				(iv) 24		custo do produto (D)				(iii) 82		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">IR/CS a pagar (Pc)</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">31,96 (vi)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">(vii) 31,96</td> <td style="text-align: right;"></td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">receita de venda (R)</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">200 (ii)</td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">despesa de IR/CS (D)</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black; text-align: right;">(vi) 31,96</td> <td style="text-align: right;"></td> </tr> </table>	IR/CS a pagar (Pc)			31,96 (vi)	(vii) 31,96		receita de venda (R)			200 (ii)	despesa de IR/CS (D)				(vi) 31,96	
caixa (Ac)																																					
	100 (i)																																				
(ii) 200	6 (v)																																				
	31,96 (vii)																																				
despesa de ICMS (D)																																					
(iv) 24																																					
custo do produto (D)																																					
(iii) 82																																					
IR/CS a pagar (Pc)																																					
	31,96 (vi)																																				
(vii) 31,96																																					
receita de venda (R)																																					
	200 (ii)																																				
despesa de IR/CS (D)																																					
(vi) 31,96																																					

13. A diferença entre o resultado líquido do primeiro cenário e o do segundo cenário é de R\$ 7,92, que corresponde ao valor do DIFAL (R\$ 12,00) líquido de IR/CS (R\$ 4,08).

O terceiro cenário apresenta, após (i) a compra para revenda, o (ii) auferimento de receita de R\$ 200,00 pela revenda de mercadoria à vista, (iii) baixando-se o estoque contra o resultado, a R\$ 82,00. Feito isso, (iv) apura-se o ICMS referente à alíquota interestadual, reconhecendo-se a despesa, de R\$ 24,00, com a sua (v) liquidação via crédito, de R\$ 18,00, e pagamento, de R\$ 6,00. Ainda, (vi) apura-se uma provisão de contingência tributária no valor do DIFAL, de R\$ 12,00, que será refletida no resultado.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">caixa (Ac)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">100 (i)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">(ii) 200</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="text-align: right;">6 (v)</td> </tr> </tbody> </table>	caixa (Ac)			100 (i)	(ii) 200			6 (v)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">ICMS a pagar (Pc)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">24 (iv)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">(v) 18</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">(v) 6</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	ICMS a pagar (Pc)			24 (iv)	(v) 18		(v) 6	
caixa (Ac)																	
	100 (i)																
(ii) 200																	
	6 (v)																
ICMS a pagar (Pc)																	
	24 (iv)																
(v) 18																	
(v) 6																	
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">estoque (Ac)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;">(i) 82</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="text-align: right;">82 (iii)</td> </tr> </tbody> </table>	estoque (Ac)		(i) 82			82 (iii)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">contingência (Pnc)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">12 (vi)</td> </tr> </tbody> </table>	contingência (Pnc)			12 (vi)						
estoque (Ac)																	
(i) 82																	
	82 (iii)																
contingência (Pnc)																	
	12 (vi)																
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">ICMS a recuperar (Ac)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;">(i) 18</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="text-align: right;">18 (v)</td> </tr> </tbody> </table>	ICMS a recuperar (Ac)		(i) 18			18 (v)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">receita de venda (R)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">200 (ii)</td> </tr> </tbody> </table>	receita de venda (R)			200 (ii)						
ICMS a recuperar (Ac)																	
(i) 18																	
	18 (v)																
receita de venda (R)																	
	200 (ii)																
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">despesa de ICMS (D)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;">(iv) 24</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </tbody> </table>	despesa de ICMS (D)		(iv) 24		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">custo do produto (D)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;">(iii) 82</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </tbody> </table>	custo do produto (D)		(iii) 82									
despesa de ICMS (D)																	
(iv) 24																	
custo do produto (D)																	
(iii) 82																	
	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">despesa de provisão (D)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 50%;">(vi) 12</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </tbody> </table>	despesa de provisão (D)		(vi) 12													
despesa de provisão (D)																	
(vi) 12																	

Finalmente, podem ser (vii) apurados, após o ajuste da provisão, e (viii) liquidados o IR e a CS do período, a R\$ 31,96. O resultado líquido é de R\$ 50,04¹⁴.

14. A diferença entre os resultados líquidos dos primeiro e terceiro cenários é de R\$ 4,08, que corresponde ao IR/CS (34%) calculados sobre a despesa de provisão (R\$ 12,00). Já a diferença entre os resultados líquidos dos segundo e terceiro cenários é de R\$ 12,00, ou seja, o valor exato do DIFAL.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">caixa (Ac)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 80%; text-align: right;">100 (i)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%; vertical-align: top;">(ii)</td> <td style="width: 80%; text-align: right;">200</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">6 (v)</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">31,96 (viii)</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">despesa de ICMS (D)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%; vertical-align: top;">(iv)</td> <td style="width: 80%; text-align: right;">24</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">custo do produto (D)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%; vertical-align: top;">(iii)</td> <td style="width: 80%; text-align: right;">82</td> </tr> </table>	caixa (Ac)			100 (i)	(ii)	200		6 (v)		31,96 (viii)	despesa de ICMS (D)		(iv)	24	custo do produto (D)		(iii)	82	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">IR/CS a pagar (Pc)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 80%; text-align: right;">31,96 (vii)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%; vertical-align: top;">(viii)</td> <td style="width: 80%; text-align: right;">31,96</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">receita de venda (R)</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">200 (ii)</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">despesa de provisão (D)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%; vertical-align: top;">(vi)</td> <td style="width: 80%; text-align: right;">12</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">despesa de IR/CS (D)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%; vertical-align: top;">(vii)</td> <td style="width: 80%; text-align: right;">31,96</td> </tr> </table>	IR/CS a pagar (Pc)			31,96 (vii)	(viii)	31,96	receita de venda (R)			200 (ii)	despesa de provisão (D)		(vi)	12	despesa de IR/CS (D)		(vii)	31,96
caixa (Ac)																																					
	100 (i)																																				
(ii)	200																																				
	6 (v)																																				
	31,96 (viii)																																				
despesa de ICMS (D)																																					
(iv)	24																																				
custo do produto (D)																																					
(iii)	82																																				
IR/CS a pagar (Pc)																																					
	31,96 (vii)																																				
(viii)	31,96																																				
receita de venda (R)																																					
	200 (ii)																																				
despesa de provisão (D)																																					
(vi)	12																																				
despesa de IR/CS (D)																																					
(vii)	31,96																																				

Por último, o quarto cenário retrata de modo aproximado a situação da empresa que intenta reduzir o seu preço para conquistar o mercado, de modo que, (i) após a aquisição da mercadoria para revenda, (ii) auferir receita de R\$ 188,00¹⁵ pela venda da mercadoria à vista, com (iii) a baixa do estoque frente ao resultado, a R\$ 82,00, o que conduz à (iv) apuração do imposto para o estado de origem a R\$ 22,56, com reflexo no resultado, e à (v) liquidação do imposto.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">caixa (Ac)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 80%; text-align: right;">100 (i)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%; vertical-align: top;">(ii)</td> <td style="width: 80%; text-align: right;">188</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">4,56 (v)</td> </tr> </table>	caixa (Ac)			100 (i)	(ii)	188		4,56 (v)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">ICMS a recolher (Pc)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 80%; text-align: right;">22,56 (iv)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%; vertical-align: top;">(v)</td> <td style="width: 80%; text-align: right;">18</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%; vertical-align: top;">(v)</td> <td style="width: 80%; text-align: right;">4,56</td> </tr> </table>	ICMS a recolher (Pc)			22,56 (iv)	(v)	18	(v)	4,56
caixa (Ac)																	
	100 (i)																
(ii)	188																
	4,56 (v)																
ICMS a recolher (Pc)																	
	22,56 (iv)																
(v)	18																
(v)	4,56																
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">estoque (Ac)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%; vertical-align: top;">(i)</td> <td style="width: 80%; text-align: right;">82</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">82 (iii)</td> </tr> </table>	estoque (Ac)		(i)	82		82 (iii)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">receita (R)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="width: 80%; text-align: right;">188 (ii)</td> </tr> </table>	receita (R)			188 (ii)						
estoque (Ac)																	
(i)	82																
	82 (iii)																
receita (R)																	
	188 (ii)																
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">ICMS a recuperar (Ac)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%; vertical-align: top;">(i)</td> <td style="width: 80%; text-align: right;">18</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;">18 (v)</td> </tr> </table>	ICMS a recuperar (Ac)		(i)	18		18 (v)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">despesa de ICMS (D)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%; vertical-align: top;">(iv)</td> <td style="width: 80%; text-align: right;">22,56</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">custo do produto (D)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%; vertical-align: top;">(iii)</td> <td style="width: 80%; text-align: right;">82</td> </tr> </table>	despesa de ICMS (D)		(iv)	22,56	custo do produto (D)		(iii)	82		
ICMS a recuperar (Ac)																	
(i)	18																
	18 (v)																
despesa de ICMS (D)																	
(iv)	22,56																
custo do produto (D)																	
(iii)	82																

15. Valor resultante, para fins de simplificação, da retirada do DIFAL, a 6%, sobre o preço inicial, de R\$ 200,00.

Ao final do exercício, são (vi) apurados, com o reconhecimento da respectiva despesa, e (vii) pagos o IR e a CS do exercício, a R\$ 28,37. O resultado líquido final é de R\$ 55,07.

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">caixa (Ac)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; text-align: center;">100 (i)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;">(ii) 188</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; text-align: center;">4,56 (v)</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; text-align: center;">28,37 (vii)</td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">despesa de ICMS (D)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;">(iv) 22,56</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">custo do produto (D)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;">(iii) 82</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> </tr> </table>	caixa (Ac)			100 (i)	(ii) 188	4,56 (v)		28,37 (vii)	despesa de ICMS (D)		(iv) 22,56		custo do produto (D)		(iii) 82		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">IR/CS a pagar (Pc)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;">(vii) 28,37</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; text-align: center;">28,37 (vi)</td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">receita (R)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;"></td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; text-align: center;">188 (ii)</td> </tr> </table> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">despesa de IR/CS (D)</td> </tr> <tr> <td style="width: 10%;">(vi) 28,37</td> <td style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;"></td> </tr> </table>	IR/CS a pagar (Pc)		(vii) 28,37	28,37 (vi)	receita (R)			188 (ii)	despesa de IR/CS (D)		(vi) 28,37	
caixa (Ac)																													
	100 (i)																												
(ii) 188	4,56 (v)																												
	28,37 (vii)																												
despesa de ICMS (D)																													
(iv) 22,56																													
custo do produto (D)																													
(iii) 82																													
IR/CS a pagar (Pc)																													
(vii) 28,37	28,37 (vi)																												
receita (R)																													
	188 (ii)																												
despesa de IR/CS (D)																													
(vi) 28,37																													

Observadas as esquematizações (contabilizações de cada cenário), pode-se apresentar um quadro comparativo entre as situações retratadas, para, em seguida, serem explorados o risco e as complicações inerentes aos cenários.

Cenários	Segundo	Quarto	Primeiro	Terceiro
Lucro	R\$ 62,04	R\$ 55,07	R\$ 54,12	R\$ 50,04

Do quadro comparativo, extrai-se uma intrigante conclusão: o lucro não remunera necessária e proporcionalmente o risco, de sorte que, não necessariamente, a situação de maior risco implicará a maior remuneração (pela assunção do risco). Explica-se.

Foram apresentados quatro cenários, nos quais há em três a manutenção do preço e em apenas um a redução do preço. No cenário em que há a redução do preço (quarto), há a assunção do maior risco pela empresa, na medida em que a glosa do DIFAL do preço praticado faz que não haja, inicialmente, reserva para suportar uma eventual cobrança (futura) do imposto.

Sob outra ótica, o acréscimo de vendas acarretado pela minoração do preço do produto, que gerou a conquista de consumidores (conquista de mercado),

deve ser de tal ordem que a quantidade de produtos vendidos a mais “compense” a empresa pela prática de um preço menor e, ao final do exercício, esse acréscimo de vendas seja refletido numa receita maior, que (i) supere inclusive a receita final em qualquer dos outros cenários, (ii) remunere (bem) seus sócios e, se possível, (iii) seja suficiente a formar uma reserva financeira para resguardar a empresa em relação à eventual cobrança do imposto, o que, à evidência, torna ainda mais complexa a equação.

Aqui, surge – quase intuitivamente – uma dúvida: mesmo com o uso das projeções mais exatas possíveis, é realmente possível projetar um aumento na quantidade de produtos vendidos? A resposta parece ser negativa, pois podem existir inúmeras variáveis que impactam o mercado no qual o produto é vendido e que fogem do alcance de advogados, contadores e economistas¹⁶. Então, a redução do preço – por incrível que pareça – não significa necessariamente uma boa estratégia por parte da empresa e não apresenta como uma consequência necessária um aumento, ao final, de receita.

Visto isso, pode-se começar a entender o porquê de muitas empresas apresentarem certa resistência a ingressar com medidas judiciais que possam apresentar algum reflexo em seu preço. Mas, esse é só o início do processo de compreensão.

O segundo cenário reflete o maior lucro possível, dado que, sem o recolhimento do DIFAL, o imposto se transforma em lucro da empresa e, conseqüentemente, dividendo. Porém, a distribuição do antigo imposto como dividendo deixa a empresa fragilizada em relação à eventual cobrança (futura) do imposto, o que, a depender do contexto, será refletido em despesa futura e maior – dado o acréscimo de multa e juros ao principal –, de modo a transferir a responsabilidade para o próximo corpo diretivo da empresa, possivelmente minando-o frente aos sócios e causando desgastes aos próprios sócios.

Além disso, conta-se, hoje, em razão da maior sofisticação das obrigações acessórias¹⁷ e da maior compreensão do consumidor a respeito da operação

16. Nesse sentido, veja-se a lição de Adam Smith: “[...] Os lucros são tão flutuantes que nem a pessoa que exerce um negócio específico é sempre capaz de dizer qual foi a média de seu lucro anual; o lucro é afetado não apenas por cada variação de preço das mercadorias com as quais trabalha, mas pela boa ou má sorte tanto de seus rivais quanto de seus clientes, e por mil outros acidentes a que estão sujeitas as mercadorias quando transportadas – ou por mar ou por terra – ou mesmo quando são guardadas em armazéns. O lucro varia, portanto, não só de ano para ano, mas de dia para dia e quase de hora em hora. [...]” (SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Prefácio, notas e revisão técnica de Mauricio Chalfin Coutinho. Tradução de Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2022. p. 119).

17. Cabe esclarecer que tanto a nota fiscal quanto o (seu) XML podem fornecer, no mínimo, indícios de que se está diante de operação em que não houve o recolhimento de um ou mais tributos.

realizada, com um fator externo à relação jurídico-tributária de grande relevância: o (comportamento do) consumidor (parceiro de negócios).

É dizer, o consumidor final, especialmente o de relações contínuas e sucessivas com o vendedor, ao saber que este pratica o mesmo preço a uma condição menos onerosa, tolerará essa prática ou pressionará o fornecedor ao ponto de que este reduza o preço ou recolha o imposto?

Novamente, o desenvolvimento do cenário retrata uma situação em que o fator determinante da decisão foge da simples relação jurídico-tributária e dos razonetes, o que reforça a necessidade de interação entre as três áreas de conhecimento apontadas neste texto e, mais, leva a tributação de um simples componente do preço ao momento de decisão sobre o preço. Mas, as reflexões não param por aqui.

Para se resguardar de uma futura (e eventual) cobrança do DIFAL e seu pagamento, poderia a empresa constituir uma provisão no exato valor do imposto, que, periodicamente, seria atualizada de acordo com o fator de correção e juros aplicáveis ao imposto¹⁸, cujo impacto no resultado seria igualmente periódico, na proporção em que correção e juros fossem reconhecidos.

No entanto, essa precaução conduziria a empresa ao menor lucro líquido dos quatro cenários e, conseqüentemente, ao menor dividendo possível aos sócios, além de não minorar o risco referente à cobrança do imposto, apesar de, em tese, minorar o impacto sobre o caixa da empresa. No mais, a empresa pode se deparar com o risco apresentado para o cenário anterior, qual seja: o (comportamento do) consumidor, especialmente aquele que possui relação prolongada com a empresa.

Em razão do que foi até agora exposto, passa a emergir uma dúvida: seria "bom" o pagamento de uma exação questionável? Certamente, não. E, nunca o será.

No entanto, o pagamento pode se mostrar a medida mais adequada à empresa, pois tanto a redução do preço quanto a manutenção do preço, com a "transformação" do imposto em lucro, acarretam riscos difíceis de serem suportados e mensurados. Além disso, o recolhimento do DIFAL e sua manutenção no preço – já que, ao cabo, o consumidor final é o último elo de toda a cadeia a arcar com seu ônus – podem gerar o segundo menor lucro ou o terceiro maior lucro dos cenários, a depender da ótica empregada.

Tem-se, então, que o pagamento de uma exação indevida pode – por mais paradoxal que seja frente à lógica de um sistema jurídico – ser a atitude

18. Em regra, não superior à Taxa Selic do período.

empresarial mais adequada à determinada situação, ao ponto de eliminar riscos, conferir maior previsibilidade à operação da empresa e manter a harmonia de uma relação econômica/negocial.

Daí, torna-se mais fácil compreender não só a resistência de algumas empresas a determinadas atitudes, mas, principalmente, o porquê da profusão, por anos, de normas inconstitucionais e/ou ilegais vigentes no ordenamento jurídico.

5 CONCLUSÃO

Ciente de que o ICMS compõe o preço praticado nas operações, é natural que sejam adotadas medidas que possam reduzi-lo, principalmente em situações em que a cobrança do imposto se mostra controversa, como o é o DIFAL para o ano de 2022.

No entanto, por mais estranho que possa parecer, a manutenção do preço e, principalmente, do recolhimento do ICMS controvertido pode se mostrar uma estratégia empresarial adequada para o mercado brasileiro, dado que a manutenção do preço, com a transformação da parcela do imposto em lucro, e a redução do preço, para a conquista de mercado, são situações que trazem riscos de difícil mensuração, o que, também, auxilia a compreender a eventual resistência das empresas a adotar medidas judiciais tendentes a discutir exações controvertidas que possam impactar os seus preços.

A título de conclusão, e em meio a tantas reflexões, há uma certeza: a tributação interage com outras áreas – o que requer do militante na área uma visão mais ampla dos contextos que se impõem –, e deve ser alçada ao posto de decisão em qualquer empresa.

6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 24 jun. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 18, de dezembro de 1965. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 6 dez. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em: 24 jun. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 87, de abril de 2015. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 abr. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm>. Acesso em: 24 jun. 2022.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

HERRMANN JUNIOR, Frederico. **Contabilidade superior**: teoria econômica da contabilidade. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1954.

MANKIW, Nicholas Gregory. **Introdução à economia**. Tradução da 8ª edição norte-americana por: Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima, Ez2 Translate; Revisão técnica: Manuel José Nunes Pinto. São Paulo: CENGAGE, 2021.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 9. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2020.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Prefácio, notas e revisão técnica de Mauricio Chalfin Coutinho. Tradução de Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2022.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. rev. aum. e atual. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.

YANASE, João. **Custos e formação de preços**: importante ferramenta para tomada de decisões. São Paulo: Trevisan Editora, 2018.