

Cartilha

A substituição tributária aplicada ao vidro plano

Consultoria tributária: Roberto de Campos

Data da última atualização: 01-02-2020

Sumário

1. NOÇÕES GERAIS

1. Quais os principais dispositivos legais que preveem o regime de substituição tributária?
2. Qual o conceito de substituição tributária?
3. Quais os tipos de substituição tributária?
4. Qual a conceituação de contribuinte substituto e contribuinte substituído?
5. Quais os contribuintes responsáveis por substituição tributária?
6. A substituição tributária confunde-se com sujeição passiva?
7. Em quais casos não se aplica a substituição tributária ao setor de vidros planos? E em quais casos se aplica?
8. Qual o objetivo de se instituir esse regime por parte dos Estados?
9. Qual a diferença entre IVA e MVA?
10. Como fica a substituição tributária para mercadorias bonificadas? É obrigatório o destaque da substituição tributária?

II. COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DAS FÓRMULAS APLICADAS

1. Qual é a base de cálculo no regime de substituição tributária para os vidros planos e seus produtos?
2. Como deverá ser calculado o imposto devido por substituição tributária no setor de vidros planos?
3. Qual a legislação que define as MVA-ST a serem aplicadas no cálculo do imposto?

III. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – AQUISIÇÃO DE OUTRO ESTADO E VENDA PARA OUTRO ESTADO

1. Qual é o procedimento que o contribuinte deve adotar quanto ao recolhimento do ICMS nas operações interestaduais?
2. Para que finalidade foi criada a "MVA-ST Ajustada"?
3. Como se calcula uma "MVA-ST Ajustada"?
4. Por que as MVA-ST do ES e de PR são diferentes?
5. Como se calcula a ST para clientes que tem Inscrição Na Suframa e que estão localizados nas Cidades de Macapá e Santana no estado do Amapá, cidades que pertencem a área de livre comércio?
6. Quais Estados têm protocolos entre si no ramo do vidro plano?
7. Quais são as MVA-ST em vigor, para os itens de vidro plano?
8. Quem é o responsável pelo recolhimento do ICMS-ST em vendas para outros Estados quando não há convênio entre os Estados?
9. Qual é a alíquota interna do Rio de Janeiro para se achar a MVA-ST ajustada?
10. Como se faz o cálculo do FECF do Rio de Janeiro?
11. Por que há dificuldade de se interpretar venda para as construtoras?
12. Quais as medidas que devo tomar quando for vender para outros Estados e não sei se a empresa é contribuinte ou não?
13. Como fica a venda para empresas optantes pelo Simples Nacional?
14. Qual é o procedimento para o cálculo de 'ICMS-ST' em vendas que necessitam emissão de duas notas fiscais (uma de simples faturamento, para entrega futura, e outra de remessa), como as feitas por meio do cartão BNDES ou outras formas de crédito?
15. Os itens sujeitos a ST são iguais em todos os estados?
16. Como se calcula a ST no estado de MT?
17. O que é código CEST?
18. Quais são os códigos CEST para o vidro?

IV. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS

- 1.** Como deverá proceder o adquirente de vidros planos e de seus produtos que efetuar devolução de mercadorias de fornecedor que tenha recolhido o imposto por antecipação?
- 2.** Qual é o procedimento a ser adotado pelo fornecedor de mercadoria sujeita à antecipação do ICMS, no recebimento dessa em devolução?

V. LEVANTAMENTO DE ESTOQUE

- 1.** No levantamento do estoque, para a adoção do sistema de substituição tributária, qual foi a MVA-ST utilizada?
- 2.** No levantamento de estoque, para a adoção do sistema de substituição tributária, deveria ser utilizada a "MVA-ST Ajustada" quando o estabelecimento possuísse em seu estoque mercadorias provenientes de outro Estado?

1. NOÇÕES GERAIS

1. Quais os principais dispositivos legais que preveem o regime de Substituição Tributária?

A substituição tributária está prevista na *Constituição Federal (CF)*, em seu artigo 150, § 7º, a qual dispõe que: "A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurado à imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido".

A *CF* determina, ainda, que cabe à lei complementar dispor sobre a substituição tributária do ICMS (art. 155, § 2º, XII, "b").

Nesse sentido, a *Lei Complementar nº 87*, de 13-9-1996, em seu artigo 9º, estabelece que, para a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais, faz-se necessário acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

O *Convênio ICMS nº 81*, de 10-9-1993, foi aprovado para disciplinar as normas gerais a serem observadas nesses acordos firmados entre os Estados.

Importante ressaltar que, não obstante as polêmicas geradas por esse regime para a cobrança do ICMS antecipadamente, essa sistemática já foi objeto de diversas batalhas judiciais, cujo resultado foi o reconhecimento de sua constitucionalidade.

2. Qual é o conceito de substituição tributária?

Substituição tributária é um regime que consiste em obrigar alguém a pagar, através de lei, não apenas o imposto atinente à operação por ele praticada, mas, também, o relativo à operação ou operações posteriores. Ou seja, a lei altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, conferindo a terceiro, que não aquele que praticou o fato gerador diretamente, mas que possui vinculação indireta com aquele que deu causa ao fato.

3. Quais são os tipos de substituição tributária?

De acordo com a *Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir)*, o legislador de cada Unidade Federada é competente para atribuir ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido nas operações ou prestações, sejam *(I)* antecedentes, *(II)* concomitantes ou *(III)* subsequentes.

Dessa feita, podemos entender que há três tipos de substituição tributária:

- I) Antecedentes (para trás)** – o legislador atribui a um determinado contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do ICMS em relação às operações anteriores. Nessa espécie, encontra-se o DIFERIMENTO;
- II) Concomitante**, que se caracteriza pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do ICMS a concomitante, outro contribuinte e não àquele que esteja realizando a operação/prestação, concomitante à ocorrência do fato gerador. Nessa espécie, encontra-se a Substituição Tributária dos Serviços de Transportes; e, finalmente,
- III) Subsequente (para frente)**, na qual o sujeito passivo recolhe os dois impostos: o devido pelas operações próprias e o devido pelas operações subsequentes, anteriormente à ocorrência do fato gerador.

4. Qual é a conceituação de contribuinte substituto e contribuinte substituído?

Contribuinte substituto é aquele ao qual a legislação determina que se torne o responsável pelo recolhimento do imposto, embora não tenha ligação direta com a ocorrência do fato gerador. Já contribuinte substituído é aquele que dá causa ao fato gerador, mas fica dispensado do recolhimento do imposto, visto que a legislação o dispensa dessa obrigação, atribuindo-a ao substituto.

5. Quais são os contribuintes responsáveis pela substituição tributária?

Nos RICMS de cada Estado constam quais são os contribuintes responsáveis, substitutos, sendo que em sua grande maioria são:

- a) O fabricante, importador ou arrematante de mercadoria importada do exterior e ou apreendida e arrematada;
- b) Qualquer estabelecimento que tenha recebido de outro Estado ou do Distrito Federal, mercadoria sujeita à substituição tributária sem a retenção antecipada do imposto.

6. A substituição tributária confunde-se com sujeição passiva?

Sim. A substituição tributária reveste-se de sujeição passiva. Ou seja, a responsabilidade pelo cumprimento da prestação pecuniária (pagamento) e das obrigações acessórias (escrituração dos livros fiscais, emissão de documentos fiscais, etc.) não é do contribuinte, mas sim de uma terceira pessoa que não tem relação direta com o fato gerador, sendo, provavelmente, a primeira da cadeia econômica, nos termos preceituados pelo *Código Tributário Nacional (CTN)*, em seu artigo 121, parágrafo único, incisos I e II.

Determina, ainda, o *CTN*, no artigo 128 que "*sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a esta em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*"

Nesse contexto é que deve ser examinada a "substituição tributária para frente", que se apoia na figura do "fato gerador presumido", devidamente referido no parágrafo 7º do artigo 150 da *Constituição Federal*, retro transcrito.

7. Em quais casos não se aplica a substituição tributária ao setor de vidros planos? E em quais casos aplica-se?

Os Estados que têm substituição tributária nessa data consideram que não é exigível o recolhimento do ICMS devido por antecipação, em caso de entrada de mercadorias em seu território destinadas à:

- a) integração ou consumo em processo de industrialização;
- b) outro estabelecimento do mesmo titular, desde que não varejista;
- c) 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;

Veja resumo nas tabelas nas próximas páginas

* Em MG, a ST é cobrada sobre vidro plano, mesmo que se destine a processo industrial. (Vide Art. 110 do Anexo XV do RICMS)

Art. 110 – A substituição tributária nas operações subsequentes com as mercadorias de que tratam os itens 33.0 a 38.0 e 80.0 capítulo 10 da Parte 2 deste Anexo aplica-se também nas saídas destinadas a estabelecimento industrial fabricante de artefatos de que tais mercadorias sejam componentes.

(1069) *Parágrafo único* – Para efeitos de aplicação do disposto neste artigo, não se consideram artefatos as chapas de vidros planos resultantes dos processos de têmpera, laminação, lapidação ou flotagem, realizados em estabelecimento industrial fabricante.

VM: Valor da Mercadoria

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados

GNRE: Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais.

Tipo de cliente: PESSOA FÍSICA

| CNPJ/CPF | INSCRIÇÃO ESTADUAL | ATIVIDADE | ESTADO DO CLIENTE | FINALIDADE | ST | BASE ICMS Próprio | ALÍQUOTA ICMS Próprio |
|--|--------------------|--------------------|--|---------------------|------------------------|-------------------|------------------------------------|
| CPF | Não tem | Consumidor | Qualquer UF | Só pode ser consumo | Nunca | VM + IPI | Aliq. Int. da UF do vendedor |
| Tipo de cliente: Serviços | | | | | | | |
| CNPJ/CPF | INSCRIÇÃO ESTADUAL | ATIVIDADE | ESTADO DO CLIENTE | FINALIDADE | ST | BASE ICMS Próprio | ALÍQUOTA ICMS Próprio |
| CNPJ | Não tem | Qualquer (serviço) | Qualquer UF | Só pode ser consumo | Nunca | VM + IPI | Aliq. Int. da UF do vendedor |
| Tipo de cliente: INDÚSTRIA (inclusive indústrias processadoras de vidros) | | | | | | | |
| CNPJ/CPF | INSCRIÇÃO ESTADUAL | ATIVIDADE | ESTADO DO CLIENTE | FINALIDADE | ST | BASE ICMS Próprio | ALÍQUOTA ICMS Próprio |
| CNPJ | Tem | Indústria | Mesma UF | Consumo | Nunca | VM + IPI | Aliq. Int. da UF do vendedor |
| CNPJ | Tem | Indústria | Outra UF com protocolo | Consumo | Diferença de alíquota | VM + IPI | Aliq. Da Região da UF do comprador |
| CNPJ | Tem | Indústria | Outra UF sem protocolo | Consumo | Nunca | VM + IPI | Aliq. Da Região da UF do comprador |
| CNPJ | Tem | Indústria | Mesma UF menos MG | Processo indl. | Nunca | VM | Aliq. Int. da UF do vendedor |
| CNPJ | Tem | Indústria | Outra UF com ou sem protocolo menos MG | Processo indl. | Nunca | VM | Aliq. Da Região da UF do comprador |
| CNPJ | Tem | Indústria | MG | Processo indl. | * Não na nota/separado | VM | 12% |

| Tipo de cliente: COMÉRCIO (inclusive distribuidores/vidraçarias) | | | | | | | |
|---|---------------------------|------------------|---|-------------------|-----------------------|--------------------------|------------------------------------|
| CNPJ/CPF | INSCRIÇÃO ESTADUAL | ATIVIDADE | ESTADO DO CLIENTE | FINALIDADE | ST | BASE ICMS Próprio | ALÍQUOTA ICMS Próprio |
| CNPJ | Tem | Comércio | Mesma UF | Consumo | Nunca | VM + IPI | Aliq. Int. da UF do vendedor |
| CNPJ | Tem | Comércio | Outra UF com protocolo | Consumo | Diferença de alíquota | VM + IPI | Aliq. Da Região da UF do comprador |
| CNPJ | Tem | Comércio | Outra UF sem protocolo | Consumo | Nunca | VM + IPI | Aliq. Da Região da UF do Comprador |
| CNPJ | Tem | Comércio | Mesma UF | Comercialização | Sempre | VM | Aliq.Int. da UF do Vendedor |
| CNPJ | Tem | Comércio | Outra UF com protocolo | Comercialização | Sempre | VM | Aliq. Da Região da UF do Comprador |
| CNPJ | Tem | Comércio | Outra UF que tenha ST mas não tenha protocolo | Comercialização | Nunca na Nota/GNRE | VM | Aliq. Da Região da UF do Comprador |
| CNPJ | Tem | Comércio | Outra UF que não tem ST | Comercialização | Nunca | VM | Aliq. Da Região da UF do Comprador |

8. Qual é o objetivo de se instituir esse regime por parte dos Estados?

A Substituição Tributária, também conhecida por Substituição Tributária para frente, visa a facilitar e a tornar mais eficiente a arrecadação do ICMS, pois, considerando-se que a cadeia econômica é composta por sucessivas operações relativas à circulação de mercadorias e que apenas na primeira delas fica o contribuinte obrigado a efetuar o recolhimento por todas as operações posteriores, o controle da fiscalização torna-se mais simples e eficaz.

Esse instituto surgiu quando ficou consignada pelos Estados a desigualdade quantitativa entre revendedores e fabricantes. Ou seja, verificou-se que havia muitos revendedores e poucos fabricantes para circulação de determinadas mercadorias, tais como cigarros, refrigerantes, sorvetes, veículos, etc. Com o intuito de garantir o recolhimento do ICMS em todas as operações ocorridas desde o momento da fabricação até o consumidor final, os Estados-membros da Federação instituíram, para alguns produtos, o regime de substituição tributária, atribuindo ao fabricante, importador ou distribuidor, conforme o caso, o recolhimento do imposto das operações subsequentes a serem realizadas.

9. Qual é a diferença entre IVA e MVA?

Na prática, não há nenhuma. É só a forma de se chamar os índices encontrados para cálculo da ST. IVA: Índice de Valor Adicionado. MVA: Margem de Valor Agregado. O Estado de São Paulo em suas portarias utiliza normalmente a expressão IVA-ST: Índice de Valor Adicionado Setorial. Já nos protocolos entre os Estados costuma-se utilizar MVA.

10. Como fica a ST para mercadorias bonificadas? É obrigatório o destaque da ST?

Quando o emitente resolve dar, em vez de descontos em valores, bonificações em mercadoria e essas mercadorias estão sujeitas à ST, o emitente é obrigado a efetuar o recolhimento desse ICMS. O entendimento é que a mercadoria se destina à venda, portanto, sujeita à cobrança da ST. Já houve uma empresa multinacional que entrou na justiça questionando essa situação e perdeu a causa para a Fazenda estadual de Minas Gerais, por decisão da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

II. DA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DAS FÓRMULAS APLICADAS

1. Qual a base de cálculo, no regime de substituição tributária, para os vidros planos e seus produtos?

Em todos os Estados que têm substituição tributária, até esta data, é: *o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos, os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem agregado estabelecido conforme disposto pela legislação em cada caso.*”

O ICMS devido nas etapas posteriores é calculado com base em Margem de Valor Agregado (MVA) que deve refletir, em tese, o efetivo percentual de lucratividade da cadeia do produto objeto de substituição tributária, desde a produção da mercadoria até o seu consumo final.

2. Como deverá ser calculado o imposto devido por substituição tributária no setor de vidros planos?

No caso dos vidros planos, sempre é pela margem de valor agregado estabelecido pela legislação. A fórmula de cálculo é a seguinte:

$$IA = VA \times (1 + MVA-ST) \times ALIQ - IC, \text{ onde:}$$

IA é o imposto a ser recolhido por antecipação;

VA é o valor constante no documento fiscal relativo à entrada, acrescido dos valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos suportados pelo contribuinte;

MVA-ST é a margem de valor agregado;

ALQ é a alíquota interna aplicável;

IC é o imposto cobrado na operação anterior.

Quando o substituto for empresa optante do simples o IC será calculado como se este fosse uma empresa optante do RPA (regime periódico de apuração).

3. Qual é a legislação que define as MVA-ST a serem aplicadas no cálculo do imposto?

Cada Estado define a MVA-ST a ser utilizada de acordo com o tipo de produto.

Para os itens de vidro plano são os seguintes:

Clique sobre o texto para acessar a íntegra de cada legislação:

| ESTADO | Legislação |
|--------|--|
| AC | Decreto nº 4.050, de 11.06.2012 – DOE AC de 12.06.2012 |
| AL | CAP II DO TIT.I DO LIVRO II DO RICMS ART. 480-E |
| AP | Anexo XIV do RICMS decreto 2269/98 |
| BA | Decreto Estadual 16499/15 |
| DF | Lei Nº 1.254, de 08.11.1996 ART 24 e Anexo IV do Decreto 18955 caderno I |
| ES | Decreto 3219-R e RICMS Capítulo I do Título II sessões XXVI |
| MG | Anexo XV capítulo XV e parte 2 item 10 |
| MT | Decreto 312/2019, Portaria Sefaz 195/2019 |
| PE | Decreto 35678 de 13/10/2010 |
| PB | Decreto 33.808 de 01/04/2013 |
| PR | Decreto 3949 de 27/02/2012 e RICMS- PR ARTIGOS 65 e 481 |
| RS | Livro III, Título III, Capítulo II." Item XXXV do RICMS do Rio Grande do SUL |
| RJ | Anexo Único do Livro II do RICMS do Rio de Janeiro |
| SE | Decreto 28199 de 30/11/2011 |
| SP | Artigo 313 Y do RICMS de São Paulo |

III. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – AQUISIÇÃO DE OUTRO ESTADO

1. Qual procedimento o contribuinte deve adotar quanto ao recolhimento do ICMS nas operações interestaduais?

Os Estados que hoje têm a substituição tributária, na entrada da mercadoria em seu território, advinda de outro Estado não signatário de acordo (sem protocolo), exigem o recolhimento antecipadamente, por meio de *Guia de Arrecadação de ICMS* ou *GNRE*,

2. Para que finalidade foi criada a "MVA-ST Ajustada"?

Os Estados pressupõem que o empresário, ao vender para outro Estado da Federação, dá um desconto proporcional à diferença entre as alíquotas de ICMS estadual e interestadual, ou seja:

IV. Um empresário industrial, com sede no Estado de São Paulo, que vende uma mercadoria para um comerciante localizado no mesmo Estado por R\$ 1.000,00 fica com uma renda bruta para apuração de demais custos no valor de R\$ 820,00, vejamos:

| | |
|--|-------------------|
| Valor da mercadoria/Base de cálculo do ICMS: | R\$ 1.000,00 |
| (-) 18 % de ICMS | R\$ <u>180,00</u> |
| Renda Bruta | R\$ 820,00 |

V. Esse mesmo empresário industrial, vendendo a mesma mercadoria para outro Estado da região tributária Sul e Sudeste, o Estado supõe que ele dá um desconto de 6,818% proporcional à diferença da alíquota interestadual de tal forma que fique com a mesma renda bruta para apuração dos demais custos, vejamos:

| | |
|-----------------------------|-------------------|
| Valor da Mercadoria | R\$ 1.000,00 |
| Desconto de 6,818 % | R\$ <u>68,18</u> |
| Base de Cálculo do ICMS | R\$ 931,82 |
| (-) 12 % ICMS interestadual | R\$ <u>111,82</u> |
| Renda Bruta | R\$ 820,00 |

A prática desse desconto, conforme visto acima, não dá diferença na renda bruta para apuração de outros custos. Contudo, sabemos que nem todas as empresas o praticam por razões de ordem comercial (o Estado toma esse mesmo princípio para o caso de compra de outro Estado).

Partindo desse raciocínio de preços de venda, se não houvesse o cálculo do ajuste das MVA-ST, a base de cálculo do ICMS e o valor do ICMS ficariam maiores quando a empresa comprasse de fabricantes de seu próprio Estado. Vejamos isso tomando como exemplo:

- uma MVA-ST de 30%,
- IPI de 10%,
- uma compra efetuada por empresário comerciante de São Paulo,
- na primeira coluna comprando de um industrial de São Paulo,
- nas duas colunas seguintes de outro Estado da região tributária Sul e Sudeste, com alíquota interna de 18%, alíquota interestadual de 12%,
- praticando o desconto da diferença entre as alíquotas interna e interestadual,
- Alíquota interna do produto em São Paulo de 18 %.

| | 1 | 2 | 3 |
|--------------------------------|-----------------|--|--|
| DESCRIÇÃO DO CAMPO | SP – SP | REG. TRIB. SUL P/ – SP SEM AJUSTE DA MVA-ST | REG. TRIB. SUL P/ – SP COM AJUSTE DA MVA-ST |
| BASE DE CÁLCULO DO ICMS | 1.000,00 | 931,82 | 931,82 |
| ALÍQUOTA DO ICMS | 18% | 12% | 12% |
| VALOR DO ICMS | 180,00 | 111,82 | 111,82 |
| | | | |
| VALOR DA MERC. + IPI | 1.100,00 | 1.025,00 | 1.025,00 |
| MVA-ST % | 30 % | 30 % | 39,5122 % |
| VALOR DO MVA-st | 330,00 | 307,50 | 405,00 |
| + | 1.100,00 | 1.025,00 | 1.025,00 |
| = BASE DE CALCULO DA ST | 1.430,00 | 1.332,50 | 1.430,00 |
| ALÍQUOTA INTERNA DE SP | 18 % | 18 % | 18% |
| | | | |
| ICMS BRUTO | 257,40 | 239,85 | 257,40 |

Pelo quadro acima, podemos perceber que, se não houvesse o ajuste da MVA-ST, o industrial localizado no mesmo Estado do comerciante ficaria com suas vendas prejudicadas, pois sua carga tributária sobre o produto seria maior (VIDE CAMPO ICMS BRUTO DA COLUNA 1 COMPARADO COM A COLUNA 2). Com o cálculo da MVA-ST ajustada, percebe-se que essa desproporção desaparece (VIDE CAMPO ICMS BRUTO DA COLUNA 1 COMPARADO COM A COLUNA 3).

Em função disso, os Estados, com o intuito de proteger suas indústrias internas, criaram a MVA-ST ajustada, que nada mais é do que uma fórmula matemática para equipar as bases de cálculo, ou seja, inutilizar o desconto de 6,818%, que, supostamente, todas as empresas dão, na apuração da base de cálculo da ST.

3. Como se calcula uma MVA-ST ajustada?

A fórmula como tem sido publicada é:

“MVA-ST ajustada = $[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$ ”, onde:

- I** – “MVA-ST original” é a margem de valor agregado indicada no *Anexo Único* desse protocolo;
- II** – “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;
- III** – “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota prevista para as operações substituídas na unidade federada de destino.

Vejamos a seguir alguns exemplos práticos:

1. Tomando por base:

- a)** MVA-ST de 30 %, (que é igual ao índice matemático de $0,30 = 30 / 100$)
 - b)** Produto com alíquota interestadual de 12 % (que é igual ao índice matemático de $0,12 = 12 / 100$)
 - c)** Produto com alíquota interna de 18 % (que é igual ao índice matemático de $0,18 = 18/100$)
- MVA-ST ajustada = $[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1$
MVA-ST ajustada = $[(1 + 0,30) \times (1 - 0,12) / (1 - 0,18)] - 1$
MVA-ST ajustada = $[(1,30) \times (0,88) / (0,82)] - 1$
MVA-ST ajustada = $[1,144 / (0,82)] - 1$
MVA-ST ajustada = $[1,395122] - 1$
MVA-ST ajustada = 0,395122
MVA-ST ajustada = 39,5122 % ($0,395122 \times 100$)

Partindo-se desse raciocínio, poderemos achar qualquer MVA-ST ajustada, desde que tenhamos disponíveis as informações: a) MVA-ST do convênio ou protocolo, b) alíquota interestadual de saída, c) a alíquota interna do Estado de destino. A MVA-ST é conhecida por ocasião da assinatura do convênio; a alíquota interestadual é aquela que já praticamos quando em venda para o Estado de destino; o grande problema é a alíquota interna de cada Estado, que, para sabermos, temos de conhecer o REGULAMENTO DO ICMS do Estado de destino, o que traz para a empresa substituta (vendedora) uma responsabilidade muito grande. Em alguns casos, é mais fácil o vendedor ligar para um cliente de sua confiança do Estado de destino e lhe perguntar qual é a alíquota que ele pratica por ocasião da venda interna daquele produto e se este tem base de cálculo reduzida, sendo que esta segunda informação será utilizada na hora do cálculo do ICMS-ST.

4. Por que as MVA-ST ajustadas de ES e de PR são diferentes?

Porque a alíquota interna do PR é de 18%, enquanto a alíquota interna do ES é de 17%.

5. Como se calcula a ST para clientes que tem Inscrição na Suframa e que estão localizados nas Cidades de Macapá e Santana no estado do Amapá, cidades que pertencem a área de livre comércio?

No caso destes clientes, quando se fatura materiais destinados à revenda dá-se o desconto do ICMS na NF-e, então o cálculo será feito aplicando-se o MVA-ajustado sobre o valor da mercadoria deduzido o ICMS, da base encontrada se aplica diretamente a alíquota interna do produto 17% sem nenhuma dedução. Exemplo, uma empresa vendedora localizada no estado de SP:

| | |
|--|--------------|
| Valor da mercadoria + frete (NCM 70.03): | R\$ 1.000,00 |
| (-) ICMS 7% | R\$ 70,00 |
| Valor da Mercadoria líquida | R\$ 930,00 |
| MVA-Ajustado 55,75% | |
| Base de Cálculo da ST | R\$ 1.448,48 |
| Alíquota Interna 17% | R\$ 246,24 |

ICMS-ST: R\$ 246,24 - R\$ 70,00 = R\$ 176,24

Valor total da NF-e R\$ 930,00 + R\$ 176,24 = **R\$ 1.106,24**

6. Quais Estados têm protocolos entre si no ramo de vidro plano?

Segue quadro demonstrativo na próxima página:

TABELA DE PROTOCOLOS VIGENTES (VIDE ANEXO I)

OBS. O protocolo 11/2008 ainda não foi alterado para acrescentar todas NCMs do vidro, o que causa duplo entendimento se entre os estados de SP e MT se tem ou não ST destacado em NF-e. Somente consta 7005.

7. Quais são as MVA-ST em vigor, para os itens de vidro plano?

Abaixo tem-se a tabela com os MVA-ST dos Estados. A coluna MVA-ST é o MVA interno vigente. A coluna MVA-AJ é o percentual que se deve utilizar para compras vindas de outros Estados, com alíquotas de 7% e 12%.

| UF | ALÍQUOTA INTERNA | 7003 | | | 7005 | | | 7007.19 | | |
|----|------------------|--------------------|---------------------|----------------------|--------------------|---------------------|----------------------|--------------------|---------------------|----------------------|
| | | Vidro impresso | | | Vidro float | | | Vidro temperado | | |
| | | MVA-ST (%) INTERNO | MVA-AJ (%) ALIQ. 7% | MVA-AJ (%) ALIQ. 12% | MVA-ST (%) INTERNO | MVA-AJ (%) ALIQ. 7% | MVA-AJ (%) ALIQ. 12% | MVA-ST (%) INTERNO | MVA-AJ (%) ALIQ. 7% | MVA-AJ (%) ALIQ. 12% |
| AC | 17 | 39 | 55,75 | 47,37 | 39 | 55,75 | 47,37 | 36 | 52,39 | 44,19 |
| AL | 17+1 | 42 | 61,05 | 52,39 | 45 | 64,45 | 55,61 | 44 | 63,32 | 54,54 |
| AP | 18 | 39 | 57,65 | 49,17 | 39 | 57,65 | 49,17 | 36 | 54,24 | 45,95 |
| BA | 18 | 45 | 64,45 | 55,61 | 45 | 64,45 | 55,61 | 45 | 64,45 | 55,61 |
| DF | 12 | 39 | 46,90 | 39 | 39 | 46,90 | 39 | 36 | 45,84 | 36 |
| ES | 17 | 39 | 55,75 | 47,37 | 39 | 55,75 | 47,37 | 36 | 52,39 | 44,19 |
| MG | 18 | 40 | | 50,24 | 45 | | 55,61 | 45 | | 55,61 |
| MT | 17 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 |
| PB | 18 | 39 | 57,65 | 49,17 | 39 | 57,65 | 49,17 | 36 | 54,24 | 45,95 |
| PE | 18 | 42 | 61,05 | 52,39 | 45 | 64,45 | 55,61 | 44 | 63,32 | 54,54 |
| PR | 18 | 39 | | 49,17 | 45 | | 55,61 | 45 | | 55,61 |
| RS | 18 | 43 | | 53,46 | 52 | | 63,12 | 36 | | 45,95 |
| RJ | 18 + 2 | 42 | | 56,20 | 45 | | 59,50 | 44 | | 58,40 |
| SE | 18 | 39 | 57,65 | 49,17 | 39 | 57,65 | 49,17 | 36 | 54,24 | 45,95 |
| SP | 18 | 43 | | 53,46 | 52 | | 63,12 | 36 | | 45,95 |
| UF | ALÍQUOTA INTERNA | 7007.29.00 | | | 7008 | | | 7009 | | |
| | | Vidro laminado | | | Vidro insulado | | | Espelho | | |
| | | MVA-ST (%) INTERNO | MVA-AJ (%) ALIQ. 7% | MVA-AJ (%) ALIQ. 12% | MVA-ST (%) INTERNO | MVA-AJ (%) ALIQ. 7% | MVA-AJ (%) ALIQ. 12% | MVA-ST (%) INTERNO | MVA-AJ (%) ALIQ. 7% | MVA-AJ (%) ALIQ. 12% |
| AC | 17 | 39 | 55,75 | 47,37 | 50 | 68,07 | 59,04 | 37 | 53,51 | 45,25 |
| AL | 17+1 | 46 | 65,59 | 56,68 | 46 | 65,59 | 56,68 | 42 | 61,05 | 52,39 |
| AP | 18 | 39 | 57,65 | 49,17 | 50 | 70,12 | 60,98 | 40 | 58,78 | 50,24 |
| BA | 18 | 45 | 64,45 | 55,61 | 45 | 64,45 | 55,61 | 45 | 64,45 | 55,61 |
| DF | 12/18 | 39 | 46,90 | 39 | 50 | 70,12 | 60,98 | 37 | 55,38 | 47,02 |
| ES | 17 | 39 | 55,75 | 47,37 | 50 | 68,07 | 59,04 | 37 | 53,51 | 45,25 |
| MG | 18 | 45 | | 55,61 | 45 | | 55,61 | 40 | | 50,24 |
| MT | 17 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 |
| PB | 18 | 39 | 57,65 | 49,17 | 50 | 70,12 | 60,98 | 36,56 | 54,88 | 46,55 |
| PE | 18 | 46 | 65,59 | 56,68 | 46 | 65,59 | 56,68 | 42 | 61,05 | 52,39 |
| PR | 18 | 45 | | 55,61 | 45 | | 55,61 | 45 | | 55,61 |
| RS | 18 | 36 | | 45,95 | 62 | | 73,85 | 53 | | 64,20 |
| RJ | 18 + 2 | 46 | | 60,60 | 46 | | 60,60 | 42 | | 56,20 |
| SE | 18 | 39 | 57,65 | 49,17 | 50 | 70,12 | 60,98 | 37 | 55,38 | 47,02 |
| SP | 18 | 36 | | 45,95 | 62 | | 73,85 | 53 | | 64,20 |

TABELA DE MVAs PARA PRODUTOS IMPORTADOS OU TRANFORMADOS COM UTILIZAÇÃO DE PRODUTOS IMPORTADOS SUPERIORES A 40%, CONFORME DISPOSTO NOS AJUSTES DO SINIEF N^{os}. 19 e 20 DE 07/11/2012 QUE REGULAMENTAM O DISPOSTO NA RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL N^o. 13 DE 25/04/2012.

| UF | ALÍQUOTA INTERNA | 7003 Vidro impresso | | 7005 Vidro float | | 7007.19 Vidro temperado | |
|-----------|------------------|------------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|----------------------------|------------------------|
| | | MVA-ST (%) INTERNO | MVA-AJ (%) ALIQ. 4% | MVA-ST (%) INTERNO | MVA-AJ (%) ALIQ. 4% | MVA-ST (%) INTERNO | MVA-AJ (%) ALIQ. 4% |
| AC, ES | 17 | 39 | 60,77 | 39 | 60,77 | 36 | 57,30 |
| AP,PB, SE | 18 | 39 | 62,73 | 39 | 62,73 | 36 | 59,22 |
| AL | 17+1 | 42 | 66,24 | 45 | 69,76 | 44 | 68,59 |
| BA | 18 | 45 | 69,76 | 45 | 69,76 | 45 | 69,76 |
| DF | 12 | 39 | 51,64 | 39 | 51,64 | 36 | 50,55 |
| MG | 18 | 40 | 63,90 | 45 | 69,76 | 45 | 69,76 |
| MT | 17 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 |
| PE | 18 | 42 | 66,24 | 45 | 69,76 | 44 | 68,59 |
| PR | 18 | 39 | 62,73 | 45 | 69,76 | 45 | 69,76 |
| RJ | 18+2 | 42 | 70,40 | 45 | 74,00 | 44 | 72,80 |
| RS, SP | 18 | 43 | 67,41 | 52 | 77,95 | 36 | 59,22 |
| UF | ALÍQUOTA INTERNA | 7007.29.00 Vidro laminado | | 7008 Vidro insulado | | 7009 Espelho | |
| | | MVA-ST (%) INTERNO | MVA-AJ (%) ALIQ. 4% | MVA-ST (%) INTERNO | MVA-AJ (%) ALIQ. 4% | MVA-ST (%) INTERNO | MVA-AJ (%) ALIQ. 4% |
| AC, ES | 17 | 39 | 60,77 | 50 | 73,49 | 37 | 58,46 |
| SE | 18 | 39 | 62,73 | 50 | 75,61 | 37 | 60,39 |
| AP | 18 | 39 | 62,73 | 50 | 75,61 | 40 | 63,90 |
| AL | 17+1 | 46 | 70,93 | 46 | 70,93 | 42 | 66,24 |
| BA | 18 | 45 | 69,76 | 45 | 69,76 | 45 | 69,76 |
| DF | 12/18 | 39 | 51,64 | 50 | 75,61 | 37 | 60,39 |
| MG | 18 | 45 | 69,76 | 45 | 69,76 | 40 | 63,90 |
| MT | 17 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 | 52,14 |
| PB | 18 | 39 | 62,73 | 50 | 75,61 | 36,56 | 59,88 |
| PE | 18 | 46 | 70,93 | 46 | 70,93 | 42 | 66,24 |
| PR | 18 | 45 | 69,76 | 45 | 69,76 | 45 | 69,76 |
| RJ | 18+2 | 46 | 75,20 | 46 | 75,20 | 42 | 70,40 |
| RS, SP | 18 | 36 | 59,22 | 62 | 89,66 | 53 | 79,12 |

| | |
|------------|---|
| 7003 | Vidro vazado ou laminado, em chapas, folhas ou perfis, mesmo com camada absorvente, refletora ou não, mas sem qualquer outro trabalho. |
| 7005 | Vidro flotado e vidro desbastado ou polido em uma ou em ambas as faces, em chapas ou em folhas, mesmo com camada absorvente, refletora ou não, mas sem qualquer outro trabalho. |
| 7007.19.00 | Vidros temperados. |
| 7007.29.00 | Vidros laminados. |
| 7008 | Vidros isolantes de paredes múltiplas. |
| 7009 | Espelhos de vidro, mesmo emoldurados, excluídos os de uso automotivo. |

Conforme Convênio do ICMS 52/2017 (revogou 35/2011), as empresas vendedoras optantes do Simples Nacional não utilizam o MVA ajustado por ocasião de suas vendas destinadas para outros Estados que tem substituição tributária, com ou sem protocolo, independente se o destinatário é ou não optante do simples.

https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/cv052_17

8. Quem é o responsável pelo recolhimento do ICMS-ST em vendas para outros Estados quando não há protocolo entre os estados?

Quando há protocolo entre os Estados da empresa vendedora com o da empresa compradora, a responsabilidade é da empresa vendedora, que, além de destacar na Nota Fiscal a base de cálculo da substituição tributária e o ICMS-ST, tem de recolher a *GNRE* em seu nome e faturar para o cliente o ICMS-ST. Essa obrigação foi criada pelo [Convênio ICMS 81/93](#); e por isso em todos os RICMS consta que quando há protocolo a obrigação é da empresa vendedora.

Quando não há protocolo entre esses Estados, a responsabilidade é da empresa compradora, ficando vedado o destaque em Nota Fiscal do valor da base de cálculo da substituição tributária e do ICMS-ST. Algumas empresas, nesse caso, por acordo comercial, recolhem o ICMS-ST pelo cliente e combinam uma forma de ressarcimento. Quanto a isso, é importante lembrar que não há lei que obrigue a empresa vendedora, quando não há protocolo entre os Estados, a recolher esse ICMS – trata-se de puro acordo entre as partes. A empresa que assim o fizer deve recolher a guia em nome da empresa destinatária.

9. Qual é a alíquota interna do Rio de Janeiro para se achar a MVA-ST ajustada?

No anexo I do Livro II do RICMS do Rio de Janeiro, constam as MVA-ST ajustadas e estas foram calculadas com alíquota interna de 20% para contemplar o 2% do Fundo Estadual de Combate a Pobreza (FECP). Esse percentual foi de 1% até 27/03/2016.

10. Como se faz o cálculo do Fundo Estadual de Combate à Pobreza (FECF) do Rio de Janeiro?

| | |
|--|----------|
| ICMS PRÓPRIO | |
| Valor da base de cálculo do ICMS próprio | 1.000,00 |
| Multiplicado por 12% | X 12% |
| | 120,00 |
| BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA | |
| Valor da Mercadoria + IPI + Desp. Aces. + Frete + Seguro | 1.100,00 |
| Multiplicado por 43,00% (MVA Ajustado de 30%) | X 43,00% |
| | 473,00 |
| | + |
| | 1.100,00 |
| | 1.573,00 |
| CÁLCULO DO ICMS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA | |
| Base de Cálculo da Substituição Tributária | 1.573,00 |
| Multiplicado por 20% (Alíquota ICMS RJ) | X 20% |
| | 314,60 |
| Menos o ICMS próprio (destacado na NF-e) | - 120,00 |
| Total a ser recolhido | 194,60 |
| Menos o Fundo de Combate a Pobreza | - 31,46 |
| GNRE – ICMS | 163,14 |
| CÁLCULO DO ICMS DO FUNDO DE COMBATE A POBREZA | |
| Base de cálculo da Substituição Tributária | 1.573,00 |
| Multiplicado por 2% | X 2% |
| | 31,46 |
| FORMA DE COBRANÇA | |
| Valor da ST a ser cobrado na NF-e | 194,60 |

11. Por que a dificuldade de se interpretar venda para as construtoras?

Cada Estado tem uma legislação específica para construtoras, com regras parecidas, mas não totalmente iguais, o que obriga a empresa vendedora a se informar de como elas funcionam em seus Estados.

12. Quais as medidas que devo tomar quando for vender para outros Estados e não sei se a empresa é contribuinte ou não?

Esta dúvida está ligada mais às construtoras. Nesse caso, é importante que se peça uma declaração dessa empresa informando sua condição naquele Estado.

13. Como fica a venda para empresas optantes pelo Simples Nacional?

O ICMS-ST deve ser cobrado quando o produto tem ST e se destinar à comercialização, independente do cliente comprador ser optante do Simples Nacional ou não.

14. Qual é o procedimento para o cálculo de 'ICMS-ST' em vendas que necessitam emissão de duas notas fiscais (uma de simples faturamento, para entrega futura, e outra de remessa), como as feitas por meio do cartão BNDES ou outras formas de crédito?

O fisco determina que na primeira nota se destaque apenas o IPI. Somente na nota fiscal de remessa, o ICMS-ST deve ser calculado e destacado, lembrando que, nesse caso, a nota de remessa terá uma fatura apenas com o valor da ST – isto para Estados que possuem convênio de ST entre si. Para Estados sem protocolo, o ICMS-ST é recolhido em GNRE própria. O IPI faz parte da base de cálculo do ICMS-ST e o sistema deverá somar esse valor.

15. Os itens sujeitos a ST são iguais em todos os estados?

Não. Tem estados que podem ter menos itens do que outros estados.

16. Como se calcula a ST no estado de MT?

A Partir de primeiro de janeiro de 2020 o Estado do MT, passou a adotar o cálculo da ST Igual aos outros estados, deixando de fazer a ST pelo código do CNAE. A diferença é que MT não adotou o IVA ajustado, ou seja, foi adotado um IVA só independente se a venda é interna ou a compra é originada de outro estado.

17. O que é código CEST?

CEST é uma sigla que significa "**Código Especificador da Substituição Tributária**". Foi criado para estabelecer uma sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens que são passíveis de Substituição Tributária e antecipação de ICMS. O código CEST é de uso obrigatório dentro do XML da NF-e.

18. Quais são os códigos CEST para o vidro?

O Código CEST para os itens de vidro constam dentro do [Convênio 52/2017](#) de 07/04/2017, ANEXO XI – MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO e são os seguintes:

| ITEM | CEST | NCM | DESCRIÇÃO |
|------|-----------|------------|--|
| 33.0 | 10.033.00 | 7003 | Vidro vazado ou laminado, em chapas, folhas ou perfis, mesmo com camada absorvente, refletora ou não, mas sem qualquer outro trabalho |
| 35.0 | 10.035.00 | 7005 | Vidro flotado e vidro desbastado ou polido em uma ou em ambas as faces, em chapas ou em folhas, mesmo com camada absorvente, refletora ou não, mas sem qualquer outro trabalho |
| 36.0 | 10.036.00 | 7007.19.00 | Vidros temperados |

| | | | |
|------|-----------|------------|---|
| 37.0 | 10.037.00 | 7007.29.00 | Vidros laminados |
| 38.0 | 10.038.00 | 7008 | Vidro Insulado |
| 80.0 | 10.080.00 | 7009 | Espelhos de vidro, mesmo emoldurados, exceto os de uso automotivo |

IV. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS

1. Como deverá proceder o adquirente de vidros planos e de seus produtos que efetuar devolução de mercadorias de fornecedor que tenha recolhido o imposto por antecipação?

O contribuinte que efetuar devolução de mercadoria adquirida deverá emitir nota fiscal de devolução, seguindo as normas do RICMS de seu Estado, acompanhado dos dados indicados na nota fiscal do fornecedor.

2. Qual é o procedimento a ser adotado pelo fornecedor de mercadoria sujeito à antecipação, no recebimento dessa em devolução?

Quando a devolução é de cliente do próprio Estado, a empresa vendedora deverá lançar essa nota fiscal em sua escrita fiscal, conforme RICMS de seu Estado, recuperando os impostos. Quando se tratar de devolução de clientes de outros Estados, o fornecedor deverá lançar a nota fiscal de devolução em sua escrita fiscal, recuperando o ICMS próprio. O valor do ICMS-ST poderá ser recuperado por uma das seguintes formas: a) se o fornecedor tiver inscrição estadual como substituto no Estado do cliente, fará a recuperação de forma escritural, seguindo o RICMS; b) caso não tenha a inscrição estadual de substituto tributário, deverá entrar com um pedido de reembolso do valor recolhido na *GNRE* referente a proporcionalidade da devolução, seguindo as regras do Estado para o qual foi efetuada a venda.

V. LEVANTAMENTO DE ESTOQUE

Todos os Estados que têm substituição tributária, até esta data, por ocasião da implantação desse sistema, exigiram o recolhimento do ICMS-ST sobre os produtos em estoque.

1. No levantamento do estoque, para a adoção do sistema de substituição tributária, qual foi a MVA-ST utilizada?

A MVA-ST utilizada no levantamento de estoque foi a "MVA-ST Original", ou seja, a MVA-ST publicada.

2. No levantamento de estoque, para a adoção do sistema de substituição tributária, deveria ser utilizada a "MVA-ST Ajustada" quando o estabelecimento possuísse em seu estoque mercadorias provenientes de outro Estado?

Não. No levantamento de estoque sempre foi adotada a "MVA-ST original".

Protocolo dos Estados

| Origem | AC | AL | AP | BA | DF | ES | MG | MS | MT | PA | PB | PE | PR | RJ | RO | RS | SE | SP |
|---------|--------------|---------------|---------------|---------------|--------------|---------------|---------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|---------------|---------------|--------------|---------------|--------------|---------------|
| Destino | Substituto | Substituto | Substituto | Substituto | Substituto | Substituto | Substituto | Substituto | Substituto | Substituto | Substituto | Substituto | Substituto | Substituto | Substituto | Substituto | Substituto | Substituto |
| AC | | | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | |
| AL | | | | | <u>85/11</u> | | | | | | | | | | | | | <u>104/08</u> |
| AP | <u>85/11</u> | | | <u>26/10</u> | <u>85/11</u> | <u>26/10</u> | <u>26/10</u> | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | <u>30/12</u> | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | <u>196/09</u> | <u>196/09</u> | <u>85/11</u> | <u>196/09</u> | <u>85/11</u> | <u>60/11</u> |
| BA | | | <u>26/10</u> | | | <u>26/10</u> | <u>26/10</u> | | | | | | | | | | | <u>104/09</u> |
| DF | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | | | | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | <u>25/11</u> |
| ES | | | <u>26/10</u> | <u>26/10</u> | | | <u>26/10</u> | | | | | | <u>196/09</u> | <u>196/09</u> | | <u>196/09</u> | | <u>20/13</u> |
| MG | <u>85/11</u> | | <u>26/10</u> | <u>26/10</u> | <u>85/11</u> | <u>26/10</u> | | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | <u>196/09</u> | <u>196/09</u> | <u>85/11</u> | <u>196/09</u> | <u>85/11</u> | <u>32/09</u> |
| MS | <u>U</u> | | <u>U</u> | | <u>U</u> | | <u>U</u> | | <u>U</u> | | <u>U</u> | <u>U</u> | <u>U</u> | | <u>U</u> | <u>U</u> | <u>U</u> | |
| MT | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | | | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | <u>11/08</u> |
| PA | | | <u>U</u> | | | | | | | | | | | | | | | |
| PB | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | | | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | |
| PE | <u>U</u> | | <u>U</u> | | <u>U</u> | | <u>U</u> | <u>U</u> | <u>U</u> | | <u>U</u> | | <u>U</u> | | <u>U</u> | <u>U</u> | <u>U</u> | <u>128/10</u> |
| PR | <u>85/11</u> | | <u>196/09</u> | | <u>85/11</u> | <u>196/09</u> | <u>196/09</u> | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | | <u>196/09</u> | <u>85/11</u> | <u>196/09</u> | | <u>71/11</u> |
| RJ | | | <u>196/09</u> | | | <u>196/09</u> | <u>196/09</u> | | | | | | <u>196/09</u> | | | <u>196/09</u> | | <u>32/14</u> |
| RO | <u>U</u> | | <u>U</u> | | <u>U</u> | | <u>U</u> | <u>U</u> | <u>U</u> | | <u>U</u> | <u>U</u> | <u>U</u> | | | <u>U</u> | <u>U</u> | |
| RS | <u>U</u> | | <u>196/09</u> | | <u>U</u> | <u>196/09</u> | <u>196/09</u> | <u>U</u> | <u>U</u> | | <u>U</u> | <u>U</u> | <u>196/09</u> | <u>196/09</u> | <u>U</u> | | <u>U</u> | <u>92/09</u> |
| SE | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | | <u>196/09</u> | <u>85/11</u> | <u>85/11</u> | | <u>33/12</u> |
| SP | | <u>104/08</u> | <u>U</u> | <u>104/09</u> | | <u>U</u> | <u>32/09</u> | | <u>11/08</u> | | | <u>128/10</u> | <u>U</u> | <u>32/14</u> | | <u>92/09</u> | <u>U</u> | |