

UNIÃO DAS FACULDADES INTEGRADAS DE NEGÓCIOS - UNIFIN
FACULDADE SÃO FRANCISCO DE ASSIS
GRADUAÇÃO CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Bianca Brum da Silva

Diferencial de alíquotas, a majoração do imposto nas vendas para contribuintes e não contribuintes no estado do Rio Grande do Sul

Porto Alegre

2017

Bianca Brum da Silva

Diferencial de alíquotas, a majoração do imposto nas vendas para contribuintes e não contribuintes no estado do Rio Grande do Sul.

Artigo apresentado à Faculdade São Francisco de Assis - UNIFIN, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Fernando Florentino da Silva

Porto Alegre

2017

RESUMO

O presente estudo apresentará as alterações na Constituição Federal decorrentes da Emenda Constitucional n° 87/2015, que altera a competência para cobrança do ICMS nas operações interestaduais destinadas a não contribuintes do ICMS. Esta emenda teve como principal mote corrigir distorções decorrentes de operações não presenciais, ou seja, as operações no qual o cliente não comparece fisicamente ao estabelecimento de venda, as realizadas via internet ou tele vendas, o comércio eletrônico tem representado substanciais arrecadações nos tributos estaduais. Também será tratado sobre o novo cálculo do diferencial de alíquotas para contribuintes, nas operações interestaduais para o estado do Rio Grande do Sul que está disposto na Instrução Normativa RE n° 39/16. A conclusão obtida após a teoria e casos simulados é que haverá a majoração no cálculo do diferencial de alíquotas, nas vendas para contribuintes com a introdução da IN RE n° 39/16, no qual trará impactos financeiros na formação do preço de venda.

Palavras-chave: Diferencial de alíquotas. Operações. ICMS.

ABSTRACT

The present study will present the changes in the Federal Constitution resulting from Constitutional Amendment n ° 87/2015, which changes the jurisdiction to collect ICMS on interstate operations intended for non-taxpayers of ICMS. This amendment had as its main motto to correct distortions arising from non-presence transactions, that is, transactions in which the customer does not physically attend the sales establishment, those made via the internet or teleshopping, e-commerce has represented substantial collections in state taxes. It will also deal with the reassessment of taxpayer tax differential in interstate operations for the state of Rio Grande do Sul, which is provided for in Normative Instruction RE No. 39/16. The conclusion obtained after the theory and simulated cases is that there will be the increase in the calculation of the tax differential, in sales to taxpayers with the introduction of IN RE n ° 39/16, which will bring financial impacts on the formation of the sale price.

Keywords: Differential of aliquots. Operations. ICMS.

1 INTRODUÇÃO

Em busca do aumento da receita tributária, os órgãos federais, estaduais e municipais, arrecadadores de tributos tem-se tornado cada vez mais exigentes em relação às informações da atividade das companhias. Atualmente as empresas são obrigadas ao recolhimento de vários impostos, sendo um deles o ICMS, que é parte das obrigações tributárias de qualquer empresa de regime normal. Devido às características de cada estado, as transações interestaduais devem ser acompanhadas, por existir diferença entre as alíquotas. Para tanto foi criado o cálculo do diferencial de alíquotas, no qual todos os contribuintes do imposto devem recolher o ICMS relativo à diferença entre a alíquota do estado de origem e alíquota interestadual, quando o destino da mercadoria for para compor ativo imobilizado ou uso e consumo do adquirente.

A Emenda Constitucional EC 87/2015, publicada no DOU 1 de 17/04/2015, apresentou uma significativa alteração no cálculo do ICMS e em seu conceito nas operações interestaduais realizadas com consumidor final não contribuinte do imposto. Por se tratar de uma alteração na Constituição Federal, estas regras passam a valer no Brasil todo. Com as novas regras, as operações com consumidor final contribuinte ou não do imposto passam a ter as mesmas alíquotas de ICMS aplicáveis nas operações interestaduais, ou seja, não serão mais utilizadas as alíquotas internas da UF de origem nas operações com consumidor final não contribuinte, e sim as alíquotas interestaduais como em qualquer outra operação.

O objetivo principal deste artigo é relatar sobre a majoração ocorrida no diferencial de alíquotas, que começou a sofrer a partir do ano de 2015, como os negócios estão sofrendo uma concorrência imensa, para poder competir e se manter no mercado, compreender nossa complexa legislação é algo indispensável. Deste modo o trabalho será estruturado da seguinte forma, em primeiro momento será explanado conceitos do ICMS – Imposto sobre a circulação de mercadorias e após sobre ICMS Substituição Tributária, bem como suas aplicações. E em segundo momento será apresentado todas as informações sobre o diferencial de alíquotas, e demonstrações de cálculos entre a EC 87/15 e Instrução Normativa RE nº 39/16, e uma breve explicação do convênio do ICMS 52/2017.

Para desenvolvimento deste artigo fez-se necessário, o uso de livros, pesquisas na internet, e principalmente o embasamento nas legislações vigentes. Veremos que muitas são as normas, convênios e protocolos que envolvem esta matéria, já que o tema sobre diferencial de alíquotas, é relevante devido a diversas alterações ocorridas nos últimos anos, provocando incertezas de suas aplicações para os processos das organizações.

2 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA

Trata-se da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual do ICMS, nas operações com destino para uso e consumo ou ativo imobilizado da empresa. operações com destino para uso e consumo ou ativo imobilizado da empresa.

Conforme Emenda Constitucional nº87, de 16 abril de 2015:

Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:

"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;

a) (revogada);

b) (revogada);

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"(NR) (BRASIL, 2015).

Segundo Peres e Mariano (2009), Possui direito ao ICMS que corresponde à diferença entre a alíquota interna e interestadual, o estado de destino. O valor desta diferença deverá ser registrado no livro de apuração na competência da entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente.

2.1 ICMS - Imposto sobre a circulação de mercadorias

Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996, alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000, é um imposto estadual, com fato gerador sobre a circulação de mercadoria, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, prestação de serviços de comunicação e de energia elétrica.

Conforme Oliveira (2013), a Constituição Federal atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para regulamentar o ICMS, observando as normas da Lei Complementar nº 87/96 e os convênios firmados entre os estados, por esta razão que o Estado possui um regulamento próprio para esse imposto, determinando o prazo de recolhimento e o documento a ser utilizado na arrecadação.

Para Rezende, Pereira e Alencar (2010), o ICMS, por ser um imposto de competência estadual, faz-se necessário que cada Estado tenha sua legislação específica referente a este imposto. O problema é que as mercadorias circulam não apenas dentro dos limites territoriais de um único Estado, e como cada Estado possui alíquotas e obrigações acessórias distintas, essa é uma das razões do alto grau de complexidade operacional deste imposto.

2.1.1 Fato gerador

Em regra Geral o fato gerador do ICMS se dá na saída da mercadoria, independente do ato jurídico praticado entre os estabelecimentos, venda, doação, troca de mercadoria, etc.

Conforme define Fabretti (2005) “fato gerador é a concretização da hipótese de incidência tributária prevista em abstrato na lei, que gera (faz nascer) a obrigação tributária”.

A incidência do ICMS na importação, será sobre qualquer bem, tanto para pessoa física ou jurídica, com habitualidade ou não, para consumo próprio ou outro fim, sendo exigido no momento do desembaraço aduaneiro e também pelo estado que o importador do bem está domiciliado, independentemente se tenha ocorrido a entrada do bem em outro estado do território nacional (CAMILOTTI, 2011).

2.1.2 Contribuinte

O dispositivo legal no qual melhor define contribuinte encontra-se especificado no art. 12º, da Lei nº 37.699/97, conforme exposto abaixo:

Art. 12º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

Segundo Paulsen e Melo (2011), contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica, que realizar a circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, ainda que as prestações ou operações iniciem no exterior, com habitualidade e com quantidade que represente intuito comercial.

2.1.3 Base de cálculo

Segundo Freitas e Almeida (2013), um dos aspectos quantitativos essenciais para a base de cálculo é a alíquota, porém se não houver um valor tributável para incidir sua existência é nula. Logo a base de cálculo possui um papel fundamental, sendo mais relevante do que a própria alíquota.

Conforme artigo 16, inciso I, alínea "a", do livro I do RICMS/RS, a base de cálculo do ICMS será o valor da operação. Segundo disposições previstas no artigo 18 do livro I do RICMS/RS, fará parte da composição da base, importâncias correspondentes a juros, seguro, e demais valores pagos ou debitados, descontos concedidos e o frete.

A constituição federal, dispõe em seu artigo 155, XI, que não compreenderá da base de cálculo do ICMS, o valor do imposto sobre produtos industrializados (IPI), quando o produto destinado a industrialização, ou a comercialização em operação entre contribuintes do imposto.

2.1.4 Alíquotas internas e interestaduais

Conforme Peres e Mariano (2009), a definição de alíquota é o percentual aplicado sobre valor do produto ou serviço tributado.

Na figura 1 mostra-se as alíquotas que são aplicadas em operações internas e interestaduais, bem como operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior.

Figura 1 - Alíquotas do ICMS 2017

		2017 - D E S T I N O																												
		AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	EX	
		O	AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
R	AL	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
I	AM	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
G	AP	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
E	BA	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
M	CE	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	DF	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	4	
	PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	10	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	18	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	4	
	PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	10	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	18	12	7	7	12	12	7	7	4	
	RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	17,5	7	7	12	12	7	7	4	
	RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	4
	SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	4	
	SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	10	7	7	4
	SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	EX	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	

Fonte: Contabilidade no Brasil (2017)

As alíquotas internas do ICMS de cada estado são fixadas por Lei Estadual e reproduzidas em regulamento.

A Lei nº 14.743/2015 que altera a Lei nº 8.820/89, no qual majora as alíquotas internas no Estado do Rio Grande do Sul, alterando a alíquota geral de 17% (dezesete por cento) para 18% (dezoito por cento), estas alíquotas somente terão vigência entre os períodos de 2016 a 2018 (RIO GRANDE DO SUL, 2015).

Sobre as alíquotas interestaduais, o Senado Federal, na Resolução N° 22, de 1989, traz que:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento. Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento. (BRASIL, 1989).

2.2 Substituição Tributária

É o regime onde a responsabilidade pelo imposto é atribuída ao responsável determinado em legislação, no qual o estabelecimento responsável recolherá o ICMS referente às suas operações próprias e também o ICMS devido nas operações posteriores, ICMS ST.

Essa forma de tributação e arrecadação, facilita a fiscalização e iguala a tributação impedindo a concorrência desleal entre contribuintes que recolham e os que não recolhem regularmente seus tributos, centralizando o recolhimento do imposto devido por terceiros no contribuinte substituto. Conforme Mariano et al (2008, p. 55):

A substituição tributária pode ser conceituada como sendo o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações/prestações é atribuída a outro contribuinte, ou seja, a lei altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, conferido a terceiro, que não aquele que praticou o fato gerador diretamente, mas, que possui vinculação indireta com aquele que deu causa ao fato.

Em regra geral o ICMS é um imposto que impõe que cada contribuinte realize o recolhimento do tributo que é devido por conta da sua própria operação, porém para a substituição tributária a legislação determina que a indústria, além de realizar o recolhimento do seu ICMS próprio, deverá recolher o ICMS-ST referente todas as operações posteriores (KFOURI JR., 2012).

2.2.1 Tipos de contribuintes

Contribuinte substituto é o responsável pela retenção e recolhimento do imposto, este está diretamente ligado com o fato gerador, porém a legislação o dispensa da responsabilidade pelo recolhimento, pois esta é atribuída a outro contribuinte, no caso o imposto que seria devido relativo a operações é pago anteriormente pelo contribuinte substituto (MARIANO; WERNECK; BEZERRA, 2013).

Conforme Peres e Mariano (2009), normalmente o substituto tributário é o fabricante, importador ou distribuidor de produtos elencados em legislação própria, mediante convênios e protocolos.

Já o contribuinte substituído conforme Oliveira et al. (2014), é aquele que realiza as operações antecedentes ou subsequentes com mercadorias que estão sujeitas ao regime de substituição tributária. O contribuinte substituído irá desembolsar o valor correspondente ao

ICMS, antes de realizar o fato gerador, ou seja, antes de realizar a saída de seu estabelecimento.

2.2.2 Base de cálculo da Substituição tributária

De acordo com Meira Junior (2011), nas operações internas sujeitas ao regime de substituição tributária, a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo do ICMS ST será a mesma aplicada na base de cálculo do ICMS próprio, já quando tratar-se de operação interestadual, a alíquota considerada para efeitos de retenção, devem ser as determinadas pela legislação do Estado destino. Tanto nas operações internas, quanto nas operações interestaduais o valor do ICMS ST é composto pela base de cálculo do ICMS ST multiplicando pela alíquota interna, e a partir deste montante, diminuirá o valor calculado para o ICMS próprio.

A Lei Complementar 87/96 estabelece em seu Art. 8º, a composição da base de cálculo do ICMS ST:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído; II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes (BRASIL, 1996).

Para Melo (2008), a base de cálculo é o valor da operação já realizado, acrescentando os valores que ocorrerão até chegar ao consumidor final, em virtude disto, a base de cálculo formada será presumida, através de um eficiente mecanismo que busca alcançar o real preço de mercado.

2.2.3 Convênios e protocolos

Segundo Peres e Mariano (2009), o art.150, § 6º c/c art.155, § 2º, XII letra “g” da CF/1988 e o art. 1º da Lei Complementar nº 24/1975, diz que somente serão concedidos ou revogados os benefícios fiscais do ICMS através de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e Distrito Federal.

Conforme Meira Junior (2011), normalmente os protocolos são assinados entre os estados que possuem interesse, somente é válido para aqueles que o assinarem, diferentemente dos convênios tradicionais que possuem a confirmação de todos os Estados e do Distrito Federal.

2.3 Legislação nacional

- CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988
- EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015: Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal.
- CONVÊNIO ICMS 93, DE 17 DE SETEMBRO DE 2015: Dispõe sobre os procedimentos nas operações e prestações que se destinarem a bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em Estado (SAGE, 2015).
- CONVÊNIO ICMS 153, 11 DE DEZEMBRO DE 2015: Dispõe sobre a aplicação dos benefícios fiscais da isenção e da redução da base de cálculo de ICMS, disponibilizados por meio de convênios do ICMS, para as operações e prestações interestaduais com destino a bens e serviços ao consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outro Estado (SAGE, 2015).

2.4 Emenda Constitucional 87/15

Trata do método de cobrança do imposto sobre a circulação de mercadorias e das prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e comunicação, que incide sobre operações de bens e serviços a consumidor final, localizado em outro estado contribuinte ou não do imposto. Conforme a emenda constitucional 87/15 que altera § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:

"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 (BRASIL, 2015).

Esta emenda altera a forma de repartição do ICMS entre os estados de origem e destino da mercadoria, introduzindo o diferencial de alíquotas nas operações de venda, através de comércio eletrônico, para não contribuintes. Visa beneficiar com isto o Estado que recebe a mercadoria (destinatário), visto que antes o imposto ficava todo para o Estado remetente.

A seguir figura 2, esquematizando a sistemática do diferencial de alíquotas.

Figura 2 - Sistemática diferencial de alíquotas



Fonte: Totvs (2017)

Com esta alteração parte do valor do ICMS devido nas operações e prestações destinadas a não contribuinte será recolhido em favor do estado destino. Antes o ICMS era recolhido integralmente no estado de origem da operação. Abaixo quadro 1, demonstrando a redação dos dispositivos legais modificados, antes e após as alterações decorrentes da EC 87/2015.

Quadro 1 - Alterações nas redações dos dispositivos legais

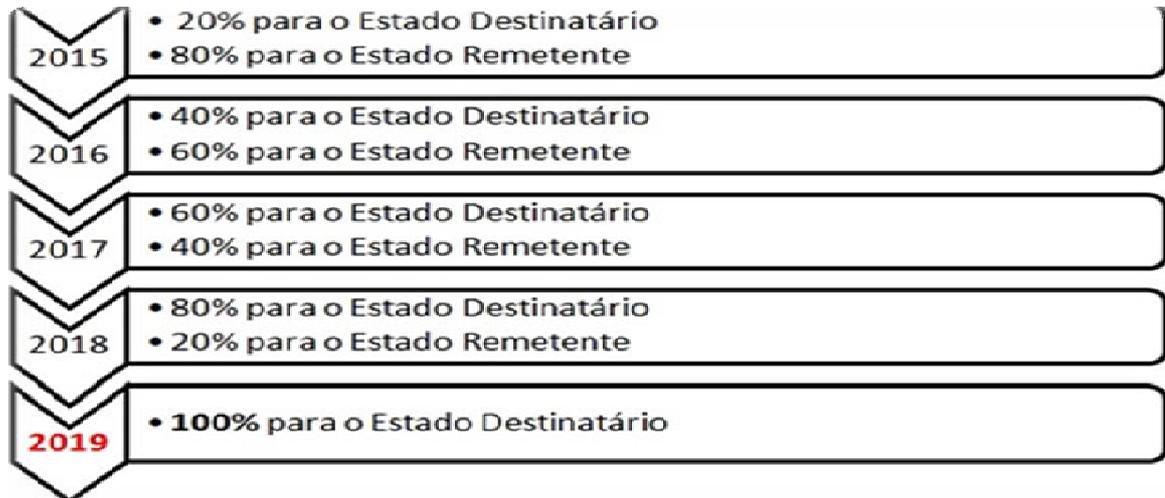
REDAÇÃO ANTERIOR	NOVA REDAÇÃO
VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;	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 - 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;	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;

Fonte: Adaptado de ECONET (2017)

Para não impactar de forma repentina a arrecadação dos Estados remetentes, a EC 87/15 estabelece que essa mudança seja gradual, conforme art. 99 do ADCT.

A seguir figura 3, demonstrando evolução da partilha.

Figura 3 - Evolução da partilha



Fonte: Totvs (2017)

O valor do diferencial de alíquota relativo às operações destinadas a não contribuintes do imposto será repartido entre os Estados envolvidos, até o ano de 2019. Esta mudança será de forma gradual e fácil de lembrar, pois de um ano para outro a mudança será sempre de 20%, começando sua vigência em 01.01.2016.

Para exemplificar, consideremos uma mercadoria com valor de R\$ 100,00, com alíquota de IPI 10%, para a fixação do preço final de venda deve-se fazer a seguinte operação.

Quadro 2 - Cálculo conforme EC 87/15

ICMS interestadual de 12% e interno de 18%
1. Composição da Base de Cálculo
Operação Própria: R\$ 100,00 (VM) + R\$ 10,00 (IPI) = R\$ 110,00
ST: R\$ 100,00 (VM) + R\$ 10,00 (IPI) = R\$ 110,00
2. Cálculo do imposto
Operação Própria: R\$ 110,00 x 12% (Alíquota Interestadual) = R\$ 13,20
Substituição Tributária: R\$ 110,00 x 18% (Alíquota Interna) = R\$ 19,80 - R\$ 13,20
(ICMS Operação Própria) = R\$ 6,60
3. Distribuição do ICMS:
Origem = 13,20 (pelo destaque na NF-e)
Origem = 2,64 (40% do DIFAL de 6,60)
Destino = 3,96 (60% do DIFAL de 6,60)

Fonte: Elaborado pela Autora

A regra acima apresentada traz um equilíbrio maior e equipara as operações de vendas interestaduais com não contribuintes as operações de vendas interestaduais com contribuintes, já que nesta última o diferencial já é cobrado. Esta possuía vigência até 31 de julho de 2016.

2.5 Instrução Normativa RE n ° 039/16

O Governo do Estado do Rio Grande do Sul publicou em 01° de agosto de 2016, a alteração do cálculo para o diferencial de alíquotas nas aquisições de mercadorias de outras unidades da federação, por contribuintes. No qual foi introduzida a alteração na Instrução Normativa DRP n° 45/98, de 26/10/98 (DOE 30/10/98):

1. No Capítulo III do Título I, fica acrescentada a Seção 10.0 com a seguinte redação:

"10.0 - ENTRADA NO ESTABELECIMENTO DE CONTRIBUINTE DE MERCADORIA ORIUNDA DE OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO E QUE NÃO ESTEJA VINCULADA À OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO SUBSEQUENTE (RICMS, Livro I, art. 16, I, "f", nota 01)

10.1 - O ICMS devido a este Estado na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação e que não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente, ou seja, destinada ao ativo permanente ou ao uso ou consumo do adquirente, será calculado conforme a seguinte fórmula:

$$ICMS\ devido = \left[\frac{Valor\ da\ operação - ICMS\ origem}{1 - Alíquota\ interna} \times Alíquota\ interna \right] - ICMS\ origem$$

onde:

- a) Valor da operação é o valor da operação na unidade da Federação de origem, incluído o montante do próprio imposto correspondente à operação interestadual e os demais valores, conforme disposto no RICMS, Livro I, art. 18;
- b) ICMS origem é o valor do imposto correspondente à operação interestadual, destacado no documento fiscal de aquisição;
- c) Alíquota interna é a alíquota interna estabelecida neste Estado para a operação com a mercadoria (RIO GRANDE DO SUL, 2016).

Com esta alteração na prática o imposto devido pelas empresas acaba sendo majorado, no qual levará a muitos contribuintes ao judiciário, com interesse em questionar a legitimidade no aumento do imposto nas aquisições de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado ou ao uso e consumo, oriundos de outras unidades da Federação (PANDOLFO, 2017).

Para exemplificar, consideremos o valor da mercadoria (VM) R\$100,00 com alíquota de IPI 10%, para fixar o preço de venda deve ser calculado da seguinte forma.

Quadro 3 - Cálculo conforme IN RE 39/16

ICMS interestadual de 12% e interno de 18%
1. Composição da Base de Cálculo
Operação Própria: 100,00 (VM) + R\$ 10,00 (IPI) = R\$ 110,00
ST: $((VM-VM*ICMS PRÓPRIO)/(1-ALIQ. DEST.))+IPI$
$((100,00-100,00*12\%)/(1-18\%))+10,00 = 117,32$
2. Cálculo do Imposto
Operação própria: R\$ 110,00 x 12% (Aliquota Interestadual) = R\$ 13,20
Substituição Tributária: R\$ 117,32 x 18% (Aliq. Destino) = 21,12 -13,20 = R\$ 7,92
3. Distribuição do ICMS:
Origem = 13,20 (pelo destaque na NF-e)
Origem = 3,17 (40% do DIFAL de 7,92)
Destino = 4,75 (60% do DIFAL de 7,92)

Fonte: Elaborado pela Autora

A regra acima apresentada valia até 10 de janeiro de 2017. A partir de 11 de janeiro de 2017, aplica-se a mesma regra apresentada para os demais estados, quando não houver regra específica de cálculo no Protocolo ou Convênio. Conforme Art 37. Parágrafo Único, alínea “a” do Livro III :

a) ICMS devido na entrada de mercadoria com destino ao ativo permanente ou ao uso ou consumo do destinatário, hipótese em que a débito de responsabilidade por substituição tributária será calculado pela aplicação do percentual resultante da diferença entre a alíquota interna deste Estado e a interestadual sobre o valor da operação na unidade da Federação de origem, observado o disposto no art. 16, I, "f", nota 01, do Livro I, quando não houver regra específica no respectivo Convênio ou Protocolo (RIO GRANDE DO SUL, 2016).

Segue exemplo de redação no qual define o método de cálculo por base simples, conforme protocolo ICMS nº199, de 11 de dezembro de 2009:

Parágrafo único. O disposto no "caput" aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente (CONFAZ, 2009).

2.6 Convênio do ICMS 52/2017

O Convênio ICMS 52/2017 publicado em 28 de abril de 2017, dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, referente às operações subsequentes, estabelecidos por convênios

ou protocolos firmados entres os Estados e o Distrito Federal. O mencionado convênio aplica-se, ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da Unidade Federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário contribuinte do imposto (ECONET, 2017).

Este não só traz uma fórmula específica para o cálculo do ICMS devido a título de diferencial de alíquotas (cláusula décima quarta, inciso II), como também estabelece que o valor do diferencial de alíquotas compõe sua própria base de cálculo (cláusulas décima segunda e décima terceira). Portanto, a composição da base de cálculo com a inclusão do ICMS "por dentro" conforme exemplificado anteriormente começará a vigorar partir de 01 de outubro de 2017 (ECONET, 2017).

3 CONCLUSÃO

O presente estudo iniciou-se com breves explicações do Imposto sobre a circulação de mercadorias e substituição tributária, já que os mesmos são indispensáveis para a compreensão do método de cálculo do diferencial de alíquotas. O ICMS é um imposto que cada Estado pode instituir, conforme determinado na constituição federal. Este imposto está presente em qualquer produto ou serviço que consumirmos ou utilizarmos.

Com a utilização da substituição tributária do ICMS nos Estados, objetivando simplificar a fiscalização do imposto, o fisco concentrou seu trabalho na primeira etapa da cadeia de produção e circulação do produto, reduzindo a evasão fiscal e aumentando a arrecadação. A substituição tributária é aplicada sobre a mercadoria a ser comercializada independente do regime de tributário adotado pelas empresas.

Em virtude dos fatos mencionados e analisados sobre o diferencial de alíquotas, compreende-se que a EC 87/15 foi uma tentativa de minimizar a guerra fiscal no âmbito da cobrança de ICMS entre os Estados, com a crescente virtualização das vendas pela internet, está medida foi criada com finalidade de atender os estados menos favorecidos, melhorando a repartição dos tributos estaduais. Esta mudança exigiu de muitas empresas a remodelação de seus processos para o repasse correto da tributação no preço para os consumidores finais não contribuintes. Com a IN RE nº 39/16, que também foi outra tentativa de diminuir a guerra fiscal, acabam por majorar ainda mais o imposto, fazendo com que a complexidade do sistema tributário brasileiro torne-se cada vez menos atraente para o empreendedorismo.

O desenvolvimento deste trabalho proporcionou o estudo aprofundado sobre o assunto que nem sempre é analisado de maneira correta e coerente pelas empresas que, em meio às alterações da legislação tributária, surge à necessidade do estudo e interpretações das leis atuais quase que diariamente.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 87, de 16 de abril de 2015**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm>. Acesso em: 17 maio 2017.

BRASIL. SENADO FEDERAL. **Resolução N° 22, de 1989**. Senado Federal, 19 mai. 1989. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaTextoIntegral.action?id=110144&norma=132875>>. Acesso em: 17 mar. 2017.

CAMILOTTI, José Renato. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

CONFAZ. **Protocolo ICMS 199, de 11 de dezembro de 2009**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2009/pt199_09>. Acesso em: 07 jun. 2017.

CONTABILIDADE NO BRASIL. **Tabelas de alíquotas internas e interestaduais 2017**. Disponível em: <<http://www.contabilidadenobrasil.com.br/Tabela-de-Aliquotas-Internas-e-Interestaduais-2017.pdf>>. Acesso em: 17 maio 2017.

EBS. Disponível em: <www.ebs.com.br/treinamento/Apostilas/Apostila_diafl_v2_2016.pdf>. Acesso em: 17 mar. 2017.

ECONET. **Base de cálculo ICMS**. Disponível em: <http://www.econeteditora.com.br/boletim_icms/bo-icms-rs/rs-16/Boletim-06/desconto.php> Acesso em: 06 maio 2017.

ECONET. Disponível em: <<http://www.econeteditora.com.br/index.asp?url=inicial.php>>.

FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FREITAS, Carlos Ivar Carrasco de; ALMEIDA, Cristina Beatriz de Sousa. **Manual prático do faturista**. 2.ed. São Paulo: IOB folhamatic, 2013.

KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MARIANO, Paulo Antonio; et al. **Substituição Tributária no ICMS**. 2.ed. São Paulo: IOB, 2008.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. **ICMS substituição tributária: uma visão crítica**. Curitiba: Juruá, 2011.

MELO, Ângelo Braga Netto Rodrigues de. **Substituição tributária progressiva no ICMS: teoria e prática**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2008.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins de; et al. **Manual de contabilidade tributária**: textos e testes com respostas. 13.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PANDOLFO NEWS. **SEFAZ-RS altera o método de cálculo do DIFA**. Disponível em: <<http://www.rpandolfo.adv.br/pdf/formula.pdf>>. Acesso em: 07 jun. 2017.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos**: federais, estaduais e municipais. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2011.

PERES, Adriana Manni; MARIANO, Paulo Antonio. **ICMS e IPI**: teoria e prática. São Paulo: IOB, 2009.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberto Carvalho de. **Contabilidade tributária**: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. São Paulo: Atlas, 2010.

RIO GRANDE DO SUL. ASSEMBLEIA LEGISLATIVA. **Decreto 37.699 de 26 de Agosto de 1997**: anexo I. Disponível em: <www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_TodasNormas=8069&hTexto=&Hid_IDNorma=8069>. Acesso em: 25 mar. 2017.

RIO GRANDE DO SUL. GOVERNO DO ESTADO. **Decreto 37.699 de 26 de Agosto de 1997**. Disponível em: <http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/rio_grande_do_sul/decretos/1997/decreto_37699_de_27-08-97.htm>. Acesso em: 25 mar. 2017.

RIO GRANDE DO SUL. GOVERNO DO ESTADO. **Lei n.º. 14.743, de 24 de Setembro de 2015**. Porto Alegre, RS: Palácio Piratini, 2015. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=62361&hTexto=&Hid_IDNorma=62361>. Acesso em: 17 maio 2017.

SEFAZ RS. **Instrução Normativa DRP n.º 045/98**. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109367&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords>>. Acesso em: 07 jun. 2017.

SEFAZ RS. **Instrução Normativa RE n.º 036/16**. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=252442&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords>>. Acesso em: 07 jun. 2017.

TOTVS. Disponível em: <http://tdn.totvs.com/display/public/LRM/TTWKBF_DT_CT-e_Notas_Tecnicas_2015_003_e_004>. Acesso em: 04 jun. 2017.