

A Emenda Constitucional 87 e a Partilha do ICMS Entre os Estados¹

ORSO, Bárbara Bento²; TRETER, Jaciara³

Resumo

A Emenda Constitucional 87/2015 alterou a sistemática de arrecadação do ICMS nas vendas a consumidores finais ou não contribuintes do ICMS, localizados em outra unidade da federação diferente da do remetente. A nova Emenda foi publicada no Diário Oficial da União em 16 de abril de 2015, e entrou em vigor em 1º de janeiro de 2016, com o intuito de aumentar a arrecadação entre os estados consumidores, já que estes estavam sentindo-se prejudicados devido ao aumento das vendas pela internet, o que fazia com que o imposto não fosse recolhido para o seu estado devido a maioria dos compradores serem pessoas físicas não contribuintes do ICMS, dessa forma o estado não recebia a parcela do imposto que lhe cabia. O objetivo deste trabalho é apresentar as mudanças causadas na sistemática de arrecadação do ICMS pela EC 87/2015, evidenciar o método de arrecadação antes e depois que a Emenda entrou em vigor e relatar as principais dificuldades enfrentadas pelos usuários, por meio de entrevista junto ao fiscal da Receita Estadual e também pesquisa na Lei e em publicações sobre o tema. Quanto à classificação metodológica a pesquisa classifica-se em descritiva, bibliográfica, documental, qualitativa, por meio de entrevista. Uma das principais alterações causadas pela emenda foi o método de tributação do ICMS, anteriormente usava-se a alíquota interna do remetente e após a mudança passou-se a usar a alíquota interestadual, agora o montante do imposto será partilhado entre ambos os estados.

Palavras Chave: Arrecadação. Sistemática. Estados. Imposto

Abstract

Constitutional Amendment 87/2015 changed the ICMS collection system in sales to final consumers or non-taxpayers of ICMS, located in another federation unit other than the sender. The new Amendment was published in the Federal Official Gazette on April 16, 2015, and entered into force on January 1, 2016, with the purpose of increasing the collection among the consuming states, As they were feeling harmed by increased internet sales, which meant that the tax was not collected for their state because most buyers are non-ICMS taxpayers, so the state did not receive the tax. Of his tax. The objective of this paper is to present the changes caused in the system of collection of ICMS by EC 87/2015, evidence of the method of collection before and after the amendment entered into force And to report the main difficulties faced by the users, through an interview with the State Revenue attorney, as well as research in the Law and in publications on the subject. One of the main changes caused by the amendment was the method of ICMS taxation, Previously used the internal aliquot of the sender and after the change happened to use the interstate rate, now the amount of tax will be shared between both states. As for the methodological classification, the research is classified as descriptive, bibliographic, documentary, qualitative, interview, documentary and descriptive research

Keywords: Collection. Systematics. States. Tax.

¹Trabalho final de Graduação apresentado ao curso de Ciências Contábeis, da Universidade de Cruz Alta, como requisito parcial para obtenção de do título de Bacharel em Ciências Contábeis

²Acadêmico(a) do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Cruz Alta – UNICRUZ – email: barbara.bento-orso@hotmail.com

³Professora do curso de Ciências Contábeis da UNICRUZ, bacharel em Ciências Sociais e Jurídicas e em Ciências Contábeis – UFSM e mestre em Desenvolvimento, Gestão e Cidadania – UNIJUI. Email: jtreter@unicruz.edu.br

1 INTRODUÇÃO

Com o intuito de suprir a necessidade de recursos para a manutenção da estrutura do Estado e o custeio dos serviços públicos, o governo tem o compromisso de arrecadar tributos, e aplicá-los de forma produtiva e eficiente. No Brasil, existem vários tipos de tributos—impostos, taxas, contribuições, em várias esferas – municipais, estaduais e federais, o que nos dá o título de um dos países com a maior carga tributária do mundo.

Esta complexa sistemática de arrecadação de tributos, sobretudo estaduais, aliada ao seu elevado montante, tem sido motivo de várias discussões entre os estados. Os governos estão em constante procura de métodos mais eficazes de fiscalização e arrecadação e com esse objetivo, seja em qualquer esfera de governo, as alterações na legislação tributária também são constantes. Um dos impostos que mais sofrem alterações na legislação, visando uma melhora na arrecadação é o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação).

O ICMS é um dos impostos com maior arrecadação no Brasil, e foi instituído em 13 de setembro de 1996 através da Lei Complementar nº 87 (LC nº 87/96). É um tributo de competência estadual, e suas regras são estabelecidas por cada um dos entes da federação.

Com o agravamento da crise econômica no país, e com o intuito de diminuir o déficit dos cofres públicos, o ano de 2015 foi marcado por várias mudanças na legislação do ICMS. Entre elas estão o aumento de alíquotas internas em diversos estados e o advento da EC nº87/2015 que dispõe de regras para partilhar o imposto de forma mais justa entre os estados.

O objetivo principal desta proposta de estudo é discorrer sobre as mudanças que a EC nº 87/15 promoveu na legislação e o que objetivou tal alteração. Esta mudança irá atingir diretamente empresas e comércios que vendem seus produtos para usuários finais não contribuintes do imposto, de maneira que a partir de 1º de janeiro de 2016, data esta que a nova lei começou a vigorar, contadores e demais usuários precisaram se atualizar para atender a nova demanda imposta pelo governo.

Dentre os motivos que ocasionaram tal mudança está o comércio eletrônico (*e-commerce*), que nada mais é do que a compra realizada via internet por pessoas, na maioria das vezes físicas. Esse mercado cresceu muito nos últimos anos no Brasil, por possibilitar aos seus usuários comodidade e maior poder de compra – é possível comprar a qualquer hora e em qualquer dia da semana, além de oferecer garantia de entrega e troca assegurada caso o cliente não fique satisfeito com o produto.

Com o aumento das compras pela internet, os estados consumidores estavam perdendo grande parte da parcela de arrecadação do ICMS, pois os compradores são considerados consumidores finais, e por esse motivo, os estados produtores ficavam com toda a receita do ICMS.

O objetivo da realização desse trabalho é identificar quais as principais mudanças que a EC nº 87/2015 trouxe na forma de arrecadação do ICMS, como funcionava a arrecadação antes da EC, e como está funcionando após a EC entrar em vigor. Para atingir esses objetivos foi realizada uma entrevista com o fiscal da receita estadual, bem como uma pesquisa no portal da SEFAZ (Secretaria de Estado da Fazenda), que contribui para sanar dúvidas e curiosidades quanto ao assunto, assunto este que é de suma importância para os profissionais que atuam nas áreas contábil e fiscal, tanto em empresas como em escritórios de contabilidade.

É indispensável que o profissional que atua em entidades que mantenham contato com usuários não contribuintes do ICMS, adquira o conhecimento dessa sistemática para saber como proceder frente a essa proposta.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta o referencial teórico referente ao tema abordado, para trazer conhecimento, visando mais clareza e entendimento para a elaboração do artigo. Primeiramente, aborda-se sobre o Sistema Tributário Nacional elencando a competência tributária. Posteriormente são tratados os conceitos legais da tributação do ICMS e por fim são elencados os conceitos de *e-commerce* e de nota fiscal eletrônica.

2.1 Sistema Tributário Nacional

O Sistema tributário nacional é constituído pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que são responsáveis por gerir a arrecadação e a distribuição de renda. O Art. 3º da Lei nº 5.172 conceitua tributo com sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

No que se refere às espécies de tributos, o Sistema Tributário Nacional está estruturado de forma a permitir ao Estado a cobrança de: Impostos, que decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte; Taxas, que estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis; Contribuições de melhoria, que são cobradas quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas(OLIVEIRA *et al*,2015 p. 5)

Tributo é uma obrigação com o Estado e deve ser estabelecida em lei. Cada ente da federação tem competência sobre tributos específicos. Para a União, por exemplo recaem o IPI (Imposto sobre produtos industrializados), o II (Imposto de importação), IE (Imposto de exportação) entre outros. Já o estado recebe a arrecadação do ICMS e os municípios tem a competência de cobrar o ISSQN (Imposto de Serviços de Quaisquer Natureza). No presente estudo, será estudado apenas o ICMS.

2.2 ICMS

O ICMS foi instituído pela LC nº 87/96. Cada estado dispõe de regulamento próprio para esse imposto, determinando prazo de recolhimento e documento que deve ser utilizado na arrecadação.

Segundo Oliveira *et al* (2015, p. 62)“O ICMS é um imposto estadual, portanto somente quem tem competência para instituí-lo são os Governos dos Estados e do Distrito Federal, conforme previsão no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988.”

O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual (art. 2º da LC 87/96).

O ICMS é definido como imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. É considerado um dos impostos com maior arrecadação no estado. Segundo o site da Fazenda Estadual (CONSELHO NACIONAL DE POLITICA FAZENDÁRIA – CONFAZ – MINISTÉRIO DA FAZENDA), de janeiro a agosto desse ano o estado do Rio Grande do Sul já arrecadou R\$19.842.262,00 com o imposto.

2.2.1 Alíquotas de ICMS dos estados

Cada estado tem a competência de fixar sua alíquota interna de ICMS. No Rio Grande do Sul, por exemplo, até o ano de 2015 a alíquota de ICMS era de 17% para operações realizadas dentro do estado. Com o objetivo de aumentar a arrecadação devido à crise econômica em que o estado está passando, essa alíquota passou a 18% a partir de 2016.

Fica a cargo do Senado Federal fixar alíquotas interestaduais (para as operações em que a mercadoria vá de um ponto situado dentro do estado membro a outro fora dos limites desse mesmo Estado) e de exportação do ICMS, além de poder estabelecer

alíquotas internas mínimas e máximas(OLIVEIRA, 2005, p.126).essas normas ve tem que conferir todas!!! Já tinha que estar tudo certo

Segundo Oliveira *et al*(2015, p.75),“A alíquota interna é determinada individualmente em cada Estado pela legislação estadual.[...]Com o objetivo de evitar exageros por parte dos governantes, podem ser fixados pelo Senado Federal alíquotas máximas nas operações internas.”

Quadro 1: Operações realizadas por estabelecimentos localizados no Estado de São Paulo

Operações	Alíquota do ICMS
Nas operações internas (dentro do Estado), mesmo as iniciadas no exterior	18
Nas operações entre Estados interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes localizados nos Estados das regiões Norte, Nordeste, e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo	7
Nas operações ou prestações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes localizados nos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exceto o Estado do Espírito Santo	12
Serviços de Transporte	12
Serviços de comunicação e telecomunicação	25

Fonte: Oliveira *etal* (2015, p. 75)

Cada um dos estados legisla de forma diferente suas alíquotas de ICMS, sempre respeitando a alíquota máxima imposta pelo governo federal. São várias as operações e prestações tributadas pelo imposto, cabe a cada contribuinte verificar o regulamento do seu estado, para não destacar o ICMS erroneamente no documento fiscal, evitando assim pagamentos maiores ou menores aos cofres públicos.

2.2.3 Base de Cálculo

Pode-se definir base de cálculo como sendo o valor da operação ou da prestação do serviço para fins de cálculo do imposto, é o valor pelo qual se aplica a alíquota para obter o montante de imposto a ser recolhido.

O art. 13 da lei complementar nº 87/96 determina que a base de cálculo do ICMS é, regra geral, o preço de venda da mercadoria. Entretanto, por existir diversas possibilidades de transações e de variáveis fiscais como é o caso de transferência de mercadorias, substituição tributária, pauta fiscal adotada pelo Estado, inclusão de frete, seguro, juros e despesas debitadas ao adquirente, a adição do preço do serviço ao da mercadoria em determinadas situações, entre outros, a base de cálculo pode ser composta de outros valores. OLIVEIRA *et al* (2015, p. 67)

Para cálculo do ICMS a base de cálculo pode variar de acordo com a finalidade da mercadoria. Por exemplo, se a mercadoria for remetida para uso e consumo o IPI (Imposto sobre produtos industrializados) integra a base de cálculo, se for para industrialização, não integra. Existem diversas situações, e cada uma pode alterar o valor do imposto destacado no documento fiscal.

2.3 *E-commerce*

E-commerce nada mais é do que a compra realizada através da internet, essa modalidade de compra cresceu muito no Brasil nos últimos anos, por apresentar facilidade e comodidade aos usuários que escolherem esse mercado.

Comércio eletrônico (e-commerce), nome dado à transação comercial que vem crescendo a passos largos no Brasil, sendo a compra realizada pelo computador pessoal através da internet. Esse comércio possibilita ao consumidor maior poder de compra, a qualquer hora do dia, todos os dias da semana, aumentando de forma gradativa e considerável os negócios entre empresas e consumidores finais. ESPÍNOLA, Vagner de Brito, (2013, p. 1)

Segundo Nascimento (2011 p. 25, Apud Kotler, 2000), o termo *e-commerce* significa ser uma ampla variedade de transações eletrônicas, tais como o envio de pedidos de compra para fornecedores via EDI (troca eletrônica de dados).

A facilidade e a comodidade que esse mercado dispõe, fez com que o *e-commerce* crescesse muito no Brasil nos últimos anos. Além de o cliente não precisar sair de casa para comprar, as lojas na internet oferecem garantias e trocas grátis, caso o usuário não fique satisfeito com o produto.

2.4 Nota Fiscal Eletrônica

A nota fiscal eletrônica tem validade em todo o território nacional, é uma realidade na legislação brasileira desde outubro de 2005, e foi instituída nacionalmente através da aprovação do Ajuste SINIEF 07/05. Não são todos os contribuintes que são obrigados a emitir esse tipo de documento, mas caso o contribuinte não seja obrigado a emitir, poderá ele, voluntariamente decidir emitir nota eletronicamente ou não.

Podemos conceituar a Nota Fiscal Eletrônica como sendo um documento de existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar, para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços, ocorrida entre as partes. Sua validade jurídica é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e a Autorização de uso fornecida pelo Fisco, antes da ocorrência do fato gerador. (CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ – MINISTÉRIO DA FAZENDA).

Além de controlar a circulação de mercadorias tanto de saídas como de entradas dentro de uma empresa, a nota fiscal eletrônica pode auxiliar no controle interno da entidade, tanto na parte de tributos, como na questão orçamentária, pois pode servir como base para previsão do orçamento para os próximos anos.

3 METODOLOGIA

Inicialmente esse capítulo descreverá o enquadramento metodológico do presente artigo. Em seguida apresentará os procedimentos que foram utilizados na realização do estudo.

Em relação aos objetivos, a classificação da pesquisa é descritiva. Conforme Gil (1999, p. 44) “As pesquisas deste tipo tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

A partir das informações coletadas, o objetivo foi descrever as mudanças impostas pela EC 87/2015 em relação a sistemática de arrecadação do ICMS, para tanto, foi feita uma entrevista junto ao fiscal da receita estadual que forneceu as informações necessárias para a elaboração desse trabalho, além da coleta de dados na legislação do ICMS.

Em relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa está estruturada em bibliográfica e documental.

A pesquisa é considerada bibliográfica devido ao fato de que foi feita com auxílio de livros, artigos e revistas que abordavam o tema proposto. Para Marconi e Lakatos (2007, p.185) a finalidade da pesquisa bibliográfica é “colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto”.

Pesquisa documental pelo fato de ser baseada na legislação do ICMS em sua maior parte, e em publicações que abordam o tema. Segundo Marconi e Lakatos (2007, p.176) “a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não.[...]Estas podem ser feitas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois”.

Segundo Martins e Theóphilo (2009 p. 85), a pesquisa qualitativa, se desenvolve, pois “buscará descrever, compreender e explicar comportamentos, discursos e situações”. Dessa forma a abordagem do problema é considerada qualitativa, pois através de entrevista com o fiscal da receita estadual e também de pesquisas em documentos baseados na legislação do ICMS, foi possível compreender e descrever as mudanças na legislação, a fim de levantar as informações necessárias para a conclusão do trabalho.

Quanto a forma de coleta de dados, o trabalho está classificada em entrevista e pesquisa documental.

Com a finalidade de coletar dados, foi feita uma entrevista semi estruturada com o fiscal da receita estadual. Para Gil (1999, p. 117) “Pode se definir entrevista como a técnica em que

o investigador se apresenta frente ao investigado e lhe formula perguntas, com o objetivo de obtenção de dados que interessem a investigação”.

Conforme Gil (1999, p. 66) “A pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico [...]consiste na exploração das fontes documentais”. Dessa forma a pesquisa documental do trabalho foi realizada baseada na legislação do ICMS, bem como em publicações sobre o tema.

Nesse tópico o trabalho se enquadra no modelo descritivo, pois baseado na pesquisa realizada foi possível descrever quais as mudanças que a EC nº 87/2015 está propondo na sistemática de arrecadação do ICMS. Para Gil (1999, p. 160) “A análise tem como objetivo organizar e resumir os dados de forma tal que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema proposto para a investigação”.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A seguir é apresentado o estudo que foi desenvolvido a partir do novo procedimento de arrecadação do ICMS proposto pela EC nº 87/2015. Compreende o método utilizado antes e depois da instituição da nova emenda, a fim de fazer um comparativo entre os dois períodos e avaliar se a mudança foi benéfica ou não para a melhora na arrecadação do ICMS entre os estados.

4.1 Sistemática de arrecadação do ICMS antes da EC 87/2015

A cada ano que passa a tecnologia fica mais avançada, atrelado a isso vem a facilidade e a comodidade que ela proporciona. A tecnologia facilitou e facilita muitas coisas na vida, inclusive quando o assunto é comércio, na atualidade as vendas online tem se tornado progressivas em todos os estados do nosso país, e em vários países do mundo. A facilidade de encontrar novidades pela internet resulta naturalmente na aquisição de bens de consumo por este meio, dado que muitas vezes as novidades se concentram em grandes centros produtores/importadores e superam os comerciantes locais, e foi esse o principal motivo da criação da EC 87/2015.

A maioria das vendas efetuadas pela internet são destinadas a usuários finais não contribuintes do ICMS, bem como a maior parte dessas vendas se originam nos grandes centros como o estado de São Paulo, por exemplo. O fator preponderante nesse caso, é que os estados consumidores estavam sentindo-se prejudicados em relação ao destino do imposto dessas transações comerciais.

Baseado nisso, as informações apresentadas a seguir são estruturadas em entrevista feita junto ao fiscal da receita estadual de Ijuí, como também em pesquisa feita no site da

Secretaria da Fazenda Estadual do Rio Grande do Sul e na LC nº 87/96, a lei que instituiu o ICMS.

Em resposta ao questionamento feito ao fiscal da receita referente à sistemática de arrecadação do ICMS antes da EC 87/2015 segundo o entendimento do mesmo, antes do advento da EC 87/2015, quando o destinatário da mercadoria era consumidor final ou não contribuinte do ICMS, não havia qualquer percepção do recolhimento do tributo para o estado onde a mercadoria estava sendo consumida de fato. O estado onde se originou a transação, por sua vez, ficava com toda a parcela do tributo.

Existia uma guerra fiscal entre estado de origem e de destino. Os estados onde a mercadoria estava sendo consumida de fato, estavam perdendo a arrecadação do tributo nessas operações, isto porque não recebiam o tributo na transação comercial em si, como também, não tinham a movimentação interna de mercadorias, não gerando novos impostos, diminuindo assim a economia local. Enquanto que o estado remetente estava ficando com toda a fatia do bolo.

Quando se efetua uma venda para um cliente de fora do estado é preciso saber se ele é contribuinte do ICMS ou não, pois cada caso possui uma abordagem específica, isso vale para o antes e o depois do advento da EC 87/2015.

Na prática, quando existe uma venda de mercadoria para fora do estado quando o cliente é contribuinte do ICMS, o remetente aplicará a alíquota interestadual. Por exemplo, um fornecedor do estado de São Paulo que vende uma mercadoria para um cliente contribuinte do ICMS no estado do Rio Grande do Sul, terá uma alíquota interestadual de ICMS nesse caso de 12%. O remetente então aplicará a alíquota sobre o valor da mercadoria.

Havia, porém, uma particularidade quando se efetuava uma venda com destino em outro estado e o cliente não era contribuinte do ICMS. O remetente usava a alíquota interna do seu estado. Usando o exemplo acima, o fornecedor do estado de São Paulo aplicaria a alíquota de 18%, que é a alíquota usada em operações internas nesse estado.

Em tese, o remetente fazia uma venda para fora do estado, mas na questão da tributação do ICMS era como se estivesse efetuando uma venda interna. O cliente pagava o ICMS, pois o mesmo compunha o preço da mercadoria, mas o imposto ficava integralmente no estado de origem.

Segundo o fiscal, esse foi o principal motivo para tal alteração, partilhar o ICMS de forma justa, para que a arrecadação fosse feita no estado em que a mercadoria está sendo consumida de fato, dessa forma aumentaria a arrecadação entre os estados consumidores.

4.2 Sistemática de arrecadação do ICMS depois da EC 87/2015

Os primeiros meses de 2016 foram marcados pelo período de transição da nova forma de arrecadação do ICMS quando se vende para consumidor final não contribuinte. Todas as empresas e escritórios de contabilidade no Brasil precisaram se adequar para atender a exigência prescrita pelo estado.

A maneira de tributar o ICMS ficou completamente diferente da maneira que era feita anteriormente. A proposta da EC 87/2015 é partilhar o ICMS entre o estado de origem e destino de forma gradativa, até que fique totalmente com o estado de destino quando remetido a consumidor final não contribuinte.

O fiscal da receita explicou que nas vendas a não contribuinte está sendo usada a alíquota interestadual, assim como já vinha sendo feito anteriormente em uma venda para fora do estado. O contrastante nesse caso é que a diferença entre a alíquota interna do destinatário e a alíquota interestadual será partilhada entre ambos os estados até o ano de 2018. A partir do ano de 2019, 100% do diferencial ficará com estado de destino da mercadoria, assim como prevê o Art. 99 da EC 87/2105.

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

- I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;
- II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;
- III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) o Estado de origem;
- IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;
- V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino. (SEFAZ/RS, 2016)

Em suma, a partir do início da nova regra, as operações com consumidor final ou não do imposto passam a ter as mesmas alíquotas de ICMS aplicáveis nas operações interestaduais, não serão mais utilizadas as alíquotas internas da UF de origem nas operações com consumidor final não contribuinte. O remetente deverá apenas obter a informação referente à alíquota interna do estado para onde está enviando a mercadoria para fins de calcular o imposto, e não efetuar o recolhimento de forma indevida.

Isso por que, assim como informou o fiscal, e também como consta no inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota quando enviada a não contribuinte, é do remetente. É atribuição do mesmo identificar

a alíquota interna do estado para onde está enviando a mercadoria, com o objetivo de calcular o montante do imposto que irá ser recolhido para cada estado.

Com a informação em mãos, o responsável pelo recolhimento promoverá o cálculo da partilha. O fiscal da receita explicou que se trata de um cálculo simples: aplica-se a alíquota interna do estado de destino sobre a base de cálculo, e do valor resultante será diminuído o ICMS de origem, que é o ICMS da operação interestadual. O resultado será o ICMS que deverá ser recolhido: 40% para o estado de destino e 60% para o estado de origem durante o ano de 2016.

Figura1: Fórmula para o Cálculo do DIFAL

O ICMS devido às unidades da Federação de origem e destino deverá ser calculado por meio da aplicação das seguintes fórmulas (§ 1º-A da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 93/2015; nota 2 da alínea "h" do inciso I do art. 16 e nota 02 do inciso V do art. 17, ambos do livro I do RICMS):

$$\text{ICMS origem} = \text{BC} \times \text{ALQ inter}$$

$$\text{ICMS destino} = [\text{BC} \times \text{ALQ intra}] - \text{ICMS origem}$$

Onde:

BC: base de cálculo do imposto, que corresponde ao valor da operação ou preço do serviço;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino ;

Fonte: Sefaz/RS (2016)

A partir da fórmula acima, para melhor entendimento, em seguida será apresentado um exemplo do cálculo do diferencial de alíquota para fins de partilhar o imposto entre os estados.

Figura2: Exemplo de cálculo do DIFAL

Exemplo: Estabelecimento gaúcho vende por R\$ 1.000,00 mercadoria para consumidor final não contribuinte localizado em São Paulo.

Alíquota interestadual = 12%

Alíquota interna na UF de destino (exemplo) = 18%

Base de cálculo = R\$ 1.000,00

ICMS origem = $1.000,00 \times 12\% = \text{R\$ } 120,00$

ICMS destino = $(1.000,00 \times 18\%) - 120,00 = 180,00 - 120,00 = \text{R\$ } 60,00$

Do valor calculado para a UF de destino (R\$ 60,00), R\$ 36,00 (60%) ficam com o RS, e o restante com SP, durante o ano de 2016.

Fonte: Sefaz/RS (2016)

Os sistemas emissores de nota fiscal eletrônica estão parametrizados para efetuar o cálculo automaticamente a partir do reconhecimento da operação de venda interestadual, para não contribuinte do ICMS.

Ao ser questionado referente à emissão da nota fiscal eletrônica para esses casos, o fiscal da receita salientou que foram criados campos específicos para esse tipo de operação, trata-se da nota técnica 2015.003.

Esta Nota Técnica altera o leiaute da NF-e para receber as informações correspondentes ao ICMS devido para a Unidade da Federação de Destino, nas operações interestaduais de venda para consumidor final não contribuinte, atendendo as definições da Emenda Constitucional 87/2015 (PORTAL DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA 2016).

Conforme especificado pelo fiscal, na nota fiscal eletrônica deverá aparecer o montante arrecadado para o estado de destino, bem como a parte que cabe ao estado de origem da mercadoria, que a partir de 2019 será zerado. Esse parecer deverá constar obrigatoriamente nas informações complementares da nota fiscal.

Figura 3: Nota fiscal Eletrônica

		Nº. 1 SÉRIE 1		FL 1 / 1		Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e							
NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDA DE PRODUÇÃO													
INSCRIÇÃO ESTADUAL			INSCR. EST. SUBS. TRIBUTARIO			CNPJ							
DESTINATARIO REMETENTE													
NOME / RAZÃO SOCIAL						CNPJ / CPF		DATA DA EMISSÃO					
ENDEREÇO						BAIRRO / DISTRITO		DATA DA ENTRADA/SAIDA					
MUNICÍPIO						FONE / FAX		HORA DE SAIDA					
						UF		INSCRIÇÃO ESTADUAL					
FATURA/DUPLICATA													
FATURA/DUPLIC.	VENCIMENTO	VALOR	FATURA/DUPLIC.	VENCIMENTO	VALOR	FATURA/DUPLIC.	VENCIMENTO	VALOR					
CALCULO DO IMPOSTO													
BASE DE CALCULO DO ICMS		VALOR DO ICMS		BASE DE CALCULO DO ICMS ST		VALOR DO ICMS SUBSTITUTO		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS					
168.000,00		11.760,00		0,00		0,00		160.000,00					
VALOR DO FRETE		VALOR DO SEGURO		VALOR DO DESCONTO		OUTRAS DESPESAS		VALOR DO IPI					
0,00		0,00		0,00		0,00		8.000,00					
VALOR TOTAL DA NOTA: 168.000,00													
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS													
NOME / RAZÃO SOCIAL				FRETE POR CONTA		CÓDIGO ANTT		PLACA DO VEICULO		CNPJ			
				1 - DESTINATARIO 2 - TERCEIROS 3 - SEM FRETE									
ENDEREÇO				MUNICÍPIO				UF		INSCRIÇÃO ESTADUAL			
QUANTIDADE	ESPECIE	MARCA		NUMERO		PESO BRUTO		PESO LIQUIDO					
DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS													
COD. PRODUTO	DESCRIÇÃO PRODUTO / SERVIÇO	NCM / SH	CST	CFOP	UN	QUANT.	VALOR UNITARIO	VALOR TOTAL	B.CALC ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	ALÍQUOTAS	
				6107	UN	5,0000	32.000,0000	160.000,00	168.000,00	11.760,00	8.000,00	7,00	5,00
CALCULO DO ISSQN													
INSCRIÇÃO MUNICIPAL			VALOR TOTAL DOS SERVIÇOS			BASE DE CALCULO DO ISSQN			VALOR DO ISSQN				
			0,00			0,00			0,00				
DADOS ADICIONAIS													
INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES						RESERVADO AO FISCO							
EC 87/2015 VALOR ICMS PARTILHA UF DESTINO: 7.392,00 VALOR ICMS PARTILHA UF REMETENTE: 11.088,00													

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

A partir daí, o remetente deverá efetuar o recolhimento do diferencial de alíquota para o estado de destino. Para isso ele precisará emitir uma GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais), onde deverá constar para qual estado está se recolhendo o imposto.

Figura 4: Guia Nacional de Recolhimento de Tributos

Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE		UF Favorecida BA	Código da Receita 100102
Dados do Contribuinte Emitente		Nº de Controle	
Razão Social:	CNPJ/CPF/Insc. Est.:	Data de Vencimento 20/10/2016	
Endereço:	UF:	Nº Documento de Origem	
Município:	Telefone:		
CEP:		Período de Referência 10/2016	Parcela
Dados do Destinatário		Valor Principal R\$ 7.392,00	
CPF/CNPJ/Insc. Est.:		Atualização Monetária R\$ 0,00	
Município:		Juros R\$ 0,00	
Reservado à Fiscalização		Multa R\$ 0,00	
Convênio/Protocolo:		Total a Recolher R\$ 7.392,00	
Produto:			
Informações Complementares:			
Documento Válido para pagamento até 20/10/2016			

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Ao questionar o fiscal da receita se é necessário enviar junto com a nota fiscal eletrônica que acompanha a mercadoria uma via da GNRE com um comprovante de pagamento evidenciando o recolhimento para o estado de destino, ele ressaltou que existem duas situações: Uma quando o contribuinte não possui inscrição estadual de substituto tributário na UF de destino, quando deverá então recolher o imposto por “operação”. Terá que recolher através de GNRE em cada operação remetida a não contribuinte, esses casos são registrados com maior frequência segundo ele.

Outra situação que não ocorre com tanta periodicidade é o recolhimento por “apuração”, quando o remetente possui inscrição estadual de substituto tributário no estado de destino.

Efetuem-se as operações normalmente durante o mês, porém o imposto será recolhido no final do mês, com os valores de todas as operações.

Ao questioná-lo se o recolhimento da diferença de alíquotas deve ser efetuado em toda e qualquer operação ou somente nos casos de venda, ele respondeu que o recolhimento deve ser feito somente nos casos de venda, exemplificou que nas operações que estão ao abrigo de suspensão como é o caso de uma remessa para conserto, não é necessário efetuar o recolhimento.

4.3 Adaptação por parte dos usuários à nova sistemática

Quando ocorrem mudanças na legislação, seja em qualquer esfera, os primeiros meses de vigência são marcados pelo período de transição de como era antes e como ficou após as alterações estabelecidas. Com a EC 87/2015 não foi diferente, um dos objetivos específicos do presente artigo era demonstrar se houve dificuldade ou não por parte dos usuários segundo visão do fiscal da receita, através do contato que ele possui com empresas e escritórios de contabilidade.

Ao ser questionado quanto à adaptação dos usuários a partir do dia em que a EC 87/2015 entrou em vigor, se houveram muitas dúvidas ou se a adaptação foi fácil, ele explicou que sim, houve muitas dificuldades durante a adaptação, principalmente quanto à interpretação por parte dos contribuintes que devem efetuar o recolhimento.

A lei estabelece que a partilha deveria ser feita a partir do ano de 2015, porém a data de publicação é de abril de 2015, o que prejudicou a sua aplicação pois deveria se respeitar o princípio da anterioridade, que estabelece que não haverá cobrança de tributo no mesmo exercício fiscal da lei que o instituiu. Assim sendo, a cobrança da partilha do ICMS só poderia ser realizada pelo Fisco no ano seguinte a sua publicação. E assim foi feito, EC 87/2105 começou a valer a partir de janeiro de 2016.

Outra dificuldade enfatizada por ele foi o instrumento utilizado pelos usuários para emitir a nota fiscal eletrônica. A lei entrou em vigor e a maior parte dos estabelecimentos não estava com o sistema parametrizado para receber e adaptar-se às alterações. E salientou que toda vez que existe uma mudança desse modelo na legislação sempre surgem dificuldades.

4.4 Considerações finais

A contabilidade tributária no Brasil hoje sofre alterações praticamente todos os dias, o profissional que atua nesse segmento precisa estar se atualizando constantemente para replicar as mudanças aos seus clientes. É um tanto quanto inviável estar “a par” de todas as alterações que ocorrem em nossa legislação tributária todos os anos. Algumas empresas fazem o uso de consultorias particulares para não perder nenhuma mudança e, não ter que arcar com as

consequências mais tarde. Esse tipo de estudo contribui para facilitar o entendimento das partes interessadas, pois visa à compreensão e interpretação de novas leis quando essas são instituídas.

O ano de 2015 foi marcado por diversas alterações e inclusões de novas regras na legislação tributária, vários estados aumentaram suas alíquotas internas de ICMS visando uma maior arrecadação durante o ano de 2016. Além do aumento nas alíquotas, outra mudança marcante na legislação tributária foi o estabelecimento da EC 87, que alterou a sistemática de cobrança do ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado em outro Estado, e que serviu de tema para a elaboração desse artigo.

O objetivo deste estudo foi demonstrar através de entrevista realizada junto ao fiscal da receita estadual, com base na legislação do ICMS e também em publicações sobre o tema as principais alterações impostas pela EC 87/2015 na sistemática de arrecadação do referido imposto, bem como caracterizar como funcionava a arrecadação antes e como ficou após a EC entrar em vigor. Também identificar quais foram as principais dificuldades encontradas pelos usuários a partir da visão do fiscal, através do contato que ele possui com empresas e escritórios de contabilidade.

A partir da entrevista realizada com o fiscal e também da execução de pesquisa desenvolvida junto à lei, foi possível identificar a mudança que a EC 87/2105 trouxe para o método de arrecadação do ICMS quando se remete mercadoria para fora do estado a não contribuinte. Antes do advento da Emenda, o recolhimento do imposto era efetuado em parcela total para o estado remetente, isso por que se destacava a alíquota interna do estado de origem, o estado onde o produto seria consumido de fato não recebia sua “parcela” do imposto, pois os compradores, por serem consumidores finais e não contribuintes de ICMS não efetuavam o crédito.

A contar do início da vigência da nova Emenda, os estados consumidores começaram a receber a parte que lhes compete sobre as mercadorias por eles adquirida, isso por que, quem remeter a não contribuinte fora do estado deverá, obrigatoriamente, recolher a parcela do imposto que cabe ao estado destinatário. Ou seja, a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, cada um com o percentual que lhe cabe.

A EC 87/2105 foi criada para partilhar o ICMS com mais paridade entre os estados, já que os estados consumidores estavam se sentindo prejudicados, pois a maior parte dos vendedores encontra-se nos grandes centros na região sudeste do país. Além de alterar o *layout* da nota fiscal eletrônica e estabelecer um método específico de recolhimento do ICMS,

o que, segundo o fiscal, foi uma das dificuldades enfrentadas pelos usuários, pois as ferramentas utilizadas para emissão de documentos eletrônicos não estavam atualizadas para receber tais alterações, assim que as mesmas entraram em vigor.

Quando ocorrem alterações dessa relevância na legislação, o contador assume um papel muito importante, é pra ele que as empresas vão recorrer para solicitar ajuda visando a interpretação da lei. A falta de conhecimento é um dos maiores problemas para os pequenos empresários, nesse sentido o contador se torna peça fundamental na interpretação e execução das novas normas, a atualização constante atrai clientes e deixa os que já são clientes satisfeitos com o serviço contratado.

No início da elaboração do artigo surgiram algumas dificuldades em encontrar materiais que falassem sobre o assunto, por se tratar de um tema novo e ainda não muito discutido. Por outro lado, o fiscal da receita respondeu com clareza todos os questionamentos, sua contribuição foi importantíssima para a conclusão dos objetivos propostos.

Para futuras pesquisas, deixo como sugestão abordar o tema Ampara/RS, que é um adicional de alíquota de ICMS sobre determinadas operações e prestações de serviços cujo valor arrecadado é destinado ao Fundo de Proteção e Amparo Social do Estado do Rio Grande do Sul. O Ampara, também denominado de Fundo de Combate a Pobreza, foi instituído através da lei nº 14.742/15, é um assunto de abordagem recente, assim como a EC 87/2105.

REFERÊNCIAS

BARATTO, Gedalva; DE MATTOS MACEDO, Mariano. Regime tributário do ICMS nas transações interestaduais-harmonização tributária ou autonomia estadual. **Revista Paranaense de Desenvolvimento-RPD**, n. 113, p. 09-30, 2011.

BARRETO, Monica. O impacto da substituição tributária progressiva do ICMS no preço de venda de produtos de informática do setor varejista no estado de Santa Catarina. 2014.

Brasil. Emenda Constitucional nº 87, de 16 de Abril de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm>. Acesso em: 15 mar. 2016.

Brasil. Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm> Acesso em: 18 mar. 2016.

CERVO, A. L. **Metodologia Científica**. 3ª Ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1983, 249 p.

Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz - Ministério da Fazenda. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/convenio-icms>> Acesso em: 02 abr. 2016

Conselho Nacional de Política Fazendária - Confaz - Ministério da Fazenda. Disponível em: <<http://www1.fazenda.gov.br/confaz/boletim/Valores.asp>> Acesso em: 30 out. 2016.

ESPÍNOLA, Vagner de Brito. A guerra fiscal sobre a distribuição de alíquota do ICMS nas compras eletrônicas. 2013.

GIL, Antonio Carlos. **Pesquisa Social**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 1999, 206 p.

KOCHE, José Carlos. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 33ª Ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2013, 182 p.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007, 315 p.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THIÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NASCIMENTO, Rafael Moraes do. E-commerce no Brasil: perfil do mercado e do e-consumidor brasileiro. 2011.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005, 274 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; JUNIOR, José Hernandez Perez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária**. 14ª Ed. São Paulo: Atlas, 2015, 443 p.

Portal da Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: <<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/perguntasFrequentes.aspx?tipoConteudo=E4+tmY+ODf4=>> Acesso em: 23 mai. 2016.

Portal GNRE Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais. Disponível em: <http://www.gnre.pe.gov.br/gnre/portal/GNRE_Principal.jsp> Acesso em: 23 mai. 2016

Sefaz RS Secretaria da Fazenda. Disponível em: <https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaMenu.aspx?MenuAlias=m_emend_const_87> Acesso em: 02 abr. 2016.