

ICMS – UMA ABORDAGEM TEÓRICA E PRÁTICA SOBRE O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM NÃO CONTRIBUINTE

Prof.º Ms. Anderson de Sousa Santos

CONB  CON 20
19



ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes



Anderson de Sousa Santos

Contador, com experiência e atuação na área há mais de 20 anos. Atuação como consultor estratégico e apoio a organizações para tomadas de decisões na área tributária/fiscal e contabilidade.

Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais pela PUC-SP, Graduado em Ciências Contábeis e Pós Graduado em Controladoria pelo Centro Universitário FMU.

Na área acadêmica é professor do curso de Ciências Contábeis do FIPECAFI, FMU, FECAF e Estácio e também Professor de cursos livres do SENAC/SP.

Empreendedor da área contábil com escritório NOVA AZIENDA Contabilidade e Auditoria.

Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação - ICMS

- ✓ Conceito;
- ✓ Características;
- ✓ Base de cálculo;
- ✓ Alíquotas;
- ✓ Diferencial de Alíquotas;
- ✓ Apuração do Imposto.

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é um imposto estadual, ou seja, somente os Governos dos Estados do Brasil e do Distrito Federal têm competência para instituí-lo (Conforme: Art.155, II, da Constituição de 1988).

O ICMS, esta baseado na sistemática da não-cumulatividade, ou seja, o regime da não-cumulatividade significa que o imposto incidente sobre as operações de compra poderá ser aproveitado nas operações de vendas. Assim imposto incide, na prática somente sobre o valor agregado a bens e serviços.

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

Fato Gerador:

Ocorre o fato Gerador do ICMS, nas operações relativas à circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, ainda que a operação ou prestação se inicie no exterior.

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

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.

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

O imposto incide sobre:

- VI – sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;
- VII – sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- VIII – sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

O imposto não incide sobre:

- I – operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;
- II – operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;
- IV – operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- V – operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

O imposto não incide sobre:

VI – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII – operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX – operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Equipara-se às operações de que trata o item II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

a) empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

b) armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

Base de Cálculo:

A base de cálculo é um conjunto de valores utilizados para determinar o montante do imposto. De forma simplista, é possível afirmar que se trata do valor que serve de base para calcular o imposto e que, multiplicado pela alíquota, resultará no valor do imposto.

Cada estado, dispõe sobre a forma que a base de cálculo do ICMS deve ser utilizada pelo o contribuinte em cada tipo de operação. Por exemplo, em São Paulo, os art. 37 a 51 do RICMS/SP, que dispõem sobre a base de cálculo do ICMS que o contribuinte deve utilizar em cada operação.

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

Alíquotas Internas:

Cada governo determina, por intermédio de acordos ou convênios, as alíquotas a serem utilizadas, com isto, temos em geral as seguintes **alíquotas interna**:

- 7%
- 12%
- 18%
- 25%

Obs.

O contribuinte deve observar que os estados podem acrescentar até 2% de suas alíquotas internas básicas. Muitos estados fazem isto através do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza - FCEP

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

Alíquotas Interestadual:

ORIGEM (Remetente)	DESTINO (Adquirente)	ALÍQUOTA
Estados da região: Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo)	Estados da região: Sul e Sudeste	12%
Estados da região: Sul e Sudeste	Estados da região: Norte, Nordeste, Centro Oeste e Espírito Santo	7%
Estados da região: Norte, Nordeste e Centro Oeste	Para Qualquer Estado	12%

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

Alíquotas Interestadual:

RESOLUÇÃO – 13/2012 DO SENADO FEDERAL	
ORIGEM / DESTINO	ALÍQUOTA
Aplica-se às operações interestaduais com produtos que, após o seu desembaraço aduaneiro:	4%
<ul style="list-style-type: none"> a) Não tenham sido submetidos a processo de industrialização; b) Ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo, de importação superior a 40% 	

Hierarquia da Parametrização

NCM

CEST

CFOP

CST

ICMS

PIS

COFINS

IPI



CST – Código de Situação Tributária (CST) que tem por finalidade indicar a tributação do produto dentro da nota fiscal. O Código de Situação Tributária (CST) visa aglutinar em grupos homogêneos, na Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, as operações realizadas pelo contribuinte do ICMS, conforme determina o Ajustes Sinief nºs 06/2000 e 06/2008.

- 0 - Nacional, exceto as indicadas nos códigos 3 a 5;
- 1 - Estrangeira - Importação direta, exceto a indicada no código 6;
- 2 - Estrangeira - Adquirida no mercado interno, exceto a indicada no código 7;
- 3 - Nacional, mercadoria ou bem com Conteúdo de Importação superior a 40%;
- 4 - Nacional, cuja produção tenha sido feita em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº **288/1967** , e as Leis nºs 8.248/1991, 8.387/1991, 10.176/2001 e 11.484/2007;
- 5 - Nacional, mercadoria ou bem com Conteúdo de Importação inferior ou igual a 40%;
- 6 - Estrangeira - Importação direta, sem similar nacional, constante em lista de Resolução Camex e gás natural;
- 7 - Estrangeira - Adquirida no mercado interno, sem similar nacional, constante em lista de Resolução Camex e gás natural.

TABELA "B" - TRIBUTAÇÃO PELO ICMS

- 00 - Tributada integralmente
- 10 - Tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária
- 20 - Com redução de base de cálculo
- 30 - Isenta ou não tributada e com cobrança do ICMS por substituição tributária
- 40 - Isenta
- 41 - Não tributada
- 50 - Suspensão
- 51 - Diferimento
- 60 - ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária
- 70 - Com redução de base de cálculo e cobrança do ICMS por substituição tributária
- 90 - Outras

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

Diferencial de Alíquota do ICMS

A diferença de alíquota do ICMS, comumente chamada de DIFAL, ocorre em todas as situações nas quais haja transferência de propriedade (venda ou doações), entre contribuintes e não contribuintes do imposto.

Só existe quando a alíquota interna, no Estado destinatário de um determinado produto/mercadoria, for superior à alíquota interestadual, aplicada a partir do Estado de origem (remetente).

Nos casos em que o adquirente ou beneficiário (destinatário) for consumidor final **NÃO CONTRIBUINTE**, o tratamento, com relação ao recolhimento do imposto, se dá de maneira diferente do que ocorre com as operações **ENTRE CONTRIBUINTE**S.

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

Diferencial de Alíquota do ICMS

Entende-se como não contribuinte a pessoa física ou jurídica que não possui relação nem obrigação direta com o imposto, embora, de fato, pague o mesmo no preço final da sua aquisição.

A Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 4º, estabelece o conceito de contribuinte.

“Artigo 4º - 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.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

- I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
- II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;
- IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.”

O recolhimento alcança as seguintes operações: venda ou doações de mercadorias que serão utilizadas para uso/consumo ou como ativo imobilizado pelo destinatário. Geralmente, nos casos das operações para não contribuintes, trata-se a operação como uso/consumo.

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

Diferencial de Alíquota do ICMS

Fica a Dica!



Embora, com o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015, passe a ser utilizada a mesma alíquota nas operações interestaduais, é necessário saber se o destinatário é contribuinte do ICMS, pois tal condição trará implicações tanto em relação à responsabilidade pelo recolhimento quanto em relação à forma de emissão do documento fiscal e às demais obrigações acessórias relacionadas à operação.

Caso o fornecedor efetue a análise da atividade do destinatário, bem como a existência ou não de inscrição estadual, e o seu cadastro no SINTEGRA, e ainda assim tenha dúvidas quanto a seu enquadramento ou não na condição de contribuinte, é recomendável que solicite uma declaração do adquirente na qual afirma sua condição, de contribuinte ou não.

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

Diferencial de Alíquota do ICMS

Desde 1/1/2016, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outro Estado. *Emenda Constitucional 87/2015*

CONSTITUIÇÃO FEDERAL 1988

"Art. 155 (...)

§ 2º (...)

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

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

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

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

Diferencial de Alíquota do ICMS

Incidência do ICMS e momento de ocorrência do fato gerador

Embora, até a presente data, não tenha sido alterado o texto da Lei Complementar nº 87/96, no que se refere à incidência do ICMS e ao momento de ocorrência do fato gerador, a maioria das Unidades da Federação que regulamentaram o assunto já disciplinaram o tema.

Assim, passam a ser consideradas hipóteses de incidência do ICMS as operações e as prestações iniciadas em outro Estado que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto.

Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída do estabelecimento onde se encontrem os bens, no caso de operações iniciadas em outro Estado que os destinem a consumidor final não contribuinte do imposto. Especificamente em relação às prestações de serviço, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da prestação de serviço por contribuinte localizado em outra unidade da Federação, para consumidor final não contribuinte.

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

Diferencial de Alíquota do ICMS

Operações interestaduais destinadas a consumidor final Origem (SP) / Destino (SC) – Base Simples	
a) Valor da operação	R\$ 1.000,00
b) ICMS operação interna destino(considerando alíquota: 17%)	R\$ 170,00
c) ICMS regularmente destacado (alíquota: 12%)	R\$ 120,00
d) Valor do Diferencial de ICMS	R\$ 50,00 (R\$ 170,00 – R\$ 120,00)
e) Distribuição do DIFAL (Considerando o ano de 2018)	
UF ORIGEM – SÃO PAULO	R\$ 10,00
UF DESTINO – SANTA CATARINA	R\$ 40,00

**ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o
Diferencial de alíquota em operações interestaduais
com não contribuintes**
Diferencial de Alíquota do ICMS

Operações interestaduais destinadas a consumidor final Origem (SP) / Destino (SC) – Base Simples Com FCEP	
a) Valor da operação	R\$ 1.000,00
b) ICMS operação interna destino(considerando alíquota: 17%)	R\$ 170,00
c) ICMS regularmente destacado (alíquota: 12%)	R\$ 120,00
d) Valor do Diferencial de ICMS	R\$ 50,00 (R\$ 170,00 – R\$ 120,00)
e) Valor do FCEP (alíquota 2%) – R\$ 1.000,00 x 2%	R\$ 20,00
e) Distribuição do DIFAL (Considerando o ano de 2018)	
UF ORIGEM – SÃO PAULO	R\$ 10,00
UF DESTINO – SANTA CATARINA	R\$ 40,00
VALOR DO FUNDO DE COMBATE À POBREZA	R\$ 20,00

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

Diferencial de Alíquota do ICMS

Distribuição do Diferencial de Alíquota - DIFAL

Também foi definida uma regra transitória para adequação dos caixas dos estados, sendo então o diferencial de alíquota partilhado entre os estados de origem e destino durante alguns anos, veja a tabela abaixo:

Ano	UF Origem	UF Destino
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
A partir de 2019		100%

Inicialmente a maior parte será recolhida para a UF Origem, sendo gradativamente recolhida em maior parte para a UF Destino, até que em 2019 seja completamente recolhida para a UF Destino.

ICMS – Uma abordagem teórica e prática sobre o Diferencial de alíquota em operações interestaduais com não contribuintes

Diferencial de Alíquota do ICMS

Recolhimento

A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas, em favor da Unidade da Federação de destino, foi atribuída expressamente ao remetente, em se tratando de operações destinadas a não contribuintes.

Segundo a cláusula quarta do Convênio ICMS 93/2015, o recolhimento deve ser efetuado por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da unidade federada de destino, por ocasião da saída do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação. O documento de arrecadação deve mencionar o número do respectivo documento fiscal e acompanhar o trânsito do bem ou a prestação do serviço.

Contato:

(11) 99673-7584

(11) 2366-9672



<https://www.linkedin.com/in/anderson-de-sousa-santos-725996170/>



@andersonguu



<https://www.facebook.com/andersongu.santos>