



ASPECTOS INERENTES AO ICMS: UMA ABORDAGEM DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL) NO ESTADO DE GOIÁS

Thiago Bruno Alves de Souza

Clesiomar Rezende Silva

RESUMO

O artigo científico em comento visa apresentar o que são tributos, abordando o contexto histórico e analisando a importância do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), abrangendo, conseqüentemente, o Diferencial de Alíquotas para os Estados e Distrito Federal, que são adimplidos pelos contribuintes e pelas empresas que se enquadram no Simples Nacional e MEI. Demonstrando os fundamentos que proporcionam respaldos legais através da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional no Estado de Goiás entre os anos de 2015 a 2018. Para tal cobrança dos impostos alusivos à circulação de mercadorias e serviços e o DIFAL (Diferencial de Alíquotas) interestadual das mercadorias para comercialização, uso e consumo e ativo imobilizado, advindas de outros Estados. Não obstante, o DIFAL de uso e consumo, ativo imobilizado e comercialização, foram criados para promover igualdade na competição que encontravam os Estados, pois, cada Estado possui uma alíquota de ICMS própria, neste sentido o cálculo é feito para constituir os valores referentes à diferença da alíquota e encaminhar o DIFAL para o Estado de destino da mercadoria, portanto, o valor é diferenciado conforme o produto vendido.

Palavras – chave: ICMS. Estado. Fato Gerador. Diferencial de Alíquotas.

ABSTRACT

The present scientific work aims to present what are tributes, addressing the historical context and seeks to discuss the concepts and analyze the importance of the Tax on the Circulation of Goods and Services), and consequently the Differential Tax Rates for the States and Federal District, which are complied with by the taxpayers and by the companies that fall within the National Tax and MEI. Demonstrating the grounds that provide legal support through the Federal Constitution and the National Tax Code in the State of Goiás between the years 2015 to 2018. For such collection of allusive taxes the circulation of goods and services and the differential of interstate rates of merchandise for sale, use and consumption and fixed assets, coming from other States. Nevertheless, the DIFAL of use and consumption, fixed assets and commercialization, were created to promote equality in the competition that the States encountered, since, each State has an own ICMS rate, in this sense the calculation is made to constitute the values referring to difference of the rate and forward the DIFAL to the State of

parte obrigatória para obtenção de Grau de Bacharel em Ciências Contábeis. Graduando do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Jussara. E-mail: thiagobruno_tbas@hotmail.com



destination of the merchandise, therefore, the value is differentiated according to the product sold.

Keywords: ICMS. State. Generation Fact. Differential Aliquot

INTRODUÇÃO

O presente artigo ambiciona em discutir acerca da historicidade dos tributos, sobretudo, delimitando o tema referente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS do sistema tributário brasileiro.

O ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, que antes da Constituição Federal de 1988 era conhecido como ICM, que já possuía um perfil doutrinário e jurisprudencial. A partir da CF/88, o “S” designativo de Serviços dedica um extenso rol de dispositivos, impondo uma diretriz que deve ser seguida pela lei complementar, quanto pela lei ordinária de cada pessoa política pública competente (Estados e Distrito Federal).

O conceito de tributo colocado em pauta constitui normativas relativas à obrigação tributária difundida pela lei, objeto e o fato gerador, fundamentado pela Constituição Federal e Código Tributário Nacional.

Para tanto, apresenta uma problemática dentro do ICMS de como incidiu o Diferencial de Alíquota – DIFAL, de uso e consumo, ativo imobilizado e comercialização, tendo como recorte espacial e temporal, respectivamente, o Estado de Goiás, dentre os anos de 2015 a 2018.

O método utilizado para a fundamentação do artigo se enquadra alusivamente na metodologia analítica, embasado em revisões bibliográficas, com justificativa legal, quanto à instituição e majoração dos tributos, especificando o ICMS, o fato gerador e os benefícios sociais através do adimplemento por parte dos contribuintes.

A pesquisa aqui delineada visa demonstrar quais os efeitos de caráter positivo e negativo, a partir da não contribuição do cumprimento do imposto por parte dos contribuintes, enquadrados no sistema de tributação do Simples Nacional.

Neste sentido, o estudo realizado, se fundamenta em constituir uma relevância teórica, conceitual, social, pessoal e científica, devido fazer alusão aos procedimentos da instituição e majoração dos impostos brasileiros, sendo delimitada a encargo da secretaria da Fazenda do Estado de Goiás.

Portanto, a discussão em foco não se delimita apenas as características históricas, pertinentes ao surgimento e contextualização dos tributos, pois, objetiva dialogar em termos teóricos e científicos, em conformidade com a legislação tributária, vislumbrando em cenários atuais a importância do ICMS, sendo um dos impostos de maior valia e arrecadação para a receita do Estado de Goiás.

Diante disso, o trabalho desenvolvido, sobretudo, esclarece que o pagamento do tributo não se paralisa em difundir o adimplemento de um débito, mas a contribuição de uma relevância social, trazendo a tona uma discussão crítica e expondo que o Estado visa no cidadão à capacidade de sustentar as despesas com o funcionalismo público.

A relevância teórica, pessoal e conceitual do tema ocorre de forma a demonstrar a viabilidade de expor em contextos sociais a importância do pagamento dos impostos, haja vista, que isso ocorre desde os primórdios da civilização, e em vários sentidos não são retribuídos como fontes de melhoria e qualificação de vida da população, pois, os recursos são utilizados para manter as despesas desnecessárias e desperdícios da máquina estatal.

Por último, que o diferencial de alíquotas é obrigatório, para as empresas enquadradas no regime do Simples Nacional, em conformidade com os decretos sancionados e para material de uso e consumo e ativo imobilizado.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

De acordo com as análises das pesquisas relacionadas às revisões bibliográficas, leis e os princípios que fundamentam e proporcionam legalidade de tal pagamento, discutimos a seguir, acerca da historicidade dos tributos, fazendo referência ao ICMS e suas finalidades.

1.1 Prévia discussão sobre a historicidade dos tributos

Ao se tangenciar as questões pertinentes aos tributos, compreende-se, de forma geral, que desde os primórdios da sociedade civil, era necessário tal recolhimento de receitas, como a cobrança tributária, para suprir as despesas do Estado. Deste modo, de acordo com Irapuã Beltrão, é cabível afirmar que:

Historicamente, quando foram disciplinadas as funções do Estado, notadamente na prestação de serviços públicos atinentes aos interesses da coletividade, restou inevitável o reconhecimento e também disciplina da atividade financeira do poder público. A própria história e a criatividade dos governos foram responsáveis por criar várias modalidades de receita pública,

destacando-se entre estas os tributos, surgindo daí o Direito Tributário (BELTRÃO, 2010, p. 03).

Mediante a discussão proposta pelo autor, percebe-se que as formas pelas quais o Estado se posicionava para gerar receitas, não possuíam uma estabilidade permanente, portanto, o mesmo agia de forma coercitiva para exigir tributos constantes dos povos dominados, para difundir certa estabilidade econômica.

Nessa lógica, o doutrinador Kiyoshi Harada (2016) reverbera que houve no contexto histórico, vários meios de progressos estatais que são conhecidos em cenário mundial como as guerras de conquistas, extorsões de outros povos, fabricação de moedas, exigências de empréstimos, imposição de penalidades, para o cumprimento de suas finalidades. Mediante este posicionamento teórico Harada (2016), faz algumas assertivas sobre a evolução impositiva estatal afirmando que:

Com a gradativa evolução das empresas públicas, para atender às mais diversas necessidades coletivas, tornou-se imprescindível ao Estado lançar mão de uma fonte regular e permanente de recursos financeiros. Assim, assentou-se sua força coercitiva para a retirada parcial das riquezas dos particulares, sem qualquer contraprestação. Dessa forma, o tributo passou a ser principal fonte dos ingressos públicos, necessários ao financiamento das atividades estatais (HARADA, 2016, p. 321-322).

De acordo com o autor, o processo de obtenção de receitas públicas por parte do Estado era constituído através dos tributos, vislumbrando no cidadão, porém, a capacidade de sustentar as despesas com o funcionalismo público. Desta forma, o Estado lançou mão de recursos financeiros de caráter regular e permanente, para cumprir com as obrigações estatais, mas a carga tributária imposta deste para aquele gerou uma rejeição social. Nesta perspectiva, Ives Gandra da Silva Martins (2010) afirma que:

Tenho por mim que o tributo é uma norma de rejeição social, porque todos os contribuintes de todos os espaços geográficos pagam mais do que deveriam pagar para sustentar o governo naquilo que torna a comunidade em nível de serviços públicos e para sustentar os desperdícios, as mordomias, o empreguismo dos detentores do poder. Esta realidade é maior ou menor, conforme o período histórico ou o espaço geográfico, mas é, desgraçadamente, comum a todos os governos (MARTINS, 2010, p. 25).

A indigestão populacional discutida pelo autor, referente ao processo de tributação imposta pelo Estado, originou uma insatisfação pertinente à carga tributária destinada para a sobrevivência, mordomias e desperdícios dos serviços relativos ao poder público brasileiro.

Para Ives Gandra da Silva Martins (2010), a imposição tributária se constitui:

Como decorrência das necessidades do Estado em gerar recursos para sua manutenção e a dos governos que o administram, é o fenômeno que surge no campo da Economia, sendo reavaliado na área de Finanças Públicas e normalizado pela Ciência do Direito (MARTINS, 2010, p. 15).

De acordo com a teoria proposta pelo autor é impossível se fazer um estudo sobre imposição tributária, em sua plenitude, se aquele que tiver que estudá-la não dominar os princípios fundamentais que regem a Economia (fato), as Finanças Públicas (valor) e o Direito (norma). Neste sentido o conhecimento de todas as ciências gera a possibilidade de obter um resultado administrativo suficiente e correto.

A prévia discussão fundamentada por Irapuã Beltrão (2010), Kiyoshi Harada (2016) e Ives Gandra (2010), em torno do processo histórico dos tributos, se constitui em apontar à insatisfação da população, devido o pagamento de tributos para o mantimento da receita do Estado. Portanto, o Código Tributário Nacional (CTN), define o conceito de tributo em seu artigo 3º de acordo com a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, expondo que:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moedas ou cujo valor nelas se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, 1966, texto digital).

Conforme o CTN, pode se definir o conceito de tributo, ora mencionado que se trata de um pagamento compulsório em moeda, pois, é uma forma de extinção da obrigação tributária. Os tributos brasileiros de acordo com Luciano Gomes dos Reis (2012) são constituídos conforme a Constituição Federal (CF), ou seja, é a legislação que permite ou autoriza em conformidade com Assembleia Constituinte, ou emendas constitucionais, a cobrança de tributos da sociedade por parte do Governo Federal, Estadual e Municipal.

Para Lúáudio Camargo Fabretti (2011), o tributo só pode ser exigido por lei, respeitando e fundamentado pelo princípio da legalidade, de acordo com o art. 150, inciso I, da Constituição Federal, em que é cobrado mediante a atividade administrativa plenamente vinculada, o fisco só pode agir na forma e nos estritos limitantes fixados em lei, sem o que haverá abuso ou desvio de poder. Neste sentido o art. 4º do CTN remete que:

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto da sua arrecadação (CTN, 1966, texto digital).

Todavia, o artigo faz alusão ao processo de natureza jurídica do tributo, através do fato gerador da obrigação tributária¹, e, neste sentido Luís Martins de Oliveira (2015), reverbera que tal obrigação é a relação do Direito Público, em que, o Estado (sujeito ativo) pode exigir do contribuinte (sujeito passivo), uma prestação (objeto) nos termos e condições descritos na lei (fato gerador). Portanto, “a obrigação tributária é composta por três elementos: I – a lei; II – o objeto; III – o fato gerador” (OLIVEIRA, 2015, p. 7).

Para tanto, diante dos três elementos citados pelo autor, é perceptível que cada um destes fatores é fundamental, para compor a obrigação tributária. Todavia, a lei, sendo o primeiro e o principal elemento, cria os tributos e determina as condições, pelas quais serão executadas as cobranças, respeitando o princípio da legalidade dos tributos e o que rege a Constituição Federal. Tão logo, a lei é a relação jurídica, em que, o fator determinante que impõe ao sujeito passivo o pagamento dos tributos para o sujeito ativo.

Quanto ao segundo, retratando o objeto, o autor menciona que há uma representação das obrigações que o sujeito passivo (contribuinte), deverá cumprir conforme as determinações legais, pois, seria um pagamento pecuniário (em espécie), quando o contribuinte tem por dever o pagamento de determinado tributo ou penalidade, pelo não cumprimento da determinação legal.

A Constituição Federal de 1988 prevê em seu art. 145 que a União, os Estados, o Distrito Federal, e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas, tendo como fato gerador o exercício regular do poder da polícia ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível; III – contribuições de melhorias, instituídas para fazer face ao custo de obras públicas.

O art. 150, da Constituição Federal de 1988 determina as limitações do poder de tributar, citado no trecho abaixo:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça; II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (BRASIL, 1988, p. 54).

¹ De acordo com o art. 113 do CTN, a obrigação tributária se divide em: Principal e Acessória. A principal surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente (ARTIGO 113, § 1, do CTN). A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nelas previstas no interesse da arrecadação, ou da fiscalização dos tributos (ART. 113, § 2, do CTN).

A soberania da lei respalda o contribuinte, no sentido de vedar os representantes do poder executivo, dos entes federativos a promover qualquer aumento de tributos sem que antes esteja previsto, ou que a lei estabeleça.

Não obstante, a Constituição Federal, no inciso III do art. 146, estabelece que o fato gerador deva ser normalizado e aplicado conforme a lei complementar. Portanto, pode-se conceituar, em legalidade com o CTN, que o fato gera a obrigação do pagamento do tributo. Sob tal ótica jurídica, a CF/88, emerge de acordo com o assunto em pauta, expondo que cabe a lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (BRASIL, 1988, p. 53).

Em consentimento com o texto constitucional, a lei complementar faz alusão ao processo de regulamentação da matéria de legislação tributária, já o art. 16 do CTN, pautado nos princípios proposto pela Constituição, traz a definição de imposto expondo que: “é o tributo cuja obrigação principal tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Portanto, em conformidade com Oliveira (2015, p. 63), fundamentado no que diz o Código Tributário Nacional, o fato gerador definido como aspecto objetivo representa “uma situação abstrata, descrita na lei, a qual uma vez efetivada promove o surgimento da obrigação tributária”. O fato gerador principal de acordo com o CTN no art. 114 é a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência.

A competência para cobrar impostos é dada pela Constituição Federal, a cada ente federativo, no qual, a mesma distribui a competência tributária para cobrar impostos da seguinte forma:

Quadro 01

União, art. 153:

II – Importação de produtos estrangeiros;
IE – Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
IR – Renda e proventos de qualquer natureza;
IPI – Produtos industrializados;
IOF – Operações de Créditos, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e valores mobiliários;
ITR – Propriedade territorial rural;
IGF – Grandes fortunas nos termos de lei complementar.

Estados e Distrito Federal, art. 155:

ITCMD – Transmissão de causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
ICMS – Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
IPVA – Propriedade de veículos automotores.

Municípios, art. 156:

IPTU – Propriedade predial e territorial urbana;
ITBI – Transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
ISS – Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Fonte: Constituição Federal, 1988.

Entretanto, vale enfatizar que mediante a legalidade dos tributos afirmado pelo art. 155 da Constituição Federal de 1988 (p.55), é cabível aos Estados e o Distrito Federal instituir impostos sobre: I – Transmissão de causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II – Operações relativas à circulação de mercadorias² e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III – Propriedade de veículos automotores.

Contudo, após a breve discussão acerca da historicidade dos tributos, relacionados de forma geral, urge o anseio de discutir os fatos concernentes ao ICMS, com caráter específico, sendo necessário conhecer o porquê e para que o mesmo seja incidido, conforme a legislação constitucional tributária.

2 ICMS: UMA FONTE DE ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ao mencionar o ICMS como um imposto de competência dos Estados e Distrito Federal, a partir da CF/88 ampliou-se hipótese da incidência do ICM para ICMS. Consoante com Martins (2010), o antigo ICM, já possuía um perfil doutrinário e jurisprudencial, com definição e aprovação no 1º Congresso Brasileiro de Direito Tributário, à luz do relatório baseado no texto sugerido pelo 3º Simpósio Nacional de Direito Tributário em 1978, em que,

²O imposto sobre circulação é o imposto sobre o negócio jurídico bilateral, consensual, da compra-e-venda, e sobre qualquer outro regime jurídico bilateral, ou unilateral, de que irradie circulação. Não atinge desde logo o contrato de comissão de venda se não há tradição da posse imediata ou mediata da mercadoria (HARADA, 2016, p. 484).

a hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material, fato decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta (suspeita, inverídica), física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo.

Seguindo esta ideologia, Vittorio Cassone (2010) discute que o conceito da hipótese de incidência do ICM (CF/67-69), visando definir e albergar as três descrições hospedadas pela exteriorização da Carta Magna (BRASIL, 1988), isto é de circulação: a) com movimentações de mercadorias sem movimentação de titularidade; b) com movimentação de mercadoria e de titularidade; c) sem movimentação de mercadoria e com movimentação de titularidade. Portanto:

Nas hipóteses previstas nas letras *b* e *c*, aplicam-se ao ICMS da CF/88, atualmente vigente, consistindo em fatos geradores. Entretanto, em relação à letra *a*, se for operação que se contém dentro do Estado (operação interna), não vemos a possibilidade de consistir em fato gerador do ICMS (não será um *ato jurídico em que se transfere a propriedade*). Mas o mesmo não se poderá se for operação *interestadual*, porque aqui envolve questões de competência (fato gerador ocorrido no Estado remetente), interferiu na titularidade da receita do ICMS (CASSONE, 2010, p. 757).

As circulações previstas nessas letras, segundo o autor, consistem nas hipóteses de incidência do atual ICMS, devem ser adequadas ao novo texto constitucional. O art. 155, § 2º, VIII, da CF/88, reverbera que o “ato jurídico”, a teor de uma interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais que se refere da estrutura do ICMS, mesmo porque, nas operações interestaduais o ICMS é repartido entre os Estados de origem e o de destino.

De acordo com os parâmetros constitucionais ora mencionados, para Vittorio Cassone (2010, p. 751), (o “S” designativo dos Serviços), dedica um extenso rol de dispositivos, impondo uma diretriz que deve ser seguida tanto pela lei complementar quanto pela lei ordinária de cada pessoa política pública competente (Estados e Distrito Federal). Conforme essa argumentação Fabretti expõe que:

O ICMS incide também sobre as operações com energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais, que antes da CF estavam sujeitos apenas ao Imposto Único Federal. Pela Emenda Constitucional (EC) nº 3/93 foram incluídos na incidência do ICMS ou serviços de telecomunicações. As hipóteses de incidência do ICMS, de acordo com a competência atribuída pela CF e pela EC nº 3/93 aos Estados e ao Distrito Federal, foram finalmente regulamentadas pela Lei Complementar (LC) nº 87/96, em seu art. 2º (FABRETTI, 2011, p. 213-214).

A Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, vem explicar os parâmetros de aplicabilidade, tais quais, quando e onde, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), irá ou não ser incidido. Segundo os princípios constitucionais, referindo

estritamente ao princípio da não comutatividade o autor diz que na realidade o ICMS é: “um imposto sobre o valor agregado em cada operação, razão pela qual ao tributar o preço da mercadoria de uma venda, deve ser abatido o valor do imposto pago na operação anterior, evitando-se, assim, a tributação em cascata” (FABRETTI, 2011, p. 214).

Vale ressaltar que tal afirmação se fundamenta de acordo com a CF/88, conforme o art. 155, § 2º, I, compensando-se o que for devido em cada operação, sendo circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Segundo Cassone (2010) a hipótese de incidência e o fato gerador dos tributos são compostos pelos seguintes aspectos ou elementos: pessoal (sujeito ativo e passivo), espacial (o território do Estado ou do Distrito Federal, onde ocorre o fato gerador) material (o cerne que identifica o ICMS e o distingue dos demais tributos), temporal (momento em que se considera ocorrido o fato gerador), e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Ainda segundo o autor em referência, material da hipótese de incidência e do fato gerador qualifica e distingue os tributos das demais espécies tributárias: ser proprietário, auferir renda, prestar serviços, importar produtos do exterior, praticar operações de circulação de mercadorias entre outros (CASSONE, 2010).

Portanto, Cassone (2010, p. 752) reverbera que o ICMS incide sobre a entrada de bem ou mercadoria importada do exterior por Pessoa Física ou Jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço. Porém, o ICMS, incidirá sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios.

Contudo, as discussões históricas e conceituais dos tributos de forma geral e/ou específica, quando se faz referência ao ICMS, traz o entendimento de que a consolidação e o pagamento do imposto para o sujeito ativo gera estabilidade para manter parte das despesas da máquina estatal, de forma que o contribuinte precisa ter conhecimento acerca dos tributos e porque pagá-los, portanto, Miguel Reale (2002) conceitua que:

Conhecer é trazer para a nossa consciência algo que supomos, ou pré-supomos fora de nós. O conhecimento é uma conquista, uma apreensão espiritual de algo. Conhecer é abranger algo tornando-nos senhores de um ou de alguns de seus aspectos. Toda vez que falamos em conhecimento, envolvemos dois termos: - o sujeito que conhece, e algo de que se tem, ou de que se quer ter ciência. Algo, enquanto passível de conhecimento, chama-se

objeto, que é assim, o resultado possível de nossa atividade cognoscitiva (REALE, 2002, p. 53).

O conhecimento tributário por parte do contribuinte torna-os conscientes, da importância do pagamento dos tributos, e para onde os mesmos são destinados, ou seja, conhecer é tornar senhor do objeto que deseja ter ciência, quais suas finalidades e retribuições.

Ao se falar em embasamento constitucional do ICMS, para o Estado de Goiás a Lei nº 11.651 de 26 de dezembro de 1991 logo no art. 1º, institui a mesma como Código Tributário do Estado de Goiás, reafirmando o que diz o art. 145 da Constituição Federal.

Não obstante, o embasamento do art. 11 da Lei 11.651/91 do Estado de Goiás, conforme o Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás (RCTE), afirma que o ICMS incide sobre:

I – operações relativas à circulação de mercadorias; II - fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; III - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços: a) não compreendidos na competência tributária dos municípios; b) compreendidos na competência tributária dos municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do ICMS; IV - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; V - 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. § 1º O imposto incide, também, sobre: I - a saída de mercadoria em retorno ao estabelecimento que a tenha remetido para industrialização ou outro tratamento; II - a entrada, no território goiano, de mercadoria oriunda de outro Estado adquirida por: a) contribuinte e destinada ao seu uso, consumo final ou à integração ao seu ativo imobilizado; b) não contribuinte; III - a entrada, no território goiano, decorrente de operação interestadual, dos seguintes produtos, quando não destinados à comercialização ou à industrialização: a) petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados; b) energia elétrica; IV - a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa natural ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade; V - a entrada de mercadoria ou bem, sujeitos à substituição tributária, no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado; VI - a utilização, por contribuinte, de serviço, cuja prestação tenha-se iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente; VII - serviço prestado no exterior ou cuja prestação lá tenha-se iniciado (RCTE, 1991, texto digital).

Conforme a determinação da Lei citada, o ICMS incide sobre vários aspectos, oriundos da circulação de mercadorias e prestação de serviços interestadual e intermunicipal, portanto, o art. 12 da Lei 11.651/91 menciona os efeitos da legislação tributária, dizendo que:

I - operação de circulação de mercadorias corresponde aos fatos econômicos, juridicamente relevados pela lei tributária, concernentes às etapas dos processos de extração, geração, produção e distribuição de mercadorias com o objetivo de consumo ou de utilização em outros processos da mesma natureza, inclusive na prestação de serviços (RCTE, 1991, texto digital).

Contudo, o artigo ora citado, determina as operações de circulação de mercadorias que constituem os fatos econômicos, condiciona etapas de geração, produção e distribuição de mercadorias.

Ao se remeter ao processo, do fato gerador do ICMS do Estado de Goiás e para reafirmar o que diz Cassone (2010, p. 752), o art. 13 da Lei 11.651/91 estabelece que ocorra o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo contribuinte; II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por bares, restaurantes e estabelecimentos similares; III - da entrada, no território goiano, de mercadoria ou bem oriundos de outro Estado, adquiridos por contribuinte do imposto, destinados ao seu uso, consumo final ou à integração ao seu ativo imobilizado; IV - da entrada, no território goiano, decorrente de operação interestadual, dos seguintes produtos, quando não destinados à comercialização ou à industrialização: a) petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados; b) energia elétrica; V - do desembaraço aduaneiro das mercadorias ou bem importados do exterior; VI - da aquisição, em licitação pública, de mercadoria ou bem importados do exterior apreendidos ou abandonados; VII - do fornecimento de mercadorias com prestação de serviços: a) não compreendidos na competência tributária dos municípios; b) compreendidos na competência tributária dos municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do ICMS; VIII - da utilização, por contribuinte do imposto, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente; IX - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior; X - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza; XI - do ato final do transporte iniciado no exterior; XII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, tais como a geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, ainda que iniciadas ou prestadas no exterior. § 1º Nas prestações onerosas de serviços de comunicação, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao adquirente. § 2º Salvo quando expressamente autorizado pela legislação tributária, a mercadoria ou bem importados do exterior somente poderão ser entregues ao destinatário, pelo depositário, mediante a autorização do órgão responsável pelo seu desembaraço aduaneiro, que exigirá a devida comprovação do pagamento do ICMS incidente no ato do respectivo despacho aduaneiro (RCTE, 1991, texto digital).

A partir do supramencionado argumento, o fato gerador dos tributos, segundo os pressupostos da Lei 11.651, no art.13, é o fator determinante, ou seja, é a gênese para ocorrer à imposição do pagamento do imposto, sobretudo, estabelecendo de forma detalhada e específica quais os seguimentos e procedimentos cabíveis para incidir tal pagamento, sendo na circulação de mercadorias e/ou prestação de serviços.

Em outras palavras, considera – se fato gerador, segundo a Lei 11.651, no art.14, como a transmissão de propriedades de mercadorias; do uso, consumo ou integração do ativo imobilizado, relativamente à mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento ou adquirida para comercialização ou industrialização; do encerramento da atividade do estabelecimento relativamente ao estoque nele existente; da verificação da existência de estabelecimento de contribuinte, não inscritos no cadastro estadual ou em situação cadastral irregular; da constatação de que não ocorreu a efetiva saída do Estado de Goiás de mercadoria que tenha adentrado, com documentação fiscal indicando como destino outra unidade da Federação; da entrega da mercadoria ou bem importado do exterior, caso a entrega ocorra antes do desembaraço aduaneiro.

Para Fátima Fernandes Rodrigues de Souza (2010, p. 801), “a base de cálculo como ensina a propedêutica do direito tributário é o critério escolhido pelo legislador como apto a dimensionar o fato gerador, para fim de quantificar o tributo”.

Ao se pronunciar acerca do fato gerador, o art. 15 da lei em comento salienta que a base de cálculo do imposto é: I – nas operações relativas à circulação de mercadorias, o valor da operação; II – nas prestações de serviços de transporte e de comunicação, o valor da prestação.

Para além do que está exposto, no inciso I do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 estabelece-se os elementos que integram a base de cálculo do ICMS *o montante do próprio imposto*, constituindo o respectivo destaque efetuado na nota fiscal mera indicação para fins de controle.

Entretanto, ainda na ótica de Souza (2010, p. 824), “a alíquota é o percentual aplicado sobre a base de cálculo para o fim de obter o valor do tributo incidente na operação”. Contudo, a Constituição de 1988 (BRASIL, 1988) estabelece que as alíquotas do ICMS possam ser seletivas, ou seja, devido à função da essencialidade da mercadoria e dos serviços, possibilitando que produtos de primeira necessidade sofram incidência de uma carga tributária menor que os produtos supérfluos.

Neste ponto, as atribuições levantadas pela CF/88, não condizem com o pronunciamento de afirmação reverberado por Ives Gandra Martins (2010, p. 25), quando ele

diz que o tributo é uma norma de rejeição social, porque todos os contribuintes de todos os espaços geográficos pagam mais do que deveriam pagar para sustentar o governo com os desperdícios e mordomias, porquanto, continua dizendo que esta realidade é maior ou menor dependendo do contexto histórico ou do espaço geográfico, mas é comum em todos os governos.

Ainda segundo Souza (2010, p. 824), após a promulgação da Constituição, interpretando essa norma, pautado no art. 145, § 1º, da CF, direcionando o princípio da capacidade contributiva, pode ser aplicada aos impostos indiretos, destarte, a graduação das alíquotas referentes à essencialidade das mercadorias e dos serviços não seria facultativo, mas sim uma imposição. As alíquotas do imposto, conforme demonstra o RCTE, na sessão III, do art. 27, estão elencadas no Quadro 02, Anexo 01.

Por sua vez, o percentual das alíquotas do ICMS está prevista CF/88. Desta forma, tange cinco tipos de operações que são: operações internas, operações interestadual com contribuinte do ICMS, operação interestadual com contribuinte do ICMS na condição de consumidor final ou destinatário final dos serviços, operações interestaduais quando o destinatário não for contribuinte do ICMS e operações destinadas ao exterior.

Todavia, as demonstrações do fato gerador do ICMS culminam relativamente à pesquisa em mergulhar por águas mais profundas, existem, sobretudo, um elo entre a base de cálculo do imposto, as alíquotas aplicadas em percentuais e o diferencial de alíquota, para o ativo imobilizado e uso e consumo e para o DIFAL comercialização, das empresas que compõem o Simples Nacional.

3 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFAL): USO E CONSUMO E ATIVO IMOBILIZADO

O Diferencial de Alíquota para o Boletim Informare (2018), seguindo as normativas do RCTE, que corresponde ao valor equivalente à diferença entre a alíquota interna utilizada neste Estado e a interestadual aplicável no Estado de Origem, deve ser recolhido pelo contribuinte do ICMS, optante ou não pelo Simples Nacional, que adquirir mercadoria ou bem de outro Estado, que seja destinado a uso, consumo ou integração do ativo imobilizado, portanto, o RCTE estabelece as normativas alusivas ao processo de recolhimento em seu art. 4º, § 1º, inciso II; art. 6º II, art. 12, IV, art. 13, IV, “a” e art. 20, § 1º, IV. Neste sentido ficam obrigados todos os contribuintes do ICMS recolher o mesmo referente ao diferencial de alíquota nas seguintes operações e prestações:

Na entrada, de mercadorias de outra unidade da federação destinadas para uso e consumo; Na entrada, de mercadorias de outra unidade da federação destinadas para o ativo imobilizado; Na entrada, de prestação de serviço de transporte interestadual cuja prestação tenha iniciado em outra unidade da federação referente à aquisição de materiais para uso e consumo; Na entrada, de prestação de serviço de transporte interestadual cuja prestação tenha iniciado em outra unidade da federação referente à aquisição de materiais para o ativo imobilizado (INFORMARE, 2018, texto digital).

Essas normativas estabelecem os fatores onde ocorrem o Diferencial de Alíquotas alusivas aos insumos de uso e consumo e para o ativo imobilizado, ou seja, na venda destinada a uso e consumo do destinatário (contribuinte), onde, não há comercialização, para quem fez a aquisição dos insumos, uma vez que são destinados para o próprio uso ou simplesmente adquiridos para o ativo imobilizado.

Não obstante, vale mencionar todos os Estados têm dois tipos de alíquotas básicas de ICMS: a interna e a externa. Para o Sage Blog, (2016), o DIFAL “é um procedimento que deve ser adotado sempre que uma empresa faz uma aquisição em outro Estado para uso e consumo, ou mesmo imobilização do negócio” (texto digital).

Conforme os dados apresentados pelo Informare acerca do recolhimento do DIFAL ocorrem quando: “o diferencial de alíquotas da transferência interestadual de bens do ativo ou material de uso e consumo, ainda que o imposto não seja exigido pela Unidade da Federação de origem” (INFORMARE, 2018, texto digital). Contudo, o art. 7 XLI do Anexo IX e o art. 12 do RCTE, evidencia as normativas referentes aos benefícios fiscais e isenção, tais como:

O § 4º do art. 12 do RCTE prevê que, "para efeito de pagamento do diferencial de alíquotas, são considerados os benefícios fiscais concedidos na forma e condições estabelecidas para a operação ou prestação interna" e o art. 7º, XLI do Anexo IX do RCTE concede isenção "na prestação interna de serviço de transporte de cargas destinada à contribuinte do imposto estabelecido em Goiás", portanto o valor referente ao diferencial de alíquotas relativo à prestação de serviço de transporte, relacionado à operação de aquisição de mercadorias para uso/consumo ou bens para ativo imobilizado, estará isento enquanto o art. 7º, XLI do Anexo IX do RCTE estiver em vigor.

Perante a citação acima, pode-se afirmar que há uma isenção do pagamento do DIFAL, como benefícios fiscais na prestação de serviços e transportes interno no Estado de Goiás, para as operações de aquisição de cargas destinadas a uso e consumo ou ativo imobilizado, respaldada pelo art. 7º XLI do Anexo IX do RCTE.

O recolhimento do diferencial de alíquotas do contribuinte que apura o ICMS, dentro dos parâmetros normais de tributação, conforme o art. 73, § 1º, do RCTE deve:

Calcular o montante do imposto correspondente à diferença de alíquotas devido em cada operação ou prestação, totalizando-o ao final de cada período de apuração e lançar o seu valor em “outros débitos” e efetuar o recolhimento em DARE único junto com ICMS NORMAL apurado no mês, se for obrigado a manter e escriturar livros fiscais. O contribuinte deve buscar no Guia Prático da EFD Goiás, o detalhamento do procedimento de lançamento na Escrituração Fiscal Digital. O diferencial de alíquotas deve ser recolhido pelo contribuinte que apure ICMS pelo regime normal de tributação juntamente com o ICMS mensal apurado no código 1-ICMS, detalhe de receita 108-Normal e detalhe de apuração 300-Mensal, ou seja, não há recolhimento do diferencial de alíquota em separado (INFORMARE, 2018, texto digital).

E a base de cálculo, segundo o Informare, pautado no RCTE, do montante do imposto devido em cada operação ou prestação, em conformidade com o percentual correspondente a diferença entre a alíquota interna e as prestações interestaduais destinadas a este Estado, deve seguir a seguinte fórmula:

$$BCDIFAL = \frac{VTN_{ANTES\ DIFAL}}{1 - A_{ICMS\ INTRA}}$$

Em que os elementos da fórmula acima significam:

BCDIFAL = base de cálculo do diferencial de alíquotas;

VTNANTES DIFAL = valor total da nota antes da obtenção do valor do diferencial de alíquotas;

AICMS INTRA = alíquota prevista para as operações ou prestações internas no Estado de Goiás;

Tratando de prestação de serviço, o valor do diferencial de alíquotas deve ser obtido mediante utilização da fórmula prevista acima, hipótese em que a referência à nota fiscal deve ser substituída por referência ao documento fiscal correspondente à prestação de serviço (art. 65, III do RCTE). Exemplificamos com os cálculos a seguir:

Aquisição de um trator para o imobilizado de uma empresa Transportadora de Cargas com NCM 8701.20.00, empresa e tributada pelo regime normal de apuração de ICMS ou Simples Nacional, oriundo de SP no valor de R\$ 356.000,00, a contabilidade informou que dentro do estado de Goiás existe benefício de redução da base de cálculo para 12% conforme dispõe LIX, Art. 8º, do RCTE/GO, foi verificado também que este benefício não está sujeito ao pagamento do protego Goiás.

Alíquota de SP para GO: 7%

Alíquota interna de GO: 17%

$$356.000 / 1 - 0,17 = 356.000/0,83 = 428.915,66$$

$$428.915,66 * 10\% = 42.891,57$$

$$\text{DIFAL sem o benefício fiscal} = 42.891,57$$

$$\text{DIFAL utilizando benefício fiscal: } 356.000 / 1 - 0,17 = 356.000/0,83 = 428.915,66$$

$$\text{Base de cálculo reduzida para 12\% } 428.915,66 * 70,59\% = 302.771,57$$

$$302.771,57 * 10\% = 30.277,16$$

$$\text{DIFAL com benefício fiscal} = 30.277,16$$

Observe: Contribuinte economizou R\$12.614,41 utilizando o benefício fiscal.

Contudo, após a discussão em virtude do Diferencial de Alíquotas concernente ao uso e consumo e do ativo imobilizado, convém se atentar para o capítulo a seguir que aborda o contexto do Diferencial de Alíquotas de comercialização do regime Simples Nacional.

3.1 DIFAL: Comercialização para empresas do Simples Nacional

Para o Ecommercebrasil “a palavra DIFAL é um acrônimo para a expressão “diferencial de alíquotas”, e diz respeito à diferença entre alíquotas de ICMS, nas vendas interestaduais” (texto digital). Através dessa afirmação pode-se dizer que o DIFAL, foi criado para igualar e nivelar a competitividade entre os Estados onde o comprador reside. Segundo a assertiva do Ecommercebrasil:

Muito se tem falado a respeito das polêmicas geradas pela recente introdução do DIFAL nas operações de venda ao consumidor final, a partir de setembro de 2015. As implicações dessa mudança são bem relevantes principalmente para o comércio eletrônico, um dos mercados mais dinâmicos da atualidade. O impacto é tanto que a Emenda Constitucional 87, que inclui essas mudanças, passou a ser conhecida como a “Emenda do Comércio Eletrônico”. O DIFAL é mais uma batalha daquilo que é comumente chamado de “guerra fiscal” entre os estados (ECOMMERCEBRASIL, 2016, texto digital).

Ao analisar a asserção citada, percebe-se que um dos fatores de maior contribuição para a introdução do DIFAL, faz alusão ao processo do comércio eletrônico, portanto, a Emenda Constitucional 87/2015, ficou conhecida como a Emenda do Comércio Eletrônico. Entretanto, vamos exemplificar o processo:

Digamos que no seu estado uma determinada mercadoria é mais cara que em outro estado, pois o ICMS deste outro estado é mais baixo. Naturalmente você tenderá a comprar deste outro estado. O DIFAL tenta equilibrar justamente este cenário. Como o ICMS era, até então, recolhido para o estado no qual o vendedor está sediado, as compras pela Internet ou por telefone se tornaram motivo de disputa entre os estados. Isso por que a maior

parte dos e-commerces estão sediados nos estados do Rio de Janeiro e São Paulo, prejudicando a arrecadação dos demais estados (CEFIS, 2016, texto digital).

Segundo a CEFIS, as diferenças de alíquotas do ICMS, são distintas de um Estado para outro da federação, esse diferencial gera uma confusão, sendo maior quando há operações interestaduais, criando assim o diferencial de alíquotas para equilibrar esse cenário, pois, o cálculo e o recolhimento da diferença de alíquota, entre o Estado destinatário e da alíquota interestadual, nas operações interestaduais que envolvem o Estado de Goiás, o governo por intermédio das atribuições legais concedeu a isenção do pagamento para insumos, matéria prima destinada a produção advinda de outro Estado³.

A questão do adimplemento dos tributos mencionado anteriormente estabelece de forma veemente, as atribuições referentes ao pagamento dos impostos pelo contribuinte, respaldado constitucionalmente pelo princípio da legalidade, de forma que os tributos são criados e majorados por força da lei, previamente elaborada e aprovada.

Através da imposição sancionada, em conformidade com a Constituição Nacional, houve uma alteração no § 2º do art. 155, da Emenda Constitucional (EC) nº 87/2015 estabelecendo que:

Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado (BRASIL, 2015, texto digital).

A Emenda Constitucional sofreu alterações, relativas à cobrança do ICMS, ou seja, nas prestações que destinem bens e serviços alusivos ao consumidor final, não contribuinte do imposto que esteja localizado em outro Estado. A alteração do § 2º do art. 155, trás consigo a eliminação entre as operações interestaduais com destinação ao consumidor final, que sejam contribuintes ou não do ICMS⁴, no que tange ao processo de aplicação da alíquota.

³Ver relação dos itens no quadro 03, em anexo 02.

⁴Art. 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 (BRASIL, 1996, texto digital). Pessoa física contribuinte é por exemplo, um produtor Rural que não precisa ter CNPJ mas deve contribuir com ICMS para comércio e/ou transporte (JORNAL CONTÁBIL, 2018, texto digital). Não Contribuinte é aquele cliente que não possui Inscrição Estadual (IE), o que automaticamente lhe categoriza como não contribuinte. Isso mostra que o destinatário da NFe é um não contribuinte de ICMS, normalmente um consumidor final. Algumas exceções são possíveis, como as construtoras que podem possuir IE, mas não são contribuintes (JORNAL CONTÁBIL, 2018 texto digital). Os clientes isentos recebe isenção de tributação por parte do governo, esse cliente é proibido de contribuir com o ICMS e uma NFe emitida para ele

Vale ressaltar que o ICMS antes da EC nº 87/2015, era integralmente apropriado ao Estado de origem para os consumidores finais não contribuinte. Após a Emenda Constitucional o Estado de origem terá direito ao imposto concernente a alíquota interestadual e o Estado de destino terá direito ao diferencial entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

A legalização da EC ora mencionada, estabelece a soberania da lei afirmando que: “a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual será atribuída: a) ao destinatário, quando for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário, não for contribuinte” (BRASIL, 2015, texto digital).

A EC nº 87/2015, no art. 2º retratando dos atos das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99 estabelecendo que:

Ano	ICMS apurado pela diferença entre alíquotas e interestadual	
	UF de origem	UF de Destino
2015	80%	20%
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
2019	0%	100%

As disposições Constitucionais Transitórias em legalidade com o art. 99 estabelece os percentuais que serão partilhados na diferença entre a alíquota interna e interestadual, pois, o percentual de acordo com a normativa da Lei irá aumentando em evidência com os anos pré-estabelecidos entre 2015 a 2019, para exemplificar o processo o presente ano de 2018 será destinados 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento), para o Estado de origem, até se tornar 100% (cem por cento) no ano de 2019, para o Estado de destino, modificando totalmente a situação atual⁵.

não pode conter IE. MEI's são considerados isentos, prefeituras e ONG's normalmente também se apresentam com ISENTO. Os Estados: AM, BA, CE, GO, MG, MS, MT, PE, RN e SE, eles não permitem contribuintes isentos (JORNAL CONTABIL, 2018, texto digital).

⁵Essa regra só vale para vendas de consumidor final — as vendas a empresas contribuintes do ICMS (aquelas que entregam declarações fiscais às Secretarias de Fazenda de seus Estados) continuam as mesmas (ECOMMERCEBRASIL, 2016, texto digital).

Para eclodir o processo do Diferencial de Alíquotas o Conselho Nacional de Políticas Fazendas (CONFAZ)⁶, segundo dados constituídos pelo Ecommercebrasil em suas atribuições relata que:

As regras do DIFAL para consumidores finais foram regulamentadas pelo Convênio ICMS 93/2015, publicado pelo CONFAZ (o órgão que congrega todos os secretários de fazenda de todos os estados do Brasil e do Distrito Federal). Esse convênio acrescentou também a introdução de um adicional de até 2% nas vendas interestaduais a consumidores finais para alguns produtos, com a finalidade de compor o FCP – Fundo de Combate à Pobreza (ECOMMERCEBRASIL, 2016, texto digital).

O Convênio ICMS 93/2015, por sua vez dispõe de procedimentos a ser observado nas operações, que destinam os bens e serviços ao consumidor final não contribuinte do ICMS, portanto, nas vendas interestaduais, há destinação em percentual ao Fundo de Combate a Pobreza⁷. Observa-se que antes do Convênio ICMS 93/2015:

O Diferencial de Alíquota era aplicado nas transações interestaduais para consumidor final e contribuinte do ICMS. Com a chegada do Convênio ICMS 93/2015, o DIFAL passou também a ser aplicado nas operações interestaduais para consumidor final e não contribuinte do ICMS (BLOG SAGE, 2016, texto digital).

Após a homologação do Convênio ICMS 93/2015 a novidade é:

O DIFAL passa a ser realizado no momento da emissão da NF-e, sempre que o destinatário for consumidor final não contribuinte, ou seja, quem recolherá o diferencial de alíquota será o emissor da nota e não mais o comprador. O grande alvo dessa mudança são os e-commerces. O ICMS antes do Convênio 93/2015 era arrecadado exclusivamente para o estado de residência do comércio eletrônico. Com a validação do convênio, em 2016, o ICMS passa a ser partilhado entre o estado de origem e o estado de destino entre 2016 e 2018, até o momento em que todo o ICMS seja transferido para o UF de destino em 2019 (BLOG SAGE, 2016, texto digital).

⁶O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é constituído pelos Secretários da Fazenda dos Estados e do Distrito Federal e presidido pelo Ministro da Fazenda ou pelo representante por ele indicado. Também fazem parte desse conselho os representantes das unidades federadas. A finalidade do órgão é promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal na concessão, revogação e regulamentação de benefícios fiscais referentes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) (BRASIL, CONFAZ, 2015, texto digital).

⁷Art. 1º Fica instituído, na Secretaria da Fazenda, o Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás – PROTEGE GOIÁS, para fins de combate à fome e erradicação da pobreza, de natureza orçamentária, destinado a provisionar recursos financeiros às unidades executoras de programas sociais, com o objetivo de viabilizar à população goiana o acesso a níveis dignos de subsistência por meio de ações suplementares de nutrição, habitação, saúde, educação, reforço de renda familiar e outros programas ou ações de relevante interesse social (GOIÁS, Lei nº 14.469, de 16 de julho de 2003, texto digital).

De acordo com a citação, o Convênio 93/2015, trouxe consigo modificações alusivas ao processo de nivelar o comércio eletrônico, devido o ICMS antes do Convênio, ser destinado ao estado de origem, com o propósito de reverter o quadro em 100 % (cem por cento), até o ano de 2019.

Entretanto, após algumas ponderações sobre as características do ICMS e do Diferencial de alíquota em âmbito geral é imprescindível discorrer nesse momento do Diferencial de Alíquota – DIFAL comercialização do Estado de Goiás, onde o respaldo legal para a cobrança do DIFAL (SIMPLES NACIONAL⁸) e MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL (MEI⁹):

O GOVERNADOR DO ESTADO DE GOIÁS, no uso de suas atribuições constitucionais e legais, com fundamento no art. 37, IV, da Constituição do Estado de Goiás e no art. 4º das Disposições Finais e Transitórias da Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991 - Código Tributário do Estado de Goiás - CTE, na alínea “h” do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e tendo em vista o que consta no Processo nº 201700013005509 (GOIÁS, 2017, texto digital).

Decreta:

Art. 1º Fica exigido o pagamento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna utilizada neste Estado e a alíquota interestadual aplicável, na aquisição interestadual de mercadoria destinada à comercialização ou produção rural efetivada por contribuinte optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, inclusive o Microempendedor Individual – MEI (GOIÁS, 2017, texto digital).

Através do exposto torna-se evidente que por meio do Decreto 9.104/17 e a partir de fevereiro de 2018, o Governador do Estado de Goiás determina a imposição do pagamento do ICMS – DIFAL, começando a ser pago a partir da competência Março de 2018, respaldado em conformidade com o art. 137 da Constituição Federal e do Código Tributário do Estado de Goiás. Neste sentido “equipara-se à aquisição a transferência de mercadorias entre estabelecimentos interestaduais da mesma pessoa jurídica. (com fundamento no art. 12, inciso

⁸O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Abrange os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP) (RECEITA DA FAZENDA, 2006, texto digital).

⁹O MEI é o pequeno empresário individual que atende as condições abaixo relacionadas: a) tenha faturamento limitado a R\$ 81.000,00 por ano; b) que não participe como sócio, administrador ou titular de outra empresa; c) contrate no máximo um empregado; d) exerça uma das atividades econômicas previstas no Anexo XI, da Resolução CGSN nº 140, de 2018, o qual relaciona todas as atividades permitidas ao MEI. A Lei Complementar nº 128/2008 que alterou a Lei Geral da Micro e Pequena Empresa (Lei Complementar nº 123/2006) cria a figura do Microempendedor Individual (PORTAL DO EMPREENDEDOR-MEI, texto digital).

I e art. 13, § 3º, inciso II, ambos da Lei Complementar 87/96 – Lei Kandir)” (INFORMARE, 2018, texto digital).

O valor do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas – DIFAL comercialização (Simples Nacional), estabelece que se o contribuinte não optar pela utilização do benefício fiscal¹⁰, no que se remete ao art. 1º do Decreto 9.104/17, o cálculo deve seguir a seguinte fórmula:

$$\text{DIFAL (Simples Nacional)} = \frac{\text{Voper}}{1 - A_{\text{ICMS INTRA}}} \times (A_{\text{ICMS INTRA}} - A_{\text{ICMS INTER}})$$

Em que os elementos da fórmula acima significam:

- DIFAL (Simples Nacional) = valor do diferencial de alíquotas devido nas aquisições interestaduais de mercadorias por empresa optante pelo Simples Nacional;
- Voper = valor da operação interestadual, acrescido dos valores correspondentes a seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros;
- CTICMS INTRA = coeficiente correspondente à alíquota interna ou ao percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna e for permitida sua utilização;
- AICMS INTER = alíquota aplicável para as operações interestaduais destinadas ao Estado de Goiás.

Não integra o valor da operação interestadual - Voper - do DIFAL comercialização (Simples Nacional) o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI -.

A alíquota prevista para as operações e prestações interestaduais prevalece para fins de obtenção do DIFAL comercialização (Simples Nacional), ainda que:

- no Estado ou Distrito Federal de origem, as operações estejam contempladas com redução da base de cálculo ou isenção do ICMS;
- O remetente seja optante pelo Simples Nacional, ou seja, a alíquota interestadual daquela região.

Exemplificamos com os cálculos a seguir:

¹⁰No cálculo do DIFAL (SIMPLES NACIONAL), poderá ser utilizado SOMENTE E UNICAMENTE o benefício fiscal da redução da base de cálculo, previsto no art. 8º, inciso VIII, do Anexo IX, do RCTE, de tal forma que resulte na aplicação sobre o valor da operação do equivalente ao percentual de 11% (onze por cento). Este benefício NÃO PODERÁ SER APLICADO nas aquisições de: a) petróleo, combustível, lubrificante e energia elétrica; b) milho, sorgo e soja, em grãos, posições 1005, 1007 e 1201 da NCM/SH; c) cana-de-açúcar, posição 1212 da NCM/SH; d) couro verde e couro salgado (INFORMARE, 2018, texto digital).

$\text{DIFAL (Simples Nacional)} = \text{Voper} / 1 - \text{ICMS INTRA} * (\text{ICMS INTRA} - \text{ICMSINTER})$

$\text{DIFAL (Simples Nacional)} = \text{R\$ } 1.000,00 / 1 - 17\% * (17\% - 12\%)$

$\text{DIFAL (Simples Nacional)} = \text{R\$ } 1.000,00 / 1 - 0,17 * (17\% - 12\%)$

$\text{DIFAL (Simples Nacional)} = \text{R\$ } 1.000,00 / 0,83 * (17\% - 12\%)$

$\text{DIFAL (Simples Nacional)} = \text{R\$ } 1.204,82 * (17\% - 12\%)$

$\text{DIFAL (Simples Nacional)} = \text{R\$ } 1.204,82 * 5\%$

$\text{DIFAL (Simples Nacional)} = \text{R\$ } 60,24$

Segundo o Informare, a utilização dos benefícios fiscais previstos no art. 1º do Anexo IX do RCTE dispõe que:

Art. 1º Os benefícios fiscais, a que se referem os arts. 83 e 84 deste regulamento são disciplinados pelas normas contidas neste anexo. § 1º A utilização dos benefícios fiscais previstos neste anexo, cuja concessão tenha sido autorizada por lei estadual, fica condicionada a que o sujeito passivo: I - esteja adimplente com o ICMS relativo à obrigação tributária cujo pagamento deva ocorrer no mês correspondente à referida utilização; II - não possua crédito tributário inscrito em dívida ativa. (...) § 3º A utilização dos benefícios fiscais contidos nos seguintes dispositivos deste Anexo é condicionada a que o contribuinte contribua para o Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás - PROTEGE GOIÁS, no valor correspondente ao percentual aplicado sobre o montante da diferença entre o valor do imposto calculado com aplicação da tributação integral e o calculado com utilização de benefício fiscal (Lei nº 14.469/03, art. 9º, II e § 4º): A opção por utilizar ou não o benefício fiscal, acima citado, em determinada operação correspondente à aquisição independe de quaisquer formalidades e pode ser feita individualmente por espécie de mercadoria. Para calcular o ICMS relativo ao DIFAL (SIMPLES NACIONAL), devem ser utilizadas as seguintes fórmulas se o contribuinte optar pela fruição do benefício fiscal, adotará: a) nas aquisições interestaduais submetidas à alíquota de 4% (quatro por cento): **DIFAL (Simples nacional) = 0,0787 x Voper** b) nas demais aquisições interestaduais (alíquotas de 7% ou 12%): **DIFAL (Simples nacional) = 0,0449 x Voper** (INFORMARE,2018, texto digital).

De acordo com a citação, os benefícios fiscais são fundamentados na vertente de acarretar redução ou eliminação do ônus tributário, que é oriundo de leis ou especificidades normativas. Os benefícios fiscais no art. 14 da LC 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), são considerados como: “anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo”.

a) nas aquisições interestaduais submetidas à alíquota de 4% (quatro por cento)

$\text{DIFAL (Simples Nacional)} = 0,0787 * \text{Voper}$

Exemplo:

$\text{DIFAL (Simples Nacional)} = 0,0787 * \text{Voper}$

DIFAL (Simple Nacional) = 0,0787 * R\$ 1.000,00

DIFAL (Simple Nacional) = R\$ 78,70

b) nas demais aquisições interestaduais:

DIFAL (Simple Nacional) = 0,0449 * Voper

Exemplo:

DIFAL (Simple Nacional) = 0,0449 * Voper

DIFAL (Simple Nacional) = 0,0449 * R\$ 1.000,00

DIFAL (Simple Nacional) = R\$ 44,90

Em legalidade com o Decreto nº 9.162 de 16 de fevereiro de 2018 no art. 4º, inciso III, torna claro que o DIFAL (Simple Nacional) deve ser apurado a cada operação e totalizado mensalmente pelo destinatário, onde: “O pagamento deve ser efetuado até o dia 10 (dez) do segundo mês seguinte ao da apuração, por meio de DARE 5.1 distinto, utilizando-se o código da receita 4502”.

Após a homologação do Decreto 9.162/18, o Governo em uso de suas atribuições estabeleceu certas modificações através dos Decretos nº 9.235, de 30 de maio de 2018, Decreto nº 9.239, de 08 de junho de 2018 e o último até o presente momento que foi o Decreto nº 9.326, de 02 de outubro de 2018, estabelecendo que:

Art. 1º Os dispositivos adiante enumerados do Decreto nº 9.104, de 5 de dezembro de 2017, passam a vigorar com as seguintes alterações: § 1º O disposto neste artigo não se aplica às aquisições sujeitas ao regime de substituição tributária. § 3º III - adquiridas por contribuinte que tenha auferido receita bruta acumulada, nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração, igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), observado o seguinte: a) no caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite referido no *caput* deste inciso será proporcional ao número de meses em que o contribuinte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses; b) a ultrapassagem do limite referido no *caput* deste inciso em determinado período de apuração: 1. obriga o contribuinte ao pagamento do DIFAL (Simple Nacional) correspondente ao período de apuração em que houver a ultrapassagem do limite; 2. não impede que o pagamento volte a ser dispensado nos períodos de apuração seguintes, nos quais o limite referido no *caput* não tenha sido ultrapassado; c) para os fins do disposto neste inciso, receita bruta é aquela definida no § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.” (NR) Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do dia: I - 1º de setembro de 2018, quanto à alteração procedida no § 1º do art. 1º do Decreto nº 9.104, de 5 de dezembro de 2017; II - 1º de outubro de 2018, quanto ao acréscimo do inciso III ao § 3º do art. 1º do Decreto nº 9.104, de 5 de dezembro de 2017 (GOIÁS, 2018, texto digital).

O Decreto em voga atribui algumas modificações ao Decreto nº 9.104/17, no que concerne a isenção do DIFAL, para as empresas enquadradas no regime do Simples Nacional que detenham um faturamento igual ou inferior a R\$ 360.000,00, onde, o cálculo é efetuado tomando por base a receita bruta acumulada, no período de 12 meses anteriores ao período da apuração.

Todavia, no caso específico, do ICMS – DIFAL são impostos e não taxas ou contribuições de melhoria como oportunamente definidos. Com base nesta afirmação, convém apresentar que os impostos não possui destinação própria e são usados como subentende a administração pública. Entretanto, com base no que já fora explicitado até o presente momento, cabe passar então para as considerações finais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir de todo o exposto é possível perceber que ao se retratar sobre tributos, pode se dizer que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é uma das fontes de receita de maior valia para o governo dos Estados e do Distrito Federal, sobretudo o ICMS, discutido no decorrer da pesquisa, representa a importância da obrigação tributária, difundida pela lei, objeto e fato gerador, embasado na Constituição Federal e o Código Tributário Nacional.

A palavra DIFAL é um acrônimo para a expressão “Diferencial de Alíquota”, sendo uma modalidade de tributo que faz referência à aquisição de ativo imobilizado, material para uso e consumo e na aquisição de mercadorias para comercialização, e sua principal função é igualar a competitividade das alíquotas entre os Estados em que o comprador reside, diminuindo a guerra fiscal entre os mesmos.

O DIFAL inicialmente incidiu sobre a entrada de mercadorias para o ativo imobilizado e de uso e consumo, tornando assim que o ICMS para essa aquisição fosse igualado entre o Estado de origem e destino.

Para aprimorar o DIFAL, houve o surgimento da cobrança do mesmo para as mercadorias interestaduais adquiridas para comercialização, com isso o Governador do Estado de Goiás a partir do mês de Março de 2018, impôs de acordo com a legislação tributária, o pagamento do imposto para as empresas enquadradas no regime do Simples Nacional.

O recorte temporal e espacial da pesquisa em voga se delimita no Estado de Goiás, dentre os anos de 2015 – 2018. Pois o período em que a diferença das alíquotas entre o Estado de origem e destino, no ano de 2015, 20% é destinado ao Estado de destino e 80% para o

estado de origem, e em 2018, o quadro é revertido, sendo 80% para o Estado de destino e 20% para o Estado de origem, e para o ano de 2019, 100% será repassado ao Estado de destino.

Portanto, conclui-se que a presente pesquisa tem relevância, pois, contribui para o conhecimento dos leitores acerca da historicidade dos tributos, do ICMS como uma fonte de arrecadação tributária, do Diferencial de Alíquotas do ativo imobilizado, uso e consumo e comercialização.

Neste sentido, o artigo foi elaborado com embasamento teórico pautado em Leis, doutrinas, jurisprudência, e acima de tudo com conceitos e informações fidedignas, que pode ser utilizado como fonte de pesquisa para discussões que remetem ao assunto em pauta.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BELTRÃO, Irapuã. **Resumo de Direito Tributário**. – 3 ed. – Niterói: Impetus, 2010.

BOLETIM INFORMARE. **Central de informações empresariais**. 2018. Disponível em <<http://http://www.informanet.com.br/Prodinfor/boletim/2018/go.php>>. Acesso em 15 out. 2018.

BRASIL, **Constituição(1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

_____. **Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ**. Publicado 04/12/2015 15h17, última modificação 01/02/2017 11h53 Disponível em: <http://fazenda.gov.br/carta-de-servicos/lista-de-servicos/conselho-nacional-de-politica-fazendaria-confaz> Acesso em 01 out. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm Acessado em: 19/08/2018 às 20:00hrs.

_____. **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 28 ago. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm> Acesso em 13 out. 2018

_____. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui as normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. Denominado **Código Tributário Nacional** pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36 de 13/03/1967. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em 19 out. 2018.

_____. **Convênio ICMS 93, de 17 de Setembro de 2015.** Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15 Acesso em 01 out. 2018.

_____. **Portal do Empreendedor – MEI.** Disponível em: <http://www.portaldoempreendedor.gov.br/duvidas-frequentes> Acesso em 16 out. 2018.

CASSONE, Vittorio. **ICMS – Materialidade e Características Constitucionais.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito tributário.** – 12. ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

CEFIS. **Diferencial de Alíquotas de ICMS.** 2016. Disponível em: <https://blog.cefis.com.br/diferencial-de-aliquotas-de-icms/>. Acesso em 20 out. 2018.

CONTÁBEIS. **Novo "DIFAL" de Goiás, quais as regras?** 2018. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/artigos/4693/novo-difal-de-goias-quais-as-regras/>. Acesso em 20 out. 2018.

E-AUDITORIA. **Simples Nacional e a cobrança do Diferencial de Alíquotas. 2017.** Disponível em: <http://www.e-auditoria.com.br/publicacoes/noticias/simples-nacional-e-cobranca-do-diferencial-de-aliquotas/>. Acesso em 23 set. 2018.

FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Prática Tributária da Micro, Pequena e Média Empresa.** – 4 – ed. São Paulo: Atlas S.A, 2011.

GOIÁS. Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997. Regulamenta a **Lei nº 11.651 de 26 de dezembro de 1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás.** Disponível em: http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte_ver_40_3_hm/Rcte/RCTE.htm Acesso em 19 ago. 2018.

_____. **Lei nº 14.469, de 16 de julho de 2003.** Disponível em: http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis_ordinarias/2003/lei_14469.html Acesso em 13 out. 2018.

_____. **Decreto nº 9.104, de 05 de dezembro de 2017.** Disponível em: http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_decretos.php?id=17112 Acesso em 16 set. 2018.

_____. Regulamento do Código Tributário do Estado (RCTE). **Consolidado até a Lei nº 15.919, de 28.12.06.** Disponível em: http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte_ver_40. Acesso em: 12 out. 2018.

_____. **Decreto nº 9.235, de 30 de maio de 2018.** Disponível em: http://ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Decretos/D_09235.html. Acesso em 20 out. 2018.

_____. **Decreto nº 9.239, de 08 de junho de 2018.** Disponível em: http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/decretos/numerados/2018/decreto_9239.html. Acesso em: 09 dez. 2018.

_____. **Decreto nº 9.261, de 04 de julho de 2018.** Disponível em: <http://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Decretos/D_09261.html>. Acesso em 21 out. 2018.

_____. **Decreto nº 9.326, de 02 de outubro de 2018.** Disponível em: <http://www.gabinetecivil.go.gov.br/pagina_decretos.php?id=19398.html>. Acesso em 09 dez. 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da Imposição Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito tributário.** – 12. ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. O sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito tributário.** – 12. ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

NASCIMENTO, Josephina do. **ICMS – 2018 último ano da partilha do Difal da EC 87/2015. SigaFisco. 2017. Disponível em:** <<http://sigaofisco.com.br/icms-2018-ultimo-ano-da-partilha-do-difal-da-ec-872015/>>. Acesso em 17 out. 2018.

REALE, Miguel, **Introdução à filosofia.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RECEITA DA FAZENDA. Simples Nacional. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documento>> Acesso em 16 set. 2018.

REDE JORNAL CONTÁBIL. **ICMS: cliente contribuinte, não contribuinte e isento, saiba a diferença.** 2018. Disponível em <<https://www.jornalcontabil.com.br/icms-cliente-contribuinte-nao-contribuinte-e-isento-saiba-a-diferenca/#.W7KLOntKjIU>>. Acesso em 01 out. 2018.

REIS, Luciano Gomes dos. **Manual de Contabilização de tributos e contribuições sociais /** Luciano Gomes dos Reis, Mauro Fernando Gallo, Carlos Alberto Pereira. – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2012.

SAGE BLOG. **Cálculo do Diferencial de Alíquota do ICMS:** entenda o que mudou. 2016. Disponível em: <<https://blog.sage.com.br/calculo-do-diferencial-de-aliquotas-de-icms-entenda-o-que-mudou/>>. Acesso em 03 out. 2018.

SALVO, Marco Antonio. DIFAL: o que é e como será aplicado ao seu negócio. **E-commercebrasil.** 2016. Disponível em <<https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/difal-o-que-e-e-como-sera-aplicado-ao-seu-negocio/>>. Acesso em 20 out. 2018

SECRETARIA DA FAZENDA DE SÃO PAULO. **Emenda Constitucional 87/2015.** 2015. Disponível em <http://www.fazenda.sp.gov.br/ec872015/download/20160223_SESCON.pdf>. Acesso em 10 out. 2018

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. Icms – Base de Cálculo e Alíquotas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito tributário.** – 12. ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

OLIVEIRA, Luís Martins, ... [et al.]. – 14. ed. – São Paulo: Atlas, 2015. Outros autores: Renato Chierregato, José Hernandez Perez Junior, Marliete Bezerra Gomes.



07. ANEXOS

Anexo 01. Demonstrativo das alíquotas

Quadro 02

Inciso / Parágrafo	Alíquota (%)	Descrição dos itens
I	17% (dezesete por cento)	Nas operações ou prestações internas, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos II, III, VII, IX e X;
II	12 % (doze por cento)	Nas operações internas com os seguintes produtos: a) açúcar; arroz; café; farinhas de mandioca, de milho e de trigo; feijão; fubá; iogurte; macarrão; margarina vegetal; manteiga de leite; milho; óleo vegetal comestível, exceto de oliva; queijo, inclusive requeijão; rapadura; sal iodado e vinagre; b) ovo, leite em estado natural, pasteurizado ou esterilizado (UHT), ave, peixe e gado vivos, bem como carne fresca, resfriada, congelada, salgada, temperada ou salmourada, e miúdo comestível resultantes do abate desses animais; c) pão francês; d) energia elétrica, para o consumo em estabelecimento de produtor rural; e) gás natural ou liquefeito de petróleo para uso doméstico; f) hortifrutícola em estado natural; g) veículo automotor relacionado no <u>anexo IV</u> desta lei; h) absorvente higiênico, água sanitária, fósforo, papel higiênico, pasta dental, sabão em barra e sabonete;
III	25% (vinte e cinco por cento)	Nas operações internas com: a) energia elétrica, para consumo em residência de famílias consideradas de baixa renda, conforme definido em regulamento. b) os produtos relacionados no <u>Anexo I</u> desta lei; c) querosene de aviação;
IV	12% (doze por cento)	Nas operações e prestações interestaduais:
V		Equivalente à diferença entre a alíquota interna utilizada neste Estado e a interestadual aplicável no Estado de origem, relativamente à: a) entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outro Estado destinados a uso, consumo final ou a integração ao ativo imobilizado; b) utilização, por contribuinte do imposto, de serviços de transporte ou de comunicação, cuja prestação tenha se iniciado em outro Estado e não estejam vinculados a operação ou prestação subsequente;
VI	13 % (treze por cento)	Nas exportações de mercadorias e serviços de comunicação ao exterior.
VII	7% (sete por cento)	Na operação interna realizada com insumo agropecuário, assim definido e relacionado em regulamento, que estabelecerá forma, limites e condições para a sua aplicação.
VIII	4% (quatro por cento)	Na prestação de transporte aéreo interestadual de passageiro, carga e mala postal;
IX	29% (vinte e nove por cento)	a) nas operações internas com álcool carburante;

	por cento)	
X	18% (dezoito por cento)	Nas operações internas com óleo <i>diesel</i> ;
XI	27% (vinte e sete por cento)	Nas: a) prestações internas de serviços de comunicação; b) operações internas com: 1. energia elétrica, ressalvado o fornecimento para o consumo em estabelecimento de produtor rural e em residência de famílias consideradas de baixa renda; 2. gasolina.
§ 1º		A alíquota interna será, também, aplicada: I - ainda que a operação ou a prestação tenha-se iniciado no exterior, inclusive quando da arrematação de mercadorias e bens importados apreendidos ou abandonados; II - na entrada, no território goiano, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização III - no uso, consumo final ou integração ao ativo imobilizado da mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento ou adquirida inicialmente para comercialização ou industrialização.
§ 2º		Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: I - a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; II - a alíquota interna, quando o destinatário não o for.
§ 3º		Em se tratando de devolução de mercadorias, utilizar-se-ão a alíquota e a base de cálculo adotadas no documento fiscal que houver acobertado a operação anterior de remessa.
§ 4º		Para o cálculo do imposto devido sobre o valor agregado de que trata o art. 19, inciso X, observar-se-á a alíquota aplicável ao produto resultante do processo ali referido.
§ 5º		A alíquota do imposto incidente nas prestações internas de serviços de comunicação e nas operações internas com gasolina, energia elétrica, ressalvado o fornecimento para o consumo em estabelecimento de produtor rural e em residência de famílias consideradas de baixa renda, e com os produtos e serviços relacionados no Anexo VII desta Lei fica acrescida de dois pontos percentuais, cujo produto da arrecadação destina-se a prover de recursos o Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás - PROTEGE GOIÁS.
§ 6º		Fica o Chefe do Poder Executivo autorizado, no interesse da Administração Fazendária, a excluir qualquer serviço ou mercadoria relacionada ao Anexo VII, da aplicação, ainda que temporariamente ou sob determinadas condições, do adicional de dois pontos percentuais na alíquota do ICMS de que trata o § 5º.

Fonte: RCTE, Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991.

ANEXO 02

I – Tecidos e Acessórios

Quadro 03

NCM	DESCRIÇÃO
5007	Tecidos de seda ou de desperdícios de seda
5111	Tecidos de lã cardada ou de pelos finos cardados
5112	Tecidos de lã penteada ou de pelos finos penteados
5113	Tecidos de pelos grosseiros ou de crina
5204	Linhas para costurar, de algodão, mesmo acondicionadas para venda a retalho
5208	Tecidos de algodão que contenham pelo menos 85 %, em peso, de algodão, de peso não superior a 200 g/m ² .
5209	Tecidos de algodão que contenham pelo menos 85 %, em peso, de algodão, de peso superior a 200 g/m ²
5210	Tecidos de algodão que contenham menos de 85 %, em peso, de algodão, combinados, principal ou unicamente, com fibras sintéticas ou artificiais, de peso não superior a 200 g/m ²
5211	Tecidos de algodão que contenham menos de 85 %, em peso, de algodão, combinados, principal ou unicamente, com fibras sintéticas ou artificiais, de peso superior a 200 g/m ²
5212	Outros tecidos de algodão
5309	Tecidos de linho
5310	Tecidos de juta ou de outras fibras têxteis liberianas da posição 53.03
5311.00.00	Tecidos de outras fibras têxteis vegetais; tecidos de fios de papel
5401	Linhas para costurar de filamentos sintéticos ou artificiais, mesmo acondicionadas para venda a retalho
5407	Tecidos de fios de filamentos sintéticos, incluindo os tecidos obtidos a partir dos produtos da posição 54.04
5408	Tecidos de fios de filamentos artificiais, incluindo os tecidos obtidos a partir dos produtos da posição 54.05
5508	Linhas para costurar, de fibras sintéticas ou artificiais descontínuas, mesmo acondicionadas para venda a retalho
5512	Tecidos de fibras sintéticas descontínuas, que contenham pelo menos 85 %, em peso, destas fibras
5513	Tecidos de fibras sintéticas descontínuas, que contenham menos de 85 %, em peso, destas fibras, combinados, principal ou unicamente, com algodão, de peso não superior a 170 g/m ²
5514	Tecidos de fibras sintéticas descontínuas, que contenham menos de 85 %, em peso, destas fibras, combinados, principal ou unicamente, com algodão, de peso superior a 170 g/m ²
5515	Outros tecidos de fibras sintéticas descontínuas
5516	Tecidos de fibras artificiais descontínuas
5602	Feltros, mesmo impregnados, revestidos, recobertos ou estratificados
5603	Falsos tecidos, mesmo impregnados, revestidos, recobertos ou estratificados
5801	Veludos e pelúcias tecidos e tecidos de froco (chenille), exceto os artigos das posições 58.02 ou 58.06
5802	Tecidos atalhados (turcos*), exceto os artigos da posição 58.06; tecidos tufados, exceto os artigos da posição 57.03
5803	Tecidos em ponto de gaze, exceto os artigos da posição 58.06
5804	Tules, filó e tecidos de malhas com nós; rendas em peça, em tiras ou em motivos, para aplicar, exceto os produtos das posições 60.02 a 60.06
5806	Fitas, exceto os artefatos da posição 58.07; fitas sem trama, de fios ou fibras

	paralelizados e colados (bolducs).
5809.00.00	Tecidos de fios de metal e tecidos de fios metálicos ou de fios têxteis metalizados da posição 56.05, do tipo utilizado em vestuário, para guarnição de interiores ou usos semelhantes, não especificados nem compreendidos noutras posições
5810	Bordados em peça, em tiras ou em motivos
5811	Artigos têxteis matelassês (acolchoados*) em peça, constituídos por uma ou várias camadas de matérias têxteis associadas a uma matéria de enchimento ou estofamento, acolchoados por qualquer processo, exceto os bordados da posição 58.10
5903	Tecidos impregnados, revestidos, recobertos ou estratificados, com plástico, exceto os da posição 59.02
5906.91.00	De malha
6001	Veludos e pelúcias (incluindo os tecidos denominados de “felpa longa” ou “pelo comprido”) e tecidos de anéis, de malha
6002	Tecidos de malha de largura não superior a 30 cm, que contenham, em peso, 5 % ou mais de fios de elastômeros ou de fios de borracha, exceto os da posição 60.01
6004	Tecidos de malha de largura superior a 30 cm, que contenham, em peso, 5 % ou mais de fios de elastômeros ou de fios de borracha, exceto os da posição 60.01
6005	Tecidos de malha-urdidura (incluindo os fabricados em teares para galões), exceto os das posições 60.01 a 60.04.
6006	Outros tecidos de malha
8308	Fechos, armações com fecho, fivelas, fivelas-fecho, grampos, colchetes, ilhoses e artigos semelhantes, de metais comuns, para vestuário ou acessórios de vestuário, calçado, joalheria, relógios de pulso, livros, encerados, artigos de couro, artigos de seleiro, artigos de viagem, ou para outras confecções; rebites tubulares ou de haste fendida, de metais comuns; contas e lantejoulas, de metais comuns
9606	Botões, incluindo os de pressão; formas e outras partes, de botões ou de botões de pressão; esboços de botões
9607	Fechos eclair (de correr) e suas partes

Fonte: ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Decretos/D_09235.htm

II – CALÇADO, POLAINAS E ARTIGOS SEMELHANTES; SUAS PARTES

6401	Calçado impermeável de sola exterior e parte superior de borracha ou plástico, em que a parte superior não tenha sido reunida à sola exterior por costura ou por meio de rebites, pregos, parafusos, espigões ou dispositivos semelhantes, nem formada por diferentes partes reunidas pelos mesmos processos.
6402	Outro calçado com sola exterior e parte superior de borracha ou plástico
6403	Calçado com sola exterior de borracha, plástico, couro natural ou reconstituído e parte superior de couro natural.
6404	Calçado com sola exterior de borracha, plástico, couro natural ou reconstituído e parte superior de matérias têxteis.
6405	Outro calçado.
6406	Partes de calçado (incluindo as partes superiores, mesmo fixadas a solas que não sejam as solas exteriores); palmilhas, reforços interiores e artigos semelhantes, amovíveis; polainas, perneiras e artigos semelhantes, e suas partes.

Fonte: ftp://ftp.sefaz.go.gov.br/sefazgo/legislacao/Decretos/D_09261.htm