FIBRA – FACULDADE DO INSTITUTO BRASIL

INSTITUTO BRASIL DE CIÊNCIA E TECNOLOGIA LTDA.

CIENCIAS CONTÁBEIS

JOSÉ CASSIO DE ASSIS BRITO

THAIZ CARVALHO MACÊDO

O PLANEJAMENTO TRIBUTARIO OS IMPACTOS DA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 SOBRE O COMERCIO VAREJISTA

ANÁPOLIS – GO

2016

JOSÉ CASSIO DE ASSIS BRITO

THAIZ CARVALHO MACÊDO

O PLANEJAMENTO TRIBUTARIO OS IMPACTOS DA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 SOBRE O COMERCIO VAREJISTA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Faculdade FIBRA, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Esp. Robson Andrade de Oliveira.

ANÁPOLIS – GO

2016

FIBRA – FACULDADE DO INSTITUTO BRASIL

INSTITUTO BRASIL DE CIÊNCIA E TECNOLOGIA LTDA.

JOSÉ CASSIO DE ASSIS BRITO

THAIZ CARVALHO MACÊDO

O PLANEJAMENTO TRIBUTARIO OS IMPACTOS DA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 SOBRE O COMERCIO VAREJISTA

Banca Examinadora:

_____

Orientador Prof. Esp Robson Andrade Oliveira

_____

Segundo membro da banca:

_____

Terceiro membro da banca:

Anápolis – GO, _/_/__

Nota: ____

ANÁPOLIS – GO

2016

DEDICATÓRIA

Dedicamos esta dissertação aos nossos familiares e amigos, que nos apoiaram e incentivaram ao longo da graduação.

AGRADECIMENTOS

Agradecemos em primeiro lugar a Deus, por se fazer presente em nossas vidas. Aos nossos pais, que guiaram para o alcance de nossos objetivos. Ao Orientador, professor, pela sua atenção e dedicação prestada em todas as fazes do trabalho. A todos nossos amigos pelos bons momentos vividos durante o curso. E a todos que contribuíram direta e indiretamente para realização deste sonho.

EPÍGRAFE

“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes”.

(Marthin Luther King)

RESUMO

O mercado brasileiro está crescente no ramo do comércio eletrônico, atraindo atenção para ações de proteção das receitas estaduais. Como medida de equilíbrio da arrecadação de ICMS foi instituída a cobrança de diferencial de alíquota nas vendas interestaduais destinadas a consumidores finais. O trabalho apresentado visa questões pertinentes à cobrança do diferencial de alíquota de ICMS, que passa a cobrir também as compras realizadas por consumidores finais pessoas físicas. Considerando as dúvidas sobre a cobrança, foram realizadas pesquisas bibliográficas e simulações com embasamentos nos autores pesquisados na área tributária e nas legislações tributárias vigentes para assim encontrar a solução mais viável para o revendedor que passa a ser onerado com essa mudança. O consumidor que adquire produtos via internet de outros estados criam o fato gerador para a incidência do diferencial de alíquota, que é cobrado diretamente no ato da venda da mercadoria, uma vez que o consumidor não apura impostos. A pesquisa abre margem para expressar a importância de um planejamento tributário adequado, visto a representatividade do ICMS na carga tributária da empresa. O diferencial de alíquota para consumidor final foi instituído em tempos de recessão econômica, portanto, o DIFAL não é o único responsável pela retração comercial.

Palavras-chave: comércio, consumidor, diferencial de alíquota e planejamento.

ABSTRACT

The Brazilian market is growing in the e-commerce business, attracting attention to actions to protect state revenue. As a measure of the balance of ICMS tax collection, the levy of differential rate was established on interstate sales destined to final consumers. The work presented concerns issues related to the collection of the ICMS differential, which also covers purchases made by individual final consumers. Considering the doubts about the collection, bibliographical researches and simulations with basements were carried out in the researched authors in the tax area and in the current tax legislations, in order to find the most viable solution for the reseller that happens to be burdened with this change. The consumer who purchases products via the internet from other states creates the generating fact for the incidence of the tax differential, which is charged directly at the sale of the merchandise, since the consumer does not clear taxes. The research opens the door to express the importance of an adequate tax planning, considering the representativeness of ICMS in the tax burden of the company. The differential for the final consumer rate was established in times of economic recession, therefore, DIFAL is not alone responsible for the commercial retraction.

Keywords: trade; consumer; tax rate differential and planning.

ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – Constituição Federal

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas

CTN – Código Tributário Nacional

CTEGO – Código Tributário do Estado de Goiás

ICMS - Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

DIFAL – Diferencial de alíquota para consumidor final

PIS – Programa de Integração Social

COFINS – Contribuição de Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

GNRE – Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais

DARE – Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais

CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações

DANFE – Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Partilha do Icms DIFAL.....25

Tabela 2 - Operacao sem o DIFAL.....27

Tabela 3 - Operacao Com o DIFAL.....28

Tabela 3 - ICMS DIFAL com FCP 28

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Levantamento dos valores.....28

Figura 2 Operação de venda à ordem.....32

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....14
1.1 Importância Da Contabilidade.....14
1.2 Contabilidade No Brasil.....15
1.3 Tributos.....15
1.4 Mudança Na Cobrança Do Imposto – DIFAL.....16
1.5 Objetivo.....17
1.6 Problematização.....17
1.7 Justificativa.....18
I CAPÍTULO.....20
1. REFERENCIAL TEÓRICO.....20
1.1 Planejamento Tributário.....20
1.2 As Fontes do Direito Tributário.....22
1.3 O Confaz.....24
1.4 O ICMS.....24
1.5 O Diferencial De Alíquota Do ICMS Até 2015.....24
1.6 O Diferencial De Alíquota Do Icms A Partir De 2016.....25
II CAPÍTULO.....28
2.1 METODOLOGIA.....28
2.2 Metodologia De Cálculo.....28
III CAPITULO.....29
3.1 Composição Da Nota Fiscal.....30
3.2 Contabilização.....31
3.3 Escrituração Fiscal.....32
3.4 Venda À Ordem.....33
3.5 Transferência.....34
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....35

ANEXOS.....40

1. INTRODUÇÃO

1.1 Importância Da Contabilidade

Na antiguidade, desde o homem paleolítico, percebe-se a escrituração dos patrimônios. Por muito tempo não existiu moeda corrente, logo, o poder de negociação era dado pela base de troca, o que um homem podia oferecer a outro em troca de algo (SÁ, 2006).

A evolução da escrita contábil se deu com o desenvolvimento da escrita, o que segundo alguns estudiosos, a escrita comum é oriunda da escrita contábil, e não o contrário. No Egito antigo tem-se conhecimento do uso de papiros para fazerem os registros contábeis (SÁ, 2006). Com o crescimento do comercio na Europa a necessidade do controle patrimonial era cada vez mais constante, no entanto a falta de uma unidade monetária dificultava muito a escrituração, fazendo com que os livros diários fossem escritos de forma bastante descritiva das mercadorias como peso, tamanho e dimensões (BREDA a HENDRIKSEN, 1999).

Segundo Breda e Hendriksen (1999) antes do surgimento do comércio europeu e suas economias sofisticadas, no Oriente Médio e no Extremo Oriente, como China em 1600 a.C., na Índia em 2300 a.C. e na civilização egípcia 4000 anos atrás, já havia a pratica de conceitos contábeis. Alguns estudiosos afirmam existir no império romano o conceito de depreciação.

Não se pode determinar exatamente a origem do conceito das partidas dobradas (SÁ, 2006). O que se sabe é que o primeiro trabalho publicado acerca das partidas dobradas foi escrito pelo frei franciscano Luca Pacioli, intitulado *Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalitá*, em 1494, que era um livro de matemática, mas com capítulos que falavam sobre as partidas dobradas denominada *Particularis de Computis et Scripturis*. Porém, pode-se encontrar sistemas de escrituração por partidas dobradas nos arquivos municipais de Genova, Itália, nas contas da empresa Giovanni Farolfi & Companhia, empresa de mercadores em 1299-1300. Assim Breda e Hendriksen (1999) afirmam que a contabilidade, como ciência, é um produto do renascimento italiano.

Ate o século XVI o principal objetivo da contabilidade era produzir informações para o proprietário. Logo, as contas eram mantidas em sigilo e não havia pressão externa como hoje, no sentido de exatidão ou adoção de forma padrão de divulgação.

Não havia separação entre os negócios pessoais e empresariais, assim sendo, até então não havia a pratica do principio da entidade. Não havia o conceito de exercício contábil

em decorrência de a maioria dos negócios serem de curta duração ou durarem até o cumprimento de determinado objetivo, logo, não havia o conceito de lucro periódico. Durante esse período não havia uma única unidade monetária, o que dificultava muito a escrituração contábil, exigindo assim uma grande gama de detalhes nos livros diários como peso, tamanho, dimensões e preço das mercadorias (BREDA e HENDRIKSEN, 1999).

Com o advento da revolução industrial, houve também a necessidade de um aperfeiçoamento das praticas contábeis, fora um período de grandes colheitas e redução nos preços dos alimentos, surgiu então a necessidade de maquinários para atender a demanda. Com a utilização de maquinas a depreciação tornara-se mais importante e também a necessidade de uma contabilidade de custos.

1.2 Contabilidade No Brasil

No Brasil, segundo Iudícibus (2010, p.22):

> Provavelmente a primeira escola especializada no ensino da Contabilidade foi a Escola de Comércio Álvares Penteado, criada em 1902. Alguns autores preferem fazer recair a honra do pioneirismo na Escola Politécnica de São Paulo, a qual, alguns anos antes, em seu Curso Preliminar, já incluía a disciplina Escrituração Mercantil.

1.3 Tributos

O tributo, por sua vez, é dividido em impostos, contribuições de melhoria e taxas. Segundo o código tributário nacional (CTN/66) os impostos são cobrados na existência de fatos geradores, ou seja, atividades que ocorrem e condicionam a cobrança de impostos.

A pesquisa visa o esclarecimento das questões pertinentes aos tributos cobrados no Brasil, em especifico ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS - no que tange ao diferencial de alíquota para consumidor final. Entende-se por tributos toda contribuição pecuniária e compulsória ao Estado. Ela é pecuniária por ter seu valor expresso em moeda corrente e compulsória por não haver a opção de não contribuição.

No caso do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – o fato gerador descrito em lei ocorre a partir da circulação de mercadorias ou bens, seja na venda, permuta ou transferência. Nos serviços é incidido sobre o transporte de mercadorias, bens, pessoas, fornecimento de energia, petróleo e seus derivados. Seu recolhimento é de competência das unidades federativas possuindo o direito de legislar suas cobranças em seus territórios.

O diferencial de alíquota para consumidor final – DIFAL – foi regulamentado pela emenda constitucional 87/2015 que altera os incisos VII e VIII, do artigo 155 da constituição federal de 1988 (C.F./88). A referida lei trata da cobrança do diferencial de alíquota para consumidor final, contribuinte ou não contribuinte do ICMS localizado em outro estado, tipificando as alíquotas e responsabilidades de recolhimento.

A Emenda Constitucional 87/2015 foi promulgada com o intuito da cobrança de diferencial de alíquota de ICMS nas transações interestaduais onde há a venda destinada ao consumidor final. Basicamente, é a cobrança da diferença entre o imposto resultante da alíquota interestadual e o imposto devido no estado de destino, onde, o recolhimento no caso de contribuinte é de responsabilidade do destinatário, e para operações destinadas a não contribuinte (consumidor final), o recolhimento é de responsabilidade do remetente.

1.4 Mudança Na Cobrança Do Imposto – DIFAL

A mudança impactou diretamente as operações de venda interestadual para contribuintes e não contribuintes do ICMS, uma vez que o calculo de diferencial de alíquota – DIFAL - passa a ser realizado por dentro da operação. Houve também a alteração no layout da nota fiscal eletrônica em âmbito nacional. O que exige maior atenção do usuário, pois, se sua emissão estiver em desconformidade com os parâmetros básicos exigidos na norma, ela é bloqueada e sua emissão fica impedida conforme Nota Técnica da Nota Fiscal Eletrônica 003/2015.

O estudo das alterações tributárias é de suma importância, uma vez que a frequência com que as leis tributárias se modificam é alta. Dessa forma o contador deve estar sempre atento às novas mudanças, pois um equívoco no cálculo do tributo ou uma divergência de interpretação legal poderá acarretar vultosas quantias indevidas para as empresas.

A emenda constitucional 87/2015 veio mudar em âmbito geral a cobrança do ICMS nas operações interestaduais. Com essa alteração os produtos vendidos para outros estados sofreram um aumento em seus preços, uma vez que o imposto passou a ser cobrado indiretamente, o que demanda a análise mais detalhada para melhor redução de custos de mercadorias vendidas. Logo se faz extremamente necessário o entendimento mais esclarecedor sobre o assunto. Por ser uma legislação recente, de pouco conhecimento dos contabilistas e com novas normas de registros que regulamentam a aplicação em âmbito contábil e fiscal.

Neste sentido, este trabalho pretende realizar um estudo sobre a legislação pertinente à cobrança do Diferencial de Alíquota de ICMS para consumidor final não contribuinte do imposto, visando sistematizar o conhecimento acerca do assunto.

Busca-se ao final do estudo o entendimento da forma correta acerca do ICMS – DIFAL quanto ao seu registro e fornecimento de dados que facilitem o planejamento tributário das empresas. Por fim espera-se um melhor entendimento no que tange a nova legislação tributária do ICMS - DIFAL com foco no comércio varejista.

1.5 Objetivo

Objetivo geral

Identificar o impacto qualitativo e quantitativo no valor final dos produtos vendidos no comercio varejista gerado pela nova legislação do ICMS diferencial de alíquota – DIFAL - no valor final dos produtos no comercio varejista.

Objetivos específicos:

Buscar a compreensão da nova regra tributária e sua aplicabilidade no comércio varejista, bem como realizar o estudo da legislação do ICMS - DIFAL visando encontrar o melhor entendimento quanto à sua finalidade, seus procedimentos e suas exigências legais.

Realizar uma análise comparativa da operação de venda antes da norma e após a aplicação da norma e seu impacto financeiro no fluxo de caixa da empresa.

1.6 Problematização

Para Oliveira *et al.* (2007) o sistema de tributação brasileiro é tão complexo quanto extenso, gerando a necessidade de uma ampla reforma tributária, porém enquanto isso não ocorre o profissional de contabilidade deve usar de seus artifícios para assim diminuir a cobrança de impostos nas organizações. Existe a dificuldade de interpretação da legislação tributária no Brasil, gerando dúvidas ou ambiguidades na aplicação das regras tributárias nas rotinas das organizações.

Para Santana (2014) a pratica do planejamento tributário visa a economia dos tributos proporcionando um aumento dos lucros da empresa com efeitos positivos nos resultados da empresa ou no aumento do valor de mercado da empresa. Dessa forma o problema que esta pesquisa pretende responder é a seguinte pergunta: como desonerar a

empresa varejista em relação à nova regra do ICMS, minimizando o impacto da carga tributária no preço final dos produtos?

1.7 Justificativa

Em abril de 2015 foi promulgada a nova emenda constitucional 87/2015 que altera a cobrança do diferencial de alíquota, que é a diferença entre alíquota interestadual e alíquota interna do estado de destino. Em setembro de 2015 o CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária[1] – emitiu o convenio 93/2015 para esclarecer alguns pontos e definir normas técnicas referentes à nova cobrança, essa cobrança gerou dúvidas uma vez que carecia de detalhamento no que tange à sua cobrança, o entendimento correto da legislação que entrara logo em vigor e sua correta aplicação contábil e fiscal.

Para Fabretti (2007) o desconhecimento da legislação e a forma de registrar podem vir a causar sanções do Estado ou impedimentos fiscais. Com a introdução da nota fiscal eletrônica o fisco fica ciente da emissão antes mesmo da saída da mercadoria do seu estado de origem. A mudança na legislação do ICMS, considerando agora o DIFAL veio com mudanças nos parâmetros da nota fiscal eletrônica, onde, se a mesma não for informada, o fisco pode bloquear a emissão da nota fiscal.

Para Oliveira *et. Al.* (2007) a carga tributária no Brasil é tão grande quanto complexa, o que exige do profissional da contabilidade ou conselho fiscal uma gama de conhecimentos e técnicas, bem como o uso da imaginação para acompanhar e interpretar a legislação tributária brasileira. Tais habilidades e funções permitem ao profissional uma possível redução de custos com a diminuição da carga tributária sem ferir a legislação ou expor a empresa a riscos junto ao fisco.

Fabretti (2007) afirma que o planejamento tributário consiste em estudos a serem realizados antes das ações administrativas para buscar estratégias menos onerosas para a empresa em relação ao fisco. Dessa forma, compreender a legislação se torna uma ação primordial para as empresas varejistas frente a uma economia em recessão, onde as medias e pequenas empresas são impactadas mais severamente.

Se preparar para o mercado com preços mais competitivos pressupõe um planejamento tributário correto, pois com essa nova norma as empresas varejistas podem

[1] CONFAZ- conselho nacional de política fazendária – trata de assuntos de interesse fiscal dos estados como a manutenção do pacto federativo.

sofrer reduções no seu volume de vendas, refletindo negativamente na receita. Observa-se que o planejamento se faz essencial para as atividades empresariais, tendo em vista a influencia dos impostos nos preços finais das mercadorias, uma vez que o país se encontra em uma crise econômica e a redução de custos permite ao comercio trabalhar com preços mais competitivos, viabilizando o consumo.

Dessa forma, essa pesquisa se torna relevante na medida em que irá analisar a legislação e a sua aplicação prática em uma empresa do segmento varejista, identificando os impactos positivos e negativos nas vendas.

I CAPÍTULO

1. REFERENCIAL TEÓRICO

1.1 Planejamento Tributário

Existem no ramo de atividades das empresas várias situações onde se pode encaixar devidas reduções de custos, o planejamento tributário é uma delas. Com a realização do planejamento adequado com a atividade empresarial pode-se reduzir, transferir, postergar impostos, conseguir isenções ou imunidades (OLIVEIRA, 2013). Assim tais benefícios podem ser conseguidos com estudos sobre a legislação vigente em relação aos benefícios ou localização da empresa, visto que segundo o artigo 145 da Constituição Federal os Estados, Municípios e Distrito Federal tem autonomia de instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Uma vez instituído por força de lei aos entes da união o poder de legislar suas cobranças outorgando benefícios visando o desenvolvimento de sua região, respeitando os limites estabelecidos pela constituição (FABRETTI, 2007). Assim, sabendo dos limites de legislar acerca dos tributos em cada competência, os entes competentes gerenciam os tributos conforme suas necessidades.

Visto o peso da carga tributaria existente no Brasil, o planejamento tributário se torna uma importante ferramenta de redução de custos. É necessária a analise minunciosa da legislação tributaria e conhecimento técnico na área fiscal para que não haja a evasão fiscal, com atos ilícitos, mas trabalhando sempre na observância da elisão fiscal, com atos lícitos, como uma ferramenta essencial ao planejamento tributário, que se torna uma importante ferramenta de estratégia empresarial (PÊGAS, 2014).

A existência da evasão fiscal na empresa pode ser classificada como fraude ou sonegação fiscal, que consiste em atos de omissão intencional com finalidade de ocultar inteira ou parcialmente, simular ou desqualificar os fatos geradores dos impostos, sendo que, a sonegação só existe quando há o fato gerador e o mesmo seja ocultado (OLIVEIRA, 2013).

De acordo Oliveira (2013), sabendo que a Constituição Federal distribui a competência de legislar sobre os tributos estaduais de cada estado, cada unidade federativa formula suas leis tributarias e pode também conceder benefícios de forma que lhe for mais conveniente, desde que a empresa beneficiaria cumpra certos requisitos ou exigências que lhe permitam o uso dos benefícios.

Como forma de planejar os gastos com tributos da empresa, deve-se saber a relevância dos benefícios de redução de impostos para incentivo à economia e desenvolvimento de cada região do país, uma vez que certos benefícios podem depender da região em que se está localizado. Por sua vez a receita federal reforça sua fiscalização nas empresas que utilizam de benefícios fiscais, subentendendo a viabilização de fraudes e sonegações.

Para Pêgas (2014) as empresas modernas utilizam em sua estrutura organizacional um comitê de planejamento tributário, a fim de planejar e organizar de forma mais eficiente suas decisões, com base em ações gerenciais, administrativas e jurídicas. É visto com mais atenção à questão do benefício de ICMS, sabendo que os benefícios fiscais podem variar de estado para estado, ao contrario do PIS e do COFINS que são tributos federais.

Segundo Oliveira (2013) o ICMS deve ser planejado devido seu peso na carga tributária da empresa. Logo se percebe a importância do planejamento do ICMS nas empresas industriais e comerciais, pois é um tributo de grande representação nos gastos das empresas e fontes de receitas para os estados.

De acordo com Oliveira (2013) as organizações industriais, atacadistas e varejistas são contribuintes do ICMS, já que as mesmas contribuem para a circulação ou fato gerador. A população em geral é chamada de consumidor final, pois é o fim da cadeia de circulação do fato gerador. Sabendo disso os benefícios fiscais são outorgados aos contribuintes do imposto dependendo de sua localização bem como sua atividade. Porém o consumidor final, por ser o último na cadeia de geração de impostos não goza dos benefícios fiscais, tão somente arca com o ônus do imposto em forma integral. Todavia os órgãos fiscalizadores mantem sua atenção nos contribuintes, pois são mais fáceis de fiscalizar e cruzar informações.

Por esse motivo o contribuinte tem seu contador que agrega a função de fazer o planejamento tributário da empresa, a fim de diminuir os custos e poder trabalhar no mercado com preços mais competitivos. Tal função exige do profissional contábil uma gama de conhecimentos na área tributária da empresa.

Resguarda-se a importância da educação continuada dos profissionais da contabilidade, em virtude das mudanças frequentes de legislação. A adaptação e enquadramento das empresas devem ser feita em tempo hábil e de forma eficiente visando a melhor estratégia de mudanças em relação ao fisco (FABRETTI, 2007).

O ramo do direito tributário é a essência que estuda as receitas e despesas publicas bem como o funcionamento da maquina publica em uma visão contábil. Com legislações vigentes regulamentando as ações do sistema tributário brasileiro. O direito tributário

classifica as fontes do direito tributário como primárias e secundárias, sendo as fontes primarias à constituição federal, tratados e convenções internacionais, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções do senado federal, e as fontes secundarias são decretos e normas complementares (OLIVEIRA, 2013).

Antes de qualquer ação a ser tomada na organização, deve-se realizar um bom planejamento tributário, com estudos sobre os aspectos jurídicos e econômicos concernentes às operações das empresas. Logo, a exigência do conhecimento do contador a fim de prever as situações possíveis, visando uma redução de custos nas empresas (FABRETTI, 2007)..

Oliveira et. al. (2007) afirma que o planejamento tributário é a grande chance do contador de dar enormes contribuições à alta direção da empresa. Sabe-se das discussões acerca da simplificação dos tributos, porém, enquanto isso não ocorre, a empresa necessita de um planejamento a fim de resguardar seus direitos bem como seu patrimônio. Nessa linha de raciocínio, o planejamento tributário é o estudo prévio das formas lícitas de se reduzir a onerosidade da carga tributária sobre o contribuinte, utilizando-se do bom senso do contador associado à sua cautela em virtude das medidas legais, para assim aconselhar a direção da empresa acerca das medidas de ações operacionais e a carga tributária a ela associadas.

Para Latorraca (2000) o planejamento tributário deve ocorrer de forma preventiva de maneira a analisar e interpretar o ônus tributário existentes em cada uma das alternativas possíveis das ações da empresa. Logo, é a busca e aconselhamento da forma menos onerosa possível de se agir. Porém, Fabretti, 2007, alerta sobre o perigo do mau planejamento que pode resultar na evasão fiscal, ou seja, redução da carga fiscal em descumprimento das leis, caracterizando assim como crime de sonegação fiscal. Assim, o contador deve planejar os fatos e aconselhar a administração da empresa previamente, bem como alertar aos riscos tributários em certos casos para se evitar ações que possam constituir em sonegação fiscal.

Para Haret (2010) o direito tributário está diretamente atrelado ao poder público, onde existe a relação entre os entes público e privado. O autor afirma que não se pode considerar um isoladamente do outro. As empresas planejam seus tributos de forma a reduzi-los, porém a redução dos tributos podem afetar diretamente os cofres públicos, uma vez que a redução dos tributos pode incentivar a economia em determinadas condições.

1.2 As Fontes do Direito Tributário

Segundo Fabretti (2007) para o exercício das funções de responsabilidade do Estado, tais como defesa nacional, acesso à saúde, educação, habitação, saneamento básico, segurança

e acesso à justiça, são necessários recursos financeiros. O Estado necessita de meios materiais para garantir suas obrigações institucionais bem como suas metas estabelecidas (OLIVEIRA, 2013). Os autores corroboram no sentido de que a captação de recursos para a manutenção das despesas públicas e atividades de interesse da população, bem como, a manutenção do Estado é necessária e fundamental para o funcionamento da máquina Estatal.

Já segundo Oliveira (2013) as receitas oriundas da arrecadação de tributos são as de maior complexidade e relevância. Esta corresponde a toda captação de recursos monetários por parte do Estado, seja na arrecadação de tributos, seja em qualquer outra atividade da exploração do patrimônio do Estado. Assim percebe-se que tal complexidade e relevância de valores impactam nas empresas e consumidores, o que exige certa gama de conhecimentos e estratégia por parte das empresas e do contador que age de forma atuante na redução dos custos das empresas para não onerar os preços finais dos produtos (FABRETTI, 2007).

Para Sabbag (2014) o Direito Tributário constitui-se de um conjunto de regras a normatizar a forma que os tributos são conduzidos aos cofres públicos. Segundo Fabretti (2007), fonte (no sentido de fonte de Direito Tributário) tem um sentido de origem ou lugar de onde se emanam certos conceitos e princípios, sendo assim as várias mudanças da lei. Sendo assim, o direito tributário tem suas normas, e suas fontes são as situações previstas em lei nas suas várias caracterizações.

Sabbag (2014) diz que o poder de tributar é descrito pela Constituição Federal (C.F.) nos seus artigos 150, 151 e 152, concedendo assim os limites de competência para a cobrança dos tributos. Por outro lado o Código Tributário Nacional estipula regras gerais para a cobrança dos tributos “O Código Tributário Nacional Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (C.T.N. lei 5172/66)”. Expõe regras de caráter geral em nível nacional e o Código Tributário Estadual. O Código Tributário Estadual são leis independentes de cada unidade da federação que legisla a cobrança dos tributos de sua competência “Esta lei institui o Código Tributário do Estado de Goiás (C.T.E. GO lei 11.651/91)”. Expõe regras detalhadas para se tributar dentro do espaço de cada unidade da federação conforme os limites expostos pela C.F. na forma de lei ordinária. O autor pressupõe que, se há um ICMS em cada estado, existe também uma lei ordinária que rege dentro dos seus limites geográficos como estados e municípios.

1.3 O Confaz

Para equilibrar a função econômico-financeira dos entes da federação existe o CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) exercendo a função mediadora para evitar onerações em determinados entes, munido de informações econômicas e financeiras balizando entre as prerrogativas previstas no CTN. Fornece também dados para execução de políticas econômicas e financeiras dos estados e distrito federal.

1.4 O ICMS

O ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias, prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e serviços de comunicação) conforme o artigo 155 da CF é um imposto de competência dos estados. Para Oliveira (2007) o ICMS é um imposto muito complexo, devido suas particularidades no que tange à circulação de mercadorias, uma vez que cada estado tem autonomia para legislar sobre seu próprio ICMS. É um tributo de extrema importância para os estados, pois, segundo Sabbag (2014) o ICMS representa cerca de 80% da arrecadação dos estados. A geração do ICMS é realizada pelo chamado contribuinte, que é determinado pelo artigo 4º da lei complementar 87/96. Sendo contribuinte do ICMS:

- As pessoas que pratiquem operação de circulação de mercadorias;
- Importadores de bens;
- Prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- Prestador de serviços de comunicação

Oliveira (2007) ressalta que o valor referente ao ICMS já é incluso no preço da mercadoria, para assim, quando o cliente ver o preço, vai estar na realidade presenciando um conjunto de valores agregados para a formação do preço final de venda. Ainda segundo Oliveira (2007) a escrituração fiscal é de vital importância para controlar o ICMS.

1.5 O Diferencial De Alíquota Do ICMS Até 2015

Sabbag (2014) explica a existência das alíquotas internas e externas do ICMS, tendo a resolução 22/89 do Senado Federal dando liberdade para os estados de definir suas alíquotas dentro de seu domínio (normalmente 17% ou 18%), também a existência das alíquotas externas obedecendo aos seguintes critérios:

- Alíquota de 7% para operações destinadas a contribuintes das regiões norte, nordeste, centro oeste e Espírito Santo;

- Alíquota de 12% para operações destinadas a contribuintes das regiões sul e sudeste exceto Espírito Santo;
- Alíquota interna para qualquer destinatário que não seja contribuinte do ICMS.

Segundo Sabbag (2014) o inciso VI do artigo 155 da C.F. determina que a alíquota interna não seja inferior à alíquota interestadual para que se evite a guerra fiscal, onde os estados competem às vantagens tributárias oferecidas aos contribuintes, onerando assim os outros estados.

Sabbag (2014) também explica que os incisos VII e VIII do artigo 155 da C.F. orientam sobre a cobrança do diferencial de alíquota, dando direito de cobrança do ICMS do estado de origem e de destino também. O contribuinte que adquirir produtos destinados ao consumo final ou integração do ativo imobilizado bem como serviços de transporte referente a essas operações terá o ICMS do estado de origem na composição do preço do produto, para o estado de destino é paga a diferença entre a alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual. Sabbag (2014) levanta um questionamento sobre a cobrança do ICMS para contribuinte do ICMS não consumidor final. Ele mesmo responde que o imposto interestadual fica inteiramente para o estado de origem e sem a cobrança do diferencial de alíquota.

1.6 O Diferencial De Alíquota Do Icms A Partir De 2016

A emenda constitucional 87/2015 veio com mudanças no que tange ao diferencial de alíquota, na forma que era cobrado e seu entendimento.

> 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 (E.C. 87/2015).

Foram alterados dispositivos do artigo 155 da Constituição Federal que regulam a cobrança do diferencial de alíquota para contribuintes ou não do ICMS, a emenda foi promulgada em abril de 2015, embora não havia o perfeito entendimento no que tange à cobrança. Foi então que em setembro de 2015 o CONFAZ realiza sua 247º reunião extraordinária elaborando assim o convenio ICMS 93 de 2015.

O convenio realizado pelo CONFAZ veio trazer regras em conformidades com acordos realizados entre as unidades da federação de forma a cobrar o diferencial de alíquota. O convenio veio simplificar o entendimento da mudança que até então não estava claramente determinado.

Conforme o convenio ICMS 93/15 o DIFAL deve ser recolhido da seguinte forma:

- ICMS de origem = base de calculo x alíquota interestadual
- ICMS DIFAL = (valor do produto x alíquota do estado de destino) – ICMS de origem.

Podendo assim ser adicionado ao ICMS do estado de destino o valor correspondente a até 2% sobre a mesma base de cálculo, referente à contribuição para o fundo de combate à pobreza. De forma estipulada em legislação pelo estado de destino, ou seja, o contribuinte deve consultar a legislação tributária estadual do estado de destino para conhecer acerca dessa contribuição obrigatória também, uma vez que esse percentual pode variar de zero a 2%.

Para Lukesic (2015) essa mudança vem surtir maiores efeitos no comercio eletrônico conhecido como *e-comerce*, regulando assim também as atividades de compra e venda de lojas virtuais. Levando em consideração o crescimento das atividades comerciais online, a autora afirma a existência de certa alegação de prejuízos fiscais por parte dos estados de destino das mercadorias, uma vez que o imposto relativo à essa operação ficava inteiramente devido apenas no estado de origem onde se concentram os grandes centros de distribuição de bens no Brasil como São Paulo ou Rio de Janeiro.

Levando em consideração a alegação dos estados menos favorecidos por essa operação, fora realizada a emenda constitucional 87/2015. A emenda cria inicialmente a partilha desse diferencial de alíquota entre os estados da operação de compra e venda, para que assim a operação seja equilibrada, ficando a divisão da seguinte forma:

Tabela 1 - Partilha do ICMS DIFAL

Ano	Estado de destino	Estado de origem
2015	20%	80%
2016	40%	60%
2017	60%	40%
2018	80%	20%
A partir de 2019	100%	Zero

Fonte - confaz - convenio ICMS 93/2015

Ainda levando em consideração o convenio 93/2015 o pagamento do diferencial de alíquota para consumidor final deve ser pago em caráter de antecipação em guias de impostos separadas, a parte do estado de origem, a parte do estado de destino e o FCP – fundo de combate à pobreza – e informados no campo de dados adicionais na nota fiscal eletrônica, para assim demonstrar o valor adicional sobre o produto vendido para o consumidor final e também para o fisco.

Segundo Lukesic (2015) a nova regra tem potencial de prejuízos para os pequenos e médios comerciantes que terão que arcar com o ônus de distribuir seus produtos a um preço mais elevado e resolver os problemas de distribuição, uma vez que o produto somente poderá sair para o destino com as referidas guias pagas, e o fato de determinadas guias somente poderem ser pagas em bancos distintos. Logo, resta saber o reflexo dessas mudanças no fluxo de caixa dessas empresas, sua participação de mercado e buscar alternativas de planejamento tributário para resolver essas questões.

II CAPÍTULO

2.1 METODOLOGIA

A metodologia utilizada é a pesquisa bibliográfica, com estudos sobre os casos de incidência do diferencial de alíquota para melhor entendimento com autores renomados na área dos tributos. A revisão da legislação será utilizada para compreender as regras da mudança ocorrida pela emeda constitucional 87/2015 e utilizar de maneira correta nas empresas varejistas. Será também realizado o estudo de caso para que haja a comparação sobre antes e o depois dessa nova regra tributária.

2.2 Metodologia De Cálculo

Com a mudança no cálculo do diferencial de alíquota de ICMS de forma geral, muito tem se discutido sobre esse assunto por conta do peso da cobrança sobre os pequenos varejistas, tendo em vista que essa lei afeta principalmente empresas de comercio eletrônico e muitas empresas de pequeno porte ou empresas optantes pelo Simples Nacional foram afetadas.

Com foco no Caso das micro e pequenas empresas o ministro do Supremo Tribunal Federal Dias Toffoli suspendeu, em fevereiro de 2016, a cobrança do DIFAL para esse caso com a justificativa que essa cobrança afeta diretamente as empresas menores e menos favorecidas ameaçando sua sobrevivência. Contudo alguns estados, como Goiás, já haviam suspendido a cobrança de sua parcela das empresas optantes pelo Simples Nacional.

III CAPITULO

O recolhimento do valor referente ao diferencial de alíquota, nos termos do convenio ICMS 93/2015 - CONFAZ, pode ser realizado em ate 15 dias após a emissão da nota fiscal de venda em três guias de recolhimento separadamente com a GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais) no valor referente a parte correspondente ao estado de destino do DIFAL e outra GNRE com o adicional de 2% referente ou fundo de combate à pobreza, o valor correspondente à partilha do estado de origem pode ser realizada por meio de DARE (Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais). Ainda segundo a norma, quem efetua a venda deve realizar o cadastro de contribuinte de ICMS do estado de origem, pois, a nota fiscal deve ser emitida utilizando a inscrição estadual do estado de destino para haver uma fiscalização pela secretaria da fazenda de destino.

A seguir uma exemplificação da diferença da operação, como era e como passa a ser, considerando uma operação de venda realizada do estado de Goiás para São Paulo:

Tabela 2 - Operação Sem o DIFAL

Produto	Imposto	Valor Final
R$ 1000,00	12%	R$ 1120,00

Fonte: Dados da Pesquisa

Tabela 3 - operação com DIFAL

Valor do Produto	Aliq. Interestadual	ICMS origem		
R$ 1.000,00	12%	1000,00/0,88=	R$ 1.136,36	
Valor do Produto	Aliq. Interestadual	Calculo por Dentro	BC DIFAL	ICMS destino
R$ 1.000,00	18%	1000,00/0,82=	R$ 1.219,51	R$ 219,51
ICMS Destino	R$ 219,51	Partilha ICMS em 2016		
ICMS Origem	R$ 136,36	U.F. Destino	BC DIFAL	GNRE
Diferencial	R$ 83,15	U.F. Origem	R$ 49,89	DARE
Valor da Nota	R$ 1.219,51			

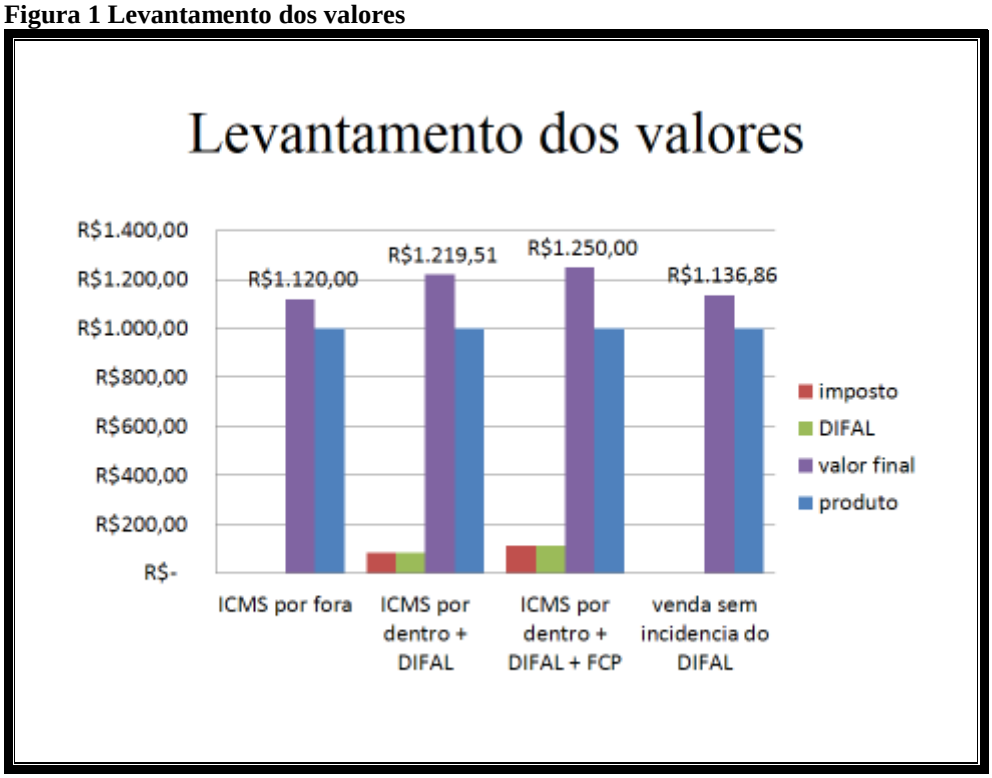
Fonte: Dados da Pesquisa

Tabela 4 - ICMS DIFAL com FCP

Valor do Produto	Aliq. Interestadual	ICMS Origem		
R$ 1.000,00	12%	1000,00/0,88=	R$ 1.136,36	
Valor do Produto	Aliq. Destino	Calculo por Dentro	BC DIFAL	ICMS Destino
R$ 1.000,00	18 + 2%	1000,00/0,80=	R$ 1.250,00	R$ 250,00
ICMS Destino	R$ 250,00	Partilha ICMS em 2016		
ICMS Origem	R$ 136,36	U.F. destino	R$ 33,26	GNRE
Diferencal	R$ 113,64	U.F. origem	R$ 49,89	DARE
		FCP	R$ 25,00	GNRE
Valor da Nota	R$ 1.250,00			

Fonte: Dados da Pesquisa

Figura 1 Levantamento dos valores



Fonte: Dados da Pesquisa

3.1 Composição Da Nota Fiscal

Cada nota fiscal tem sua natureza específica, como venda, doação, demonstração, etc. essa nomenclatura é utilizada para interpretação da operação pelo destinatário quando pessoa física e sem conhecimento técnico. Todavia para a empresa que emite a nota fiscal o que é auditado pelos órgãos fiscalizadores é o código CFOP (código fiscal de operações e

prestações) que é uniforme em caráter nacional para cada tipo de operação especifica, se é compra, venda, bonificação ou se é para dentro ou fora do estado.

No caso da venda para consumidor final interestadual em que há incidência do DIFAL o código CFOP utilizado é 6.107 para venda de produto de fabricação própria e 6.108 para venda de mercadoria destinada à revenda. Com base nesses códigos de operações as secretarias da fazenda de cada estado tornam-se cientes das operações ocorridas e tem poder de efetuar as cobranças das incidências dos impostos a elas devidos, uma vez que o código CFOP está diretamente vinculado ao produto no arquivo XML validado junto à receita federal.

De acordo com a nota técnica 2015/003 não houve mudança no preenchimento do DANFE – Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica que é o impresso que acompanha a mercadoria – logo, não houve a criação de campo específico para preenchimento do DIFAL na nota sendo visível seu destaque e sua distribuição no arquivo XML, porém os valores devem ser expressos no campo de informações complementares para justificar perante o cliente a cobrança adicional.

No que se refere ao prazo de pagamento da obrigação, o mesmo pode ser feito até o dia 15 do mês subsequente, desde que o estabelecimento emissor da nota fiscal utilize inscrição estadual do estado de destino, caso o contribuinte não tenha inscrição estadual no estado de destino o pagamento deve ser feito de imediato, ambos via GNRE – Guia nacional de recolhimento de tributos estaduais, utilizada para obrigações fiscais devidas a outras UF's em operações interestaduais, o recolhimento do fundo de combate à pobreza – FCP – também é realizado via GNRE, assim percebe-se que as obrigações acessórias são cobradas todas separadamente. No que tange à parte do ICMS destinada ao estado de origem coube a responsabilidade da cobrança por parte da própria UF via DARE – Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais – onde os critérios de recolhimentos são definidos por cada estado.

3.2 Contabilização

A contabilização da incidência do DIFAL pode ser feito em duas situações distintas, onde o emitente possui inscrição estadual na unidade de destino, assim o DIFAL pode ser pago mensalmente na forma de apuração de diferencial de alíquota, creditando no passivo, fornecedores tributários e debitando no resultado DIFAL UF destino e DIFAL UF origem. Se o emitente do documento fiscal não tiver inscrição estadual na UF de destino o pagamento deve ser imediato à vista assim, creditando caixa no ativo e debitando despesa no resultado

DIFAL UF destino e DIFAL UF origem, sempre na proporção da partilha. Logo, a contabilização das contas de resultado se dá separadamente contra a conta do passivo.

Tabela 5 Contabilização

C – fornecedores tributários estaduais
D – DIFAL UF origem
D – DIFAL UF destino
D – FCP

Fonte: Dados da Pesquisa

3.3 Escrituração Fiscal

Como a emenda constitucional 87/2015 veio de forma a gerar uma nova obrigação tributária, o mesmo deve ser escriturado de forma a demonstrar para os órgãos fiscalizadores a sua ocorrência. Tais informações são apresentadas via SPED fiscal com a EFD – ICMS/IPI que demonstra todos os registros fiscais ocorridos na empresa para eventuais cruzamentos de informações entre contribuintes do imposto pelo fisco em caráter nacional. O guia prático da EFD versão 2.0.18 veio instruir sobre o preenchimento dessas informações a fim de serem declaradas ao fisco.

Segundo o guia, quando houver venda de mercadorias destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra UF além do preenchimento do registro C100 – anexo I - que informa os dados de cabeçalho de documentos fiscais de saída de mercadorias e o registro C190 – anexo III - que dá as informações tributarias da operação como valor, CFOP, CST (código de situação tributária) e alíquota, foi criado o registro C101 – anexo II - que destaca informações complementares de documentos destinados a consumidores finais não contribuintes do ICMS, bem como o registro D100 que trata os documentos de saída de serviços, logo fora criado o registro D101 que destaca informações complementares de saída de serviços. Se for informado o registro C101 ou D101, logo, também devem ser preenchidos os registros E300, E310, E311, E312, E313 e E316 respectivamente com as seguintes informações.

- E300 – período de apuração do ICMS diferencial de alíquota – anexo IV.
- E310 – apuração do ICMS diferencial de alíquota.
- E311 – ajuste, benefício ou incentivo do ICMS diferencial de alíquota – anexo V.
- E312 – informações adicionais dos ajustes de apuração do ICMS diferencial de alíquota.
- E313 – informações adicionais da apuração do ICMS diferencial de alíquota.

- E316 – informações do ICMS diferencial de alíquota recolhido ou a recolher para as UF origem e UF destino – anexo IV.

Lembrando que esses registros foram criados apenas para demonstração da emenda constitucional 87/15 e, portanto, apenas nesse caso são utilizados.

3.4 Venda À Ordem

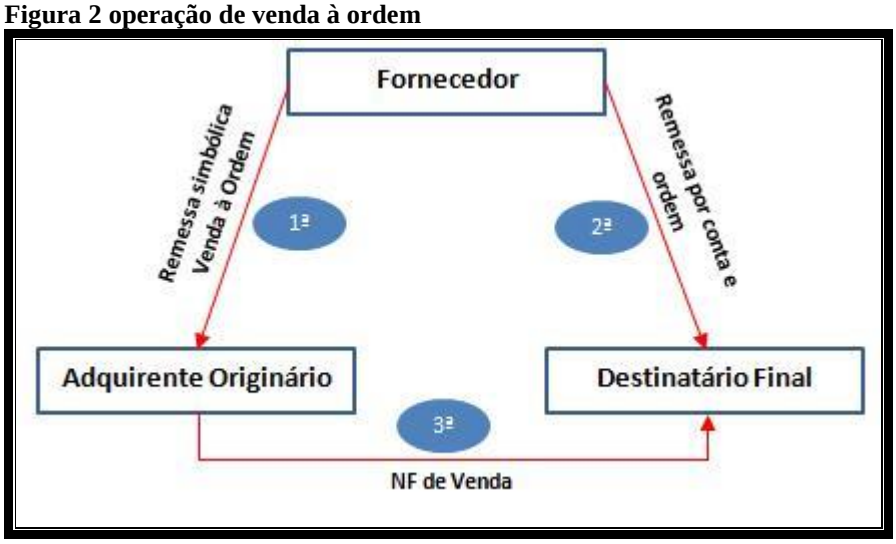
A operação de venda à ordem ou venda por conta e ordem de terceiros é comumente utilizada para redução de custos logísticos de vendas, realizando assim a operação entre três entes distintos ou operação triangular, sendo:

- Fornecedor remetente – é que vende inicialmente a mercadoria devendo assim ser contribuinte do ICMS.
- Adquirente originário – é quem adquire a mercadoria e a revende ao destinatário final, também deve ser contribuinte do ICMS.
- Destinatário final – é o comprador da mercadoria, podendo ser contribuinte ou não do ICMS.

As empresas varejistas realizam esse tipo de operação onde o cliente, que é o destinatário final, realiza a compra da mercadoria, porém nem sempre o varejista tem disponibilidade da mercadoria, realizando assim a compra da mercadoria de outro fornecedor, tornando-se adquirente originário e o fornecedor o remetente da mercadoria, logo, a entrega da mercadoria pelo fornecedor remetente é realizada diretamente ao destinatário final, porem a operação de venda é realizada pelo adquirente originário.

A realização da operação segue as normas do artigo 40 do convenio Sinief s/n, de 15/12/1970, assim o adquirente originário deve emitir a nota fiscal de venda com destino ao cliente destinatário final e com destaque do ICMS, o fornecedor remetente emite outra nota de simples remessa por conta e ordem de terceiros para acompanhamento da mercadoria ao destinatário final sem destaque do ICMS. O fornecedor emite outra nota de remessa simbólica ao adquirente originário com destaque do ICMS para efeito de credito na escrita fiscal, exemplificando a operação ficaria da seguinte forma:

Figura 2 operação de venda à ordem



Fonte: Dados da pesquisa

Assumindo que o adquirente originário e o destinatário final se localizam na mesma UF e o fornecedor remetente em UF diferente, a circulação da mercadoria é interestadual, logo, a alíquota do ICMS é interestadual tanto para a remessa simbólica do fornecedor remetente ao adquirente originário como na venda do adquirente originário ao destinatário final, ficando assim com a mesma alíquota.

Mesmo com a nova legislação do ICMS interestadual essa operação não incide o DIFAL pois a incidência do ICMS interestadual se dá entre contribuintes do imposto, ficando a operação de venda ao destinatário final com incidência do ICMS dentro do próprio estado.

3.5 Transferência

Os grandes varejistas tem à sua disposição uma vasta gama de filiais para expansão dos negócios em vários estados brasileiros. Para as empresas que tem esse aparato ao seu dispor torna-se um grande diferencial para as operações de venda interestaduais. Muitas empresas do varejo no Brasil têm suas lojas físicas e também o comercio virtual para ampliar sua rede de atendimentos. Uma vertente a ser seguida é a transferência entre filiais para que a operação de venda ocorra dentro da mesma UF do consumidor, eliminando assim a incidência do DIFAL.

Muitas empresas no Brasil já trabalham com esse tipo de operação, o cliente compra o produto no estabelecimento ou pela internet, porém o produto se encontra em centros de distribuição para que a logística seja centralizada, logo a empresa realiza a transferência a preço de custo e com destaque do ICMS normalmente sem a incidência do DIFAL para a filial mais próxima do destinatário e então emite a nota fiscal de venda.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da recessão econômica, o governo busca mecanismos de arrecadação a fim de custear o funcionamento público, seja nos Municípios, Estados ou União. O constante aumento das operações de venda pela internet, em virtude do baixo custo de vendas, veio a chamar a atenção dos governantes, uma vez que a maioria dessas operações são realizadas de forma interestadual. Com tal situação, o ICMS incidente nessas operações é recolhido inteiramente para o estado de origem da operação. Assim a arrecadação desses estados é elevada, enriquecendo ainda mais os estados mais desenvolvidos, que é onde se localizam a maioria desses centros.

Seguindo esse raciocínio, os representantes dos estados, se julgando prejudicados com essas operações, propuseram uma partilha do imposto incidente nessas operações, já que o comerciante está em um estado e o consumidor em outro e a arrecadação até então era unilateral. A emenda constitucional 87 de 2015 foi então aprovada para solucionar esse detalhe na arrecadação, e o convenio 93 de 2015 do CONFAZ normatizou a cobrança para todos os estados.

Com a mudança na legislação e a normatização, há muitas divergências de entendimentos em relação aos procedimentos para o recolhimento, de acordo com a Lei Complementar 87/96 – lei Kandir – o ICMS deve integrar a base de cálculo do imposto, logo seu destaque deve ser proporcional à alíquota. Levando em consideração o peso do ICMS para o valor agregado dos produtos comercializados no Brasil e as constantes mudanças na sua legislação, as empresas carecem de um apropriado planejamento tributário para que as empresas continuem a atuar no mercado com preços competitivos.

O trabalho apresentado está focado no DIFAL – diferencial de alíquota para consumidor final – instituído pela Emenda Constitucional 87 de 2015 que veio a incluir no preço final dos produtos comercializados interestadualmente o valor referente à diferença entre a alíquota de ICMS interestadual e a alíquota interna praticada no estado de destino, dando assim direito à parcela do imposto ao estado de destino, compartilhando assim a receita entre os estados que ocorreram a operação.

Essa mudança vem a impactar diretamente no varejo, principalmente no comercio eletrônico, pois onera diretamente o cliente consumidor que adquire produtos de outros estados, atraídos pelos preços menores que dispensam os custos com salários e comissões. Com a inclusão dessa nova regra os preços desses produtos vêm a ficar maiores e muitos consumidores não têm conhecimentos disso.

As empresas que atuam nesse ramo de comercialização interestadual devem se antecipar e planejar formas de redução dessa carga, visando a possível perda de mercado. Existem opções a cada tipo de empresa de forma a tratar essa cobrança e minimizar seu impacto nas vendas. As empresas optantes pelo Simples Nacional tiveram sua cobrança suspensa pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal Dias Toffoli sob a justificativa de que os pequenos empreendedores seriam prejudicados com essa cobrança em detrimento dos grandes varejistas.

A saída para as grandes empresas é a transferência entre filiais que, seguindo os princípios do artigo 13 da Lei Complementar 87/96 (lei Kandir), integrando o valor do imposto à respectiva base de cálculo a empresa transfere mercadorias com o imposto inferior ao praticado dentro do estado, passando a se preocupar apenas com os custos do frete. Levando em consideração que o frete seria quase o mesmo de enviar a mercadoria para o endereço do cliente ou de uma filial próxima, a diferença do custo do frete seria quase nula.

Outra opção que surge são para as empresas que não possuem tantas filiais seria a operação triangular chamada de venda à ordem, assim fazendo, a operação de venda fica a cargo do remetente original para o adquirente originário e desse para o consumidor final. Com esse tipo de operação a venda interestadual fica entre contribuintes do ICMS e o imposto torna-se menor, incidindo assim menores custos para a empresa que vende aos consumidores localizados em outros estados.

Existe certa confusão de interpretação no que tange à incidência do DIFAL, onde na emenda constitucional diz que sua incidência ocorre em operações em que o consumidor final esteja em outro estado, o que não implica a situação da venda presencial. O que muitos acreditam é que se o endereço do destinatário for em outro estado, por ocasião adota-se o DIFAL, porém a lei complementar especifica que o destinatário esteja localizado em estado diferente exigindo assim que a mercadoria cruze a fronteira entre estados, uma vez que não seria justificável um estado receber impostos por uma mercadoria que foi comercializada e consumida em outro, o que pode ser fiscalizado por conta do frete cobrado, mesmo que por terceiros existe a vinculação da nota fiscal que evidencia o transporte interestadual da mercadoria.

Os resultados levantados tem como base a situação que fora averiguada, porém cada caso deve ser analisado de acordo com as características de cada operação como custos mais elevados ou mais baixos.

A contabilidade tributária é uma área bastante complexa da contabilidade que ao ser estudada levanta diversas questões, ficando assim como sugestão para novas pesquisas os

benefícios fiscais visando a majoração dos resultados e a ambiguidade nas interpretações nas legislações tributárias.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição Federal n. 150 a 152, de 05 de out. de 1988. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988**. Brasília, p. 1-195, out. 1988.

BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de set. de 1996. **LEI COMPLEMENTAR Nº 87, DE 13 DE SETEMBRO DE 1996. Lei Kandir**. Brasília, p. 01-13, set. 1996.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de out. de 1966. **Código Tributário Nacional.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, p. 1-42, out. Mês 1966.

BRASIL. Ministério da Fazenda. CONFAZ. **Competência**. Brasília: 1975.

BRASIL. Lei n. 11.651, de 26 de dez. de 1991. Código Tributário Estadual. **Institui o Código Tributário do Estado de Goiás.** Goiânia, p. 1-167, dez. 1991.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributaria.** 10º edição revista e atualizada. São Paulo: editora atlas S/A, 2007.

HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no direito tributário: teoria e prática**. 2010. 653 p. tese (doutorado em direito econômico e financeiro)- USP, São Paulo, 2010.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael. F. **Teoria da Contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: imposto de renda das empresas.** 15. Ed. São Paulo: atlas, 2000.

LUKESIC, Giovanna. Mudança no ICMS não é só um problema jurídico, mas também político. **aun USP**, São Paulo, 07 dez. 2015. economia e política, p. online. Disponível em: <http://www.usp.br/aun/exibir.php?id=7338&edicao=1274>. Acesso em: 22 maio 2016.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributaria.** 4º edição revista e atualizada. São Paulo: saraiva 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de contabilidade tributária**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2007. 461 p.

PEGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributaria.** 8º edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

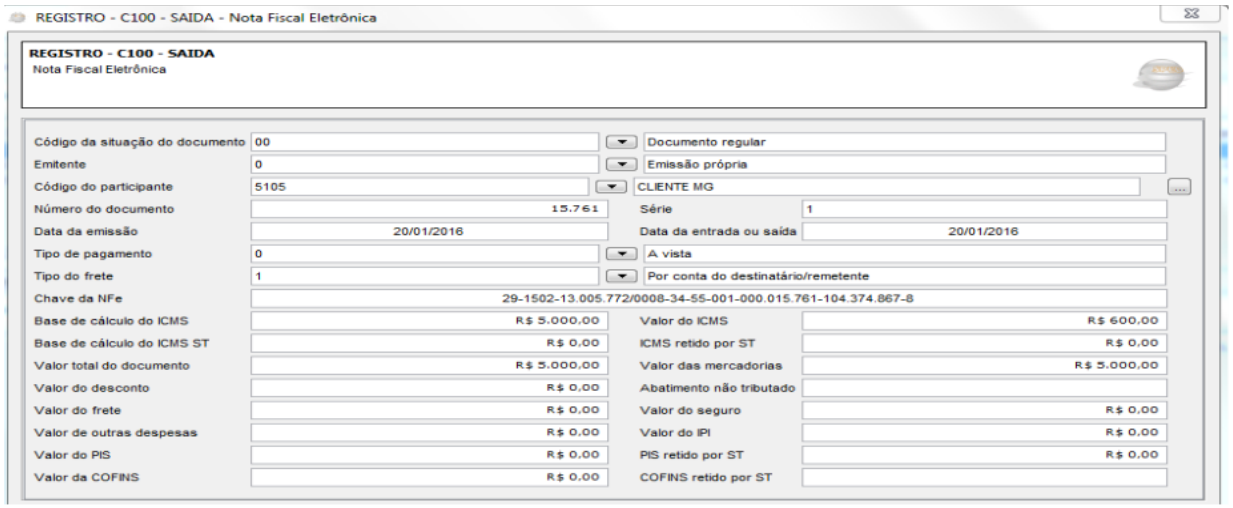
SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. Ed. São Paulo: Saraiva 2014. 1198 p.

SANTANA, Silvio Luis Leite. **Planejamento tributário e valor da firma no mercado de capitais brasileiro**. 2014. 113 p. dissertação (pós graduação em controladoria e

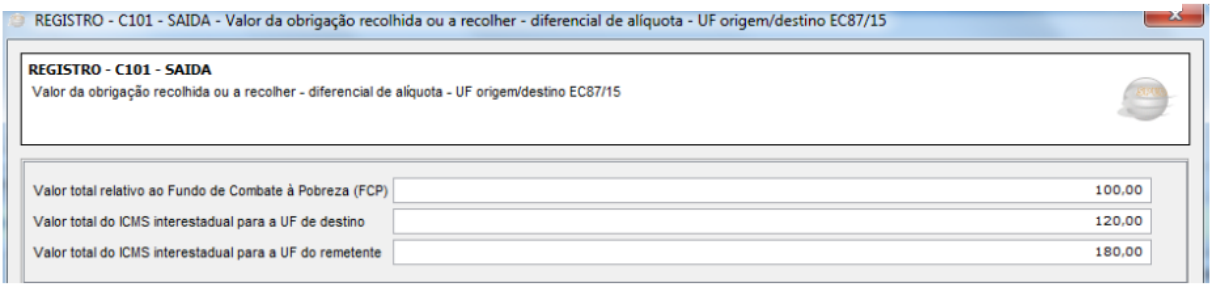
contabilidade)- Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto - USP, Ribeirão Preto, 2014.

ANEXOS

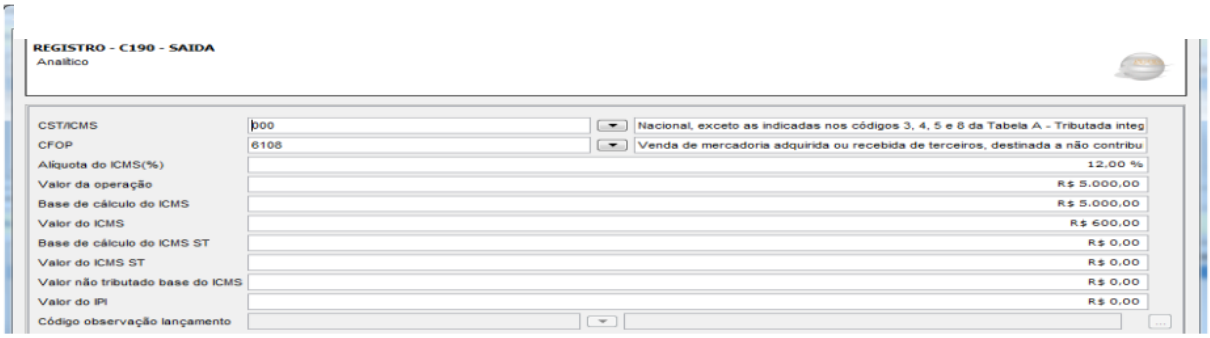
Anexo I - Registro C100



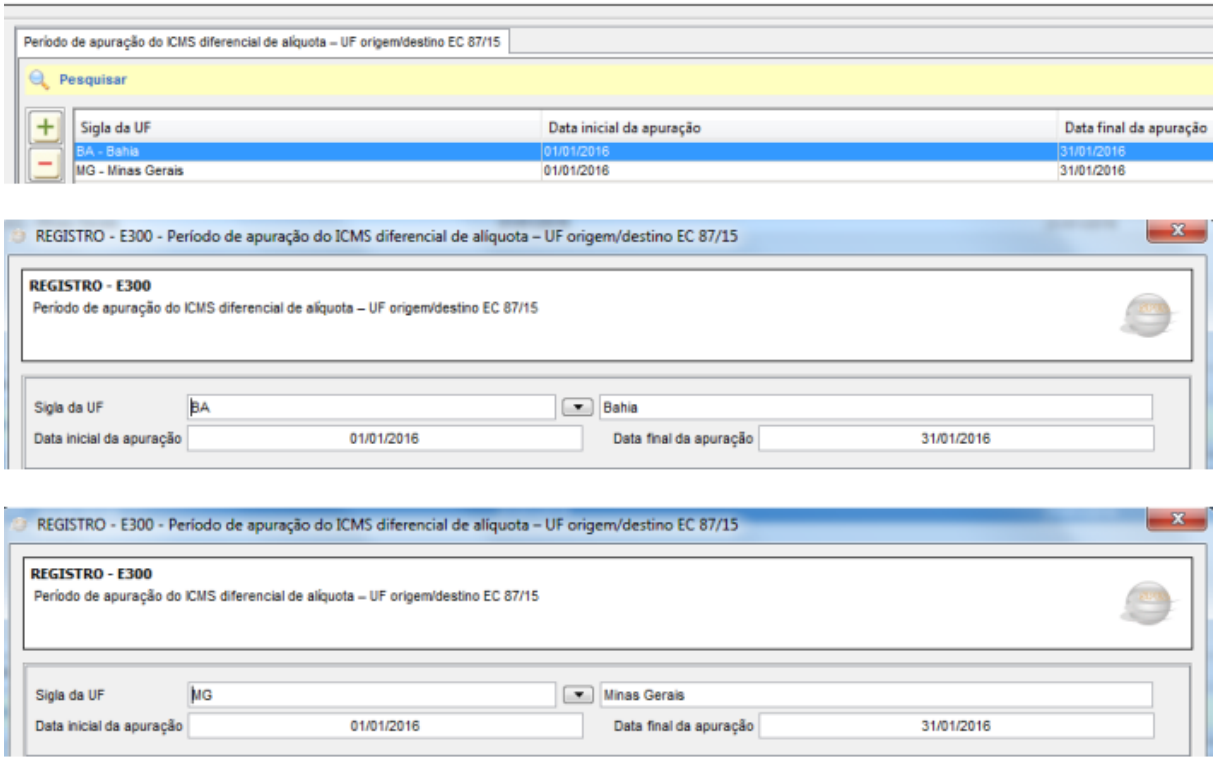
Anexo II - Registro C101



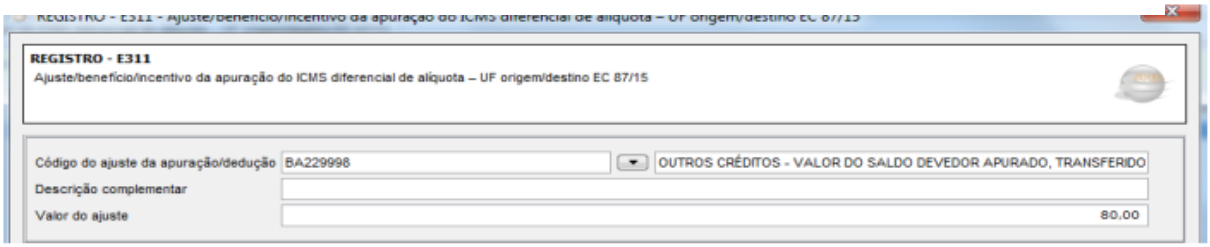
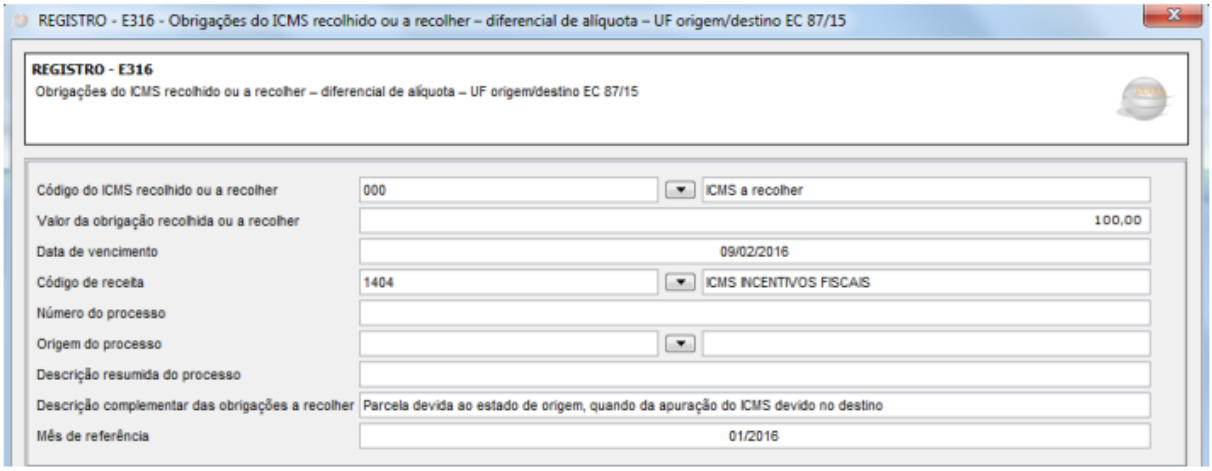
Anexos III - Registro C190



Anexo IV - Registro E300 (origem e destino)



Anexo V - Registro E311



Anexo VI - Registro E316