

ICMS E O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

ICMS AND THE PRINCIPLE OF NON-CUMULATIVITY

Matheus Ribeiro de Freitas⁵⁷
Kátia Vanessa Marcon Ribeiro⁵⁸

RESUMO

O objetivo deste artigo é elucidar questões importantes, tais como a forma em que ocorre a transição, a tributação e o pagamento do imposto, que incide sobre as Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e o princípio da não cumulatividade, e apresentar, também, como funciona o ICMS e seu processo, desde o início do fato gerador, assim como as características de pagamento e como calculá-lo. A pesquisa realizada é de caráter qualitativo, efetivada por meio de método jurídico-descritivo e a técnica utilizada é a bibliográfica.

Palavras-chave: ICMS, Princípio, Alíquota.

ABSTRACT

The purpose of this article is to elucidate important issues, such as the way in which the transition, taxation and payment of the tax that affects the Operations Relating to the Circulation of Goods and the Provision of Interstate and Intermunicipal Transport and Communication Services - ICMS and the Principle of not cumulative, and present how the ICMS and its process works since the beginning of the taxable event, payment characteristic and how to calculate it. The research carried out is of a qualitative character, carried out through a descriptive legal method and the technique used is the bibliographic.

Key-works: ICMS, Principle, Rate.

INTRODUÇÃO

Este trabalho intenta uma pesquisa sobre a importância do imposto referente às Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e o princípio da não cumulatividade, apresentando o fato gerador do ICMS. Esse fato é de grande relevância, além de ser um dos fatores mais importante nesse tributo e auxilia para se identificar os resultados e as responsabilidades que os contribuintes adquirem junto ao surgimento da obrigação tributária.

Esse artigo é dividido em três capítulos, tendo como foco estudos realizados sobre o ICMS, o qual encontra-se vigente desde da Emenda Constitucional n. 18/65. Nessa etapa inicial, pode-se ver sua base constitucional, e todo seu trajeto de funcionamento ao substituir o antigo imposto IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações.

⁵⁷ Graduando 10º período de Direito – Faculdade Quirinópolis. E-mail: matheusfreitas.mf72@gmail.com

⁵⁸ (Orientadora) Docente do curso de Direito da Faculdade Quirinópolis. E-mail: katiamarcon.adv@gmail.com

No primeiro capítulo, serão apresentados o fato gerador e a obrigação tributária, a qual surge no momento de sua origem. Tal obrigação é seguida de requisitos e procedimentos, que ocorrem com todos os produtos ou prestações de serviços que a obrigação abrange, em conjunto com as características e, ainda, sobre quando irá incidir esse tributo.

No segundo capítulo, discorre-se sobre o Crédito Tributário, o qual observa-se suas garantias e suas abrangências, após se ter a fonte pagadora desse tributo e, em seguida, sua base de cálculo.

E, por fim, no último capítulo, será tratado sobre o Princípio da Não Cumulatividade e sobre o DIFAL - Diferencial de alíquotas do ICMS, a relação entre ambos e como são aplicados, além das modificações sofridas ao longo dos últimos anos.

1 DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS

O ICMS é o tributo que se caracteriza por incidir sobre a movimentação de produtos e da prestação de serviços de uma variedade de categorias. Sua base constitucional é prevista no artigo 155§ 2º, da Constituição Federal – CF/88, que o estabelece como um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal. (BRASIL, 2018).

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

Antes da vigência do ICMS, havia um tributo específico, o IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações. O IVC teve sua vigência na Constituição Federal de 1934, porém não era bem visto pela população, por conta do seu efeito cascata, quando incidia com seu montante total a cada operação realizada, até chegar ao consumidor final. Após essa

transação, o IVC foi modificado, apenas, no ano de 1965, com a reforma tributária, ocasião em que foi instituído o ICM, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, o qual estipulava que as alíquotas deveriam ser iguais para o mesmo produto, em todo o território nacional (YAMAQ, 2014).

Após esse período de modificações, ocorreu apenas mais uma modificação, que teve início com a queda do Regime Militar e com a promulgação da nova Constituição Federal de 1988, de modo que o ICM passou a ser convertido ao então e atual ICMS - Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços, com base constitucional prevista no art. 155, II, CF/88. Assim, o ICMS passou a possuir regras gerais, previstas na Lei Complementar 87/96 e era mediado pelo Regulamento do ICMS (YAMAQ, 2014).⁵⁹

Conforme ensina Eduardo Sabbag (2017, p. 1712), o ICMS é o sucessor do imposto o IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações, o qual possuía natureza mercantil, que foi substituída pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65¹ e, atualmente, é o responsável por 80% da arrecadação dos estados. Trata-se de um tributo plurifásico⁶⁰, o qual recai sobre o valor agregado⁶¹, desde que obedeça aos princípios da não cumulatividade, previstos no art. 155, § 2º, I, CF, o que o torna real e proporcional, mantendo sempre o caráter fiscal⁶².

Atualmente, o ICMS é regulamentado pela Lei Complementar 87/1996:

Art. 1º -Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre 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 (BRASIL, 1966, s. p).

Surge, então, a conhecida Lei Kandir, a qual foi proposta pelo deputado Antônio Kandir e aprovada pelo Congresso Nacional, ainda no governo do Fernando Henrique Cardoso. Sobre tal lei, Murilo Rodrigues da Cunha Soares pontua as diversas modificações que Kandir trouxe, como o “o aproveitamento dos créditos relativos: à aquisição de produtos destinados ao ativo permanente da empresa (art. 20, § 5º) e à utilização de energia elétrica e de serviços de comunicação (art. 33, II)”. (SOARES, 2007, p. 4)

⁵⁹ Emenda Constitucional n. 18/65 - Reforma do Sistema Tributário.

⁶⁰ Plurifásico – Que é relativo a ou tem várias fases.

⁶¹ Valor agregado- é, a diferença maior entre o valor da operação tributada e o da operação anterior

⁶² Caráter fiscal- função meramente arrecadatória do tributo.

No entanto, por ser um tributo não cumulativo, ele também pode ser seletivo, ou seja, dependerá da indispensabilidade das mercadorias ou da prestação de serviço, conseqüentemente, possuindo alíquotas diferentes a cada determinado produto e estado, dando início a fatos geradores onerados com alíquotas diferentes ou até semelhantes (SANTOS, 2020).

A seletividade do ICMS encontra-se prevista no parágrafo 2º, inciso III do artigo 155 da Constituição Federal de 1988, e surgiu como uma possibilidade e não como uma obrigação, nas considerações de Alexandre Mazza, “o legislador tem a faculdade de graduar as alíquotas segundo a essencialidade, podendo até definir uma alíquota única.” (MAZZA, 2019, p. 303).

Desse modo, tendo definida a alíquota, será possível o fato gerador do ICMS e o seu cálculo (CAMPOS, 2020).

1.1 Fato Gerador

Para que se possa falar de fato gerador é muito importante pontuar a origem da obrigação tributária, a qual está prevista no Artigo 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Com base nos ensinamentos de Roberto Caparroz (2019, p. 447), torna-se visível que a obrigação tributária é indispensável, e decorrente, essencialmente, do fato gerador, o qual requer a lei como ela o é, e, desse modo, poderá opor a obrigação de quitação do tributo da ação exercida.

Nessa perspectiva, a obrigação tributária de acordo com Alexandre Mazza, é uma relação jurídica que ocorre “entre o credor (Fisco) e o devedor (contribuinte ou responsável), instituídos por lei e submetidos aos princípios e normas do Direito Tributário, tendo como objeto prestações de dar, de fazer ou de não fazer.” (MAZZA, 2018, p. 657)

O nascimento da obrigação tributária, acontecerá sempre no mesmo momento em que surge o fato gerador, independente da vontade do sujeito passivo da relação jurídica (MAZZA, 2018, p. 656).

O ICMS, de acordo com art. 155, II, da CF/88 terá seu fato gerador a partir do momento que iniciar qualquer circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior (BRASIL, 1988): “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - 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” (BRASIL, 1988).

Explica Eduardo Sabbag (2016, p. 1267) que:

O fato gerador indica quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam a circulação de mercadorias, assim entendida a circulação capaz de realizar o trajeto da mercadoria da produção até o consumo.

Ou seja, ocorrerá o fato gerador desde que haja a movimentação de mercadoria, a qual tenha como referência o estabelecimento de algum contribuinte, e dali para outro que seja do mesmo titular; da distribuição de produtos ou propriedades, caso a mercadoria não tenha cursado pelo estabelecimento transmitente; da origem da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza, e também do ato final do transporte que teve o início no exterior. Desse modo, essa circularidade da mercadoria sempre caracteriza um novo ciclo e, conseqüentemente, a cobrança do ICMS (BISELLI, 2014).

1.2 Características do ICMS

Analisa-se o assunto a partir do qual pode-se identificar várias características desse tributo, expostas no artigo 155, § 2º CF/88, como sua não cumulatividade, e isenção ou não incidência, ou que poderá ser seletivo dentre outros.

Outra característica do ICMS está no fato que incidirá em uma variedade de produtos e serviços que se encaixa nas categorias que estão previstas no Art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, e também sobre a entrada de bens importados, vindos do exterior, e na prestação de serviço iniciada no exterior. O tributo não incidirá sobre várias

outras coisas que estão registradas no artigo 3º da lei complementar citada acima, ou seja, esse tributo não se abrange a tudo, ele possui exceções (TAVARES, 2019).

Com o estudo da Lei Complementar nº 87 de 1996, será possível identificar os contribuintes do ICMS no seu artigo 4º⁶³, os quais podem ser qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, frequentemente, ou pratique atos que possuam intuito comercial ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, mesmo que as atividades e as prestações se iniciem no exterior. Por ser um tributo referente à movimentação de mercadorias entre estados, os contribuintes do ICMS, possuem benefícios como o Crédito Tributário (GRANJA, 2020).

2 CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO ICMS

Previsto no artigo 139 do Código Tributário Nacional - CTN, o crédito tributário é a obrigação tributária sendo executada, ou no papel, ou seja, é quando se torna documentado o dever de uma prestação pecuniária do contribuinte da relação jurídica e, desse modo, comprovada sua existência, para que seja cumprida (CAPARROZ, 2019, p. 519).

Portanto, após o seu lançamento tributário, foi constituído o Crédito Tributário, o qual é realizado pela autoridade administrativa competente, prevista no artigo 142 do CTN.

Seguindo esses acontecimentos, o sujeito passivo desfrutará de a garantia de poder realizar compensação de créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, o que deverá ser compensado por decisão judicial, antes de seu trânsito em julgado (CAPARROZ, 2019, p. 589).

Para Roberto Caparroz, “a modalidade prevista no CTN não se confunde com a compensação do próprio tributo, como no caso do ICMS e do IPI, cujos créditos são compensáveis por força do princípio da não cumulatividade.” (2019, p. 589).

⁶³ Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16. 12. 2002) I - importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16. 12. 2002) II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III - adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16. 12. 2002) IV - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11. 7. 2000).

Porém, esse benefício de poder compensar impostos com o Crédito Tributário não é para todas as empresas. Observar-se os casos das empresas optantes pelo Simples Nacional, elas não podem compensar seus impostos já pagos, mas possuem a opção reversa; podem conceder crédito do percentual do Simples Nacional, referente ao ICMS, desde que esteja nos termos do artigo 23 da Lei Complementar 123/2006⁶⁴, a qual normatiza que as microempresas e as empresas de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou a contribuições, abrangidos pelo Simples Nacional (BRASIL, 2006).

Conforme ensina Alexandre Mazza, na prática, ocorre quando um determinado produto chega ao seu último fornecedor, o qual vem antes do consumidor final. Esse produto, ao entrar no estabelecimento o ICMS, já é descontado, e o contribuinte adquire seu crédito a ser compensado, dessa forma, o consumidor final sofrerá o desconto sobre, apenas, o que ficou restando das últimas operações referentes ao tributo.

Porém, Alexandre Mazza ainda traz um exemplo em que:

R Se uma caixa de chocolates entra no estabelecimento atacadista X pelo valor de R\$ 10,00 com recolhimento de R\$ 1,00 de ICMS (suponha uma alíquota hipotética de 10%), esse valor (R\$ 1,00) gera um crédito em favor de X. Quando X revende a mercadoria por R\$ 15,00, o R\$1,50 que seria devido de ICMS terá desconto do crédito de R\$ 1,00 na entrada, gerando um valor final de R\$ 0,50 a ser pago. Esse recolhimento não cumulativo evita que o ICMS crie um efeito “bola de neve” aumentando excessivamente o valor dos itens de modo a prejudicar o consumidor final (MAZZA, 2018, p. 302).

⁶⁴ Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional. § 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Crédito Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições. § 2º A alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ICMS previsto nos Anexos I ou II desta Lei Complementar para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da operação. § 3º Na hipótese de a operação ocorrer no mês de início de atividades da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, a alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo corresponderá ao percentual de ICMS referente à menor alíquota prevista nos Anexos I ou II desta Lei Complementar. § 4º Não se aplica o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo quando: I - a microempresa ou empresa de pequeno porte estiver sujeita à tributação do ICMS no Simples Nacional por valores fixos mensais; II - a microempresa ou a empresa de pequeno porte não informar a alíquota de que trata o § 2º deste artigo no documento fiscal; III - houver isenção estabelecida pelo Estado ou Distrito Federal que abranja a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês da operação. IV - o remetente da operação ou prestação considerar, por opção, que a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º do art. 18 desta Lei Complementar deverá incidir sobre a receita recebida no mês. § 5º Mediante deliberação exclusiva e unilateral dos Estados e do Distrito Federal, poderá ser concedido às pessoas jurídicas e àquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional, crédito correspondente ao ICMS incidente sobre os insumos utilizados nas mercadorias adquiridas de indústria optante pelo Simples Nacional, sendo vedado o estabelecimento de diferenciação no valor do crédito em razão da procedência dessas mercadorias. § 6º O Comitê Gestor do Simples Nacional disciplinará o disposto neste artigo.

Observar-se que toda vez há uma obrigação tributária finalizada, tenha-se o Crédito Tributário, com a criação da obrigação do pagamento de um tributo por qualquer contribuinte, desde que seja documentado e, posteriormente efetuado seu lançamento, de modo que terá a obrigação de pagamento o contribuinte que realiza a compra e a venda de produtos (GRANJA, 2020).

2. 1 Fonte Pagadora

Conforme previsto no artigo 4º, Lei Complementar nº87/96, os contribuintes do ICMS podem ser qualquer pessoa, física ou jurídica, desde que mantenham o hábito comercial. No entanto, com base nos ensinamentos de Alexandre Mazza (2018, p. 538), o ICMS, por ser um tributo plurifásico, visto que acaba criando uma cadeia rotativa, na

qual o primeiro contribuinte, posteriormente, pode ser substituído pelos possíveis devedores futuros nessa relação, ou seja, o primeiro contribuinte será o responsável por pagar.

O que acontece nesse fato é conhecido como substituição tributária progressiva, a qual é regulamentada pelo art. 150, § 7º, da CF, bem como pelo art. 6º da Lei Complementar n. 87/96. Dessa maneira, com a obrigação sempre seguindo para a frente, ela irá encerrar apenas no consumidor final, mesmo que sua localização seja em um estado diferente (MAZZA, 2018, p. 538).

Eduardo Sabagg ensina que substituição tributária progressiva é a “escolha de uma terceira pessoa para recolher o tributo, antes da ocorrência do fato gerador, em uma nítida antecipação de recolhimento perante um fato gerador presumido.” (2017, p. 1539)

Seguindo esse entendimento, Eduardo Sabbag traz a seguinte situação:

Exemplo: a saída do veículo produzido na indústria automobilística em direção à concessionária. O fato gerador ocorrerá em momento ulterior, com a venda do veículo na concessionária, porém o ICMS é recolhido antes da ocorrência do fato imponible. É a substituição tributária “para frente”, pois o fato gerador ocorrerá na “frente”.

Desse modo, a substituição tributária será sempre para frente ou por antecipação, sendo que no primeiro momento recai sobre o responsável tributário, o mesmo que arca com o pagamento antes da incidência do fato gerador. Contudo, a base de cálculo do ICMS,

nessa situação, em que há substituição tributária, recai sobre o produtor, visto que ele será o único que arcará com o pagamento do tributo (BERNAL, 2020).

2.2 Base de Cálculo

Alexandre Mazza explica que a “base de cálculo via de regra, é o valor da operação no momento da saída da mercadoria ou o preço do serviço, nas hipóteses de comunicação, transporte interestadual e transporte intermunicipal.” (2018, p. 538)

Portanto, a base de cálculo do ICMS está prevista no artigo. 13, da Lei Complementar n. 87/96(BRASIL, 1996):

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço; (BRASIL, 1986)

Como exemplo deste cálculo, Jorge Campos pontua duas maneiras de se realizar o cálculo:

RECIFAQUI
Revista Científica da Faculdade Quirinópolis

A primeira e mais comum é também a mais simples. Basta calcular a porcentagem da alíquota sobre a base de cálculo. Para um produto com custo de 100 reais e alíquota de 18%, o valor do ICMS é $100 \times 18\% = 18$ reais. Apesar da simplicidade desse cálculo, alguns especialistas são favoráveis a uma abordagem mais complicada chamada de “por dentro”. Analisando o exemplo anterior, você irá notar que o preço final do produto é 118, e que 18 não é equivalente a 18% desse valor. Por entender que a alíquota do ICMS deveria ser uma porcentagem calculada em cima do preço final, algumas literaturas colocam o custo do ICMS dentro de sua própria base de cálculo. Esse tipo de cálculo é chamado de “por dentro”. Veja como ele é feito para o mesmo exemplo. $R\$ 100,00 \div (1 - 0,18) = R\$ 121,95$ ICMS a recolher: $R\$ 121,95 \times 0,18 = R\$ 21,95$. Dessa forma, o produto é comercializado com o valor final de R\$ 121,95 e o valor destacado como referente ao ICMS é de R\$ 21,95. (CAMPOS, 2020) Jorge Campos afirma que para conseguir realizar o cálculo do ICMS será necessário identificar a alíquota devida da comercialização do produto ou serviço de seu estado. As alíquotas, geralmente, estão disponíveis no site da Secretaria Estadual da Fazenda. Após feito isso, tem-se em posse a alíquota, e pode-se realizar a aplicação do ICMS ao preço final do produto (CAMPOS, 2020).

3 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE E O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS - DIFAL

O princípio da não cumulatividade possui base constitucional em dois artigos da Constituição Federal, são os artigos 153, § 3º, II⁷, e 155, § 2º, I⁸. Esse princípio tem como função impedir que tributos plurifásicos como o ICMS, incidam da mesma maneira que o antigo IVC, o mesmo que possuía um efeito cascata (MAZZA, 2018, p. 301).

Segundo os ensinamentos de Eduardo Sabbag, esse efeito cascata decorre da incidência do tributo mais de uma vez, compreendido, por exemplo, como imposto sobre imposto. Isso porque, a cada transição da cadeia com essa ação, o resultado está no preço final direcionado ao consumidor, que irá adquirir um produto com o preço elevado. Dessa forma, devido ao princípio da não cumulatividade, esse fator dificilmente ocorre.

O diferencial de alíquota do ICMS, bastante conhecido por sua abreviação DIFAL, é um mecanismo muito importante para as transações interestaduais, pois ele acompanha a finalidade do princípio da não cumulatividade, ou seja, sua função é equilibrar a cobrança desse tributo entre os estados (GULARTE, 2020).

No entanto, o DIFAL é alvo de alterações. Até o ano de 2015 era regido pela Resolução nº 22/89, porém foi preciso atualizá-la, para que exercesse sua função de acordo, por meio da Emenda Constitucional 87/2015 e do Convênio ICMS 93/2015, meios que instauraram uma atualização para corrigir a arrecadação do ICMS (MEDEIROS, 2020).

Desse modo, o diferencial de alíquota do ICMS, hoje é previsto na Emenda Constitucional 87/2015, isso porque foi necessária a transição, a qual foi estabelecida com escalonamento do art. 99 do ADCT entre o período de 2016 e 2018 (SABBAG, 2016, p. 1287).

⁷ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:§ 3º O imposto previsto no inciso IV:II - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; ⁸ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:II - 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Esse período de transição ocorreu a partir de 2015, fixando para os estados de origem a quantia de 80% e para os estados destinatários, de 20%. Já no ano de 2016, houve nova alterações, sendo a origem de 60% e o destino 40%, havendo reduções para os estados de origem nos anos de 2017 a 2018 e, a partir de 2019, o estado destino alcançou 100% (SABBAG, 2016, p. 1286).

Conforme exposto no exemplo de Charles Gularte, a seguinte situação do DIFAL atualizado é:

RECIFAQUI

Revista: Uma empresa da Bahia adquire um maquinário de uma empresa de São Paulo. Para uma, o ICMS desse produto é de 12% e para outra de 7%. No caso, o comprador pagava apenas a diferença de 5% ao contabilizar o novo bem na sua empresa DIFAL depois do Convênio 93/2015. Aplicável a todas as operações interestaduais, incluindo as operações nas quais o comprador não é contribuinte do ICMS. No caso, o DIFAL incide no momento da emissão da nota fiscal. (GULARTE, 2020)

Essa atualização foi necessária devido ao desenvolvimento das formas de comércio, pois antes da alteração o IMCS, o estado de origem da mercadoria ficava com a porcentagem já cobrada pela alíquota interestadual e o estado de destino, apenas com a diferença. Desse modo, por meio dessa modificação, foi colocado um fim na diferença entres os contribuintes (GULARTE, 2020).

CONCLUSÃO

Com vista na importância de agregar conhecimento, o artigo tem como finalidade aperfeiçoar o estudo referente às Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de

Comunicação – ICMS e o Princípio da Não Cumulatividade. Desse modo, com o artigo, a pretensão é aprimorar o conhecimento acerca do tema abordado, buscando esclarecer e destacar os pormenores, de modo a enfatizar o histórico, por meio da apresentação sobre a importância da obrigação referente ao tributo. Assim, procurou-se o destacar características e garantias de crédito do referido imposto e, também, como ele deverá ser destinado, conseqüentemente, identificando o real contribuinte e quem irá arcar com as custas finais desse tributo de natureza plurifásica.

Destacou-se, também, a relevância do estudo sobre a relação desse tributo, com o princípio da não cumulatividade e do diferencial de alíquotas do ICMS, em que o conteúdo apresentado no trabalho mostra que princípio e o diferencial agem de maneira conjunta, um regulando para que o tributo não possua um efeito cascata, enquanto o outro garante que haja equidade entre os contribuintes, excluindo qualquer outra diferença existente antigamente.

Desse modo, destaca-se o Princípio da Não Cumulatividade, apresentando questões referentes ao seu fato gerador do ICMS que é de grande relevância, o qual é um dos fatores mais importante nesse tributo, que é saber identificar quando os contribuintes adquirem a obrigação tributária.

REFERÊNCIAS

BERNAL, João Alberto. *ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*. (2020) Disponível no site <https://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/substituicao-tributaria-no-icms/>. Acessado no dia 29 dez. 20.

BISELLI, Fernanda Rennhard. *Transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular e o fato gerador do ICMS*. (2014). Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/transferencia-de-mercadorias-entre-estabelecimentos-do-mesmo-titular-e-o-fato-gerador-do-icms/>>. Acesso em: 08 dez. 2020.

BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 26 dez. 2020.

BRASIL. Presidência da República. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos estados e do distrito federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação, e outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 26 dez. 2020.

BRASIL. Presidência da República. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. CÓDIGO

TRIBUTÁRIO NACIONAL. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:<[http://www. planalto. gov. br/ccivil_03/leis/L5172Compilado. htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 26 dez. 2020.

CAMPOS, Jorge. *ICMS: Entenda como funciona e aprenda todos os cálculos do imposto*. (2020). Disponível em:<[https://www. jornalcontabil. com. br/icms-entenda-como funciona-e-aprenda-todos-os-calculos-do-imposto](https://www.jornalcontabil.com.br/icms-entenda-como-funciona-e-aprenda-todos-os-calculos-do-imposto)>. Acesso em: 20 dez. 2020.

CAPARROZ, Roberto. *Direito tributário esquematizado*. 3. ed. Volume 2. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

GRANJA, J. F. *Crédito Tributário: como pode ser usado para pagar impostos?* (2020). Disponível em:<[https://blog. jfgranja. com. br/credito-tributario/](https://blog.jfgranja.com.br/credito-tributario/)>. Acesso em: 10 nov. 2020.

GULARTE, Charles. *Difal ICMS: como funciona e quem paga essa alíquota?* (2020). Disponível em:<[https://www. contabilizei. com. br/contabilidade-online/difal-icms aliquota/](https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/difal-icms-aliquota/)>. Acesso em: 13 nov. 2020.

MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. 4. ed. Volume 2. – São Paulo: Saraiva, 2018.

MEDEIROS, Larissa. *DIFAL: quem deve pagar ou não essa alíquota?* (2020) Disponível em:<[https://blog. vhsys. com. br/difal/](https://blog.vhsys.com.br/difal/)>. Acesso em: 27 dez. 2020.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. – 9. ed. Volume 2 – São Paulo: Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 8. Ed. Volume 2. São Paulo: Saraiva, 2016.

SANTOS, Graziella. *ICMS/IPI e o Diferencial de Alíquota*. (2020). Disponível em:<[https://arquivei. com. br/blog/icms-ipi-e-o-diferencial-de-aliquota/](https://arquivei.com.br/blog/icms-ipi-e-o-diferencial-de-aliquota/)>. Acesso em: 29 dez. 2020.

SOARES, Murilo. *Lei Kandir: Breve Histórico*. *Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados*. 2007. Disponível em:<[https://bd. camara. leg. br/bd/](https://bd.camara.leg.br/bd/)>. Acessado em: 01 jan. 2021.

TAVARES, Gabriel. *Aspectos gerais do ICMS: conheça melhor esse imposto*. (2019). Disponível em:<[https://www. blbbrasil. com. br/blog/aspectos-gerais-icms](https://www.blbbrasil.com.br/blog/aspectos-gerais-icms)>. Acesso em: 26 dez. 2020.

YAMAQ, Celina. *A História do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias– do IVM ao ICMS*. *Revista Jurídica-UNICURITIBA*. Número 36. Volume 3. Ano 2014. Disponível em:<[http://revista. unicuritiba. edu. br/index. php/RevJur/article/view/990/681](http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/990/681)>. Acesso em: 03 jan. 2021

Enviado em: Artigo pré-aprovado nas bancas de TCC da FAQUI em 2021.

Aceito em: 17/09/2021.