

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIDADE DE ENSINO SUPERIOR DOM BOSCO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MATEUS MENDES DOS SANTOS

A INCIDÊNCIA DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA: um estudo de caso na
usina termelétrica Gera Maranhão

São Luís
2020

MATEUS MENDES DOS SANTOS

**A INCIDÊNCIA DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA: um estudo de caso na
usina termelétrica Gera Maranhão**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^a Esp. Carmen Luiza Moreira Costa.

São Luís

2020

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Centro Universitário - UNDB / Biblioteca

Santos, Mateus Mendes dos

A incidência do ICMS diferencial de alíquota: um estudo de caso na usina termelétrica Gera Maranhão / Mateus Mendes dos Santos. __ São Luís, 2020.

43f.

Orientador: Profa. Esp. Carmen Luiza Moreira Costa

Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Curso de Ciências Contábeis – Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, 2020.

1. Diferencial de alíquota. 2. ICMS. 3. Incentivos fiscais. I. Título.

CDU 657:336.225.5

MATEUS MENDES DOS SANTOS

A INCIDÊNCIA DO ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA: um estudo de caso na usina termelétrica Gera Maranhão

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profª Esp. Carmen Luiza Moreira Costa.

Aprovada em ____ / ____ / 2020.

BANCA EXAMINADORA

Profª Esp. Carmen Luiza Moreira Costa (Orientadora)
Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB

Prof. Me. Francisco Soares (1º Examinador)
Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco - UNDB

Prof. Me. Marcelo Virgínio de Melo (2º Examinador)
Centro Universitário Unidade de Ensino Superior Dom Bosco – UNDB

Dedico à Dalva, minha mãe e amiga.

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, Dalva Costa, que sempre me incentivou a nunca desistir desta jornada.

Ao meu pai, Mariano Aragão, por sempre me fez ser uma pessoa mais forte a cada dia.

Aos meus irmãos, Marielson, Mariene, Marilene, Maridalva e Mário.

Aos meus professores do Curso de Ciências Contábeis da UNDB, que muitos contribuíram para minha formação.

Aos meus amigos que me acompanharam desde o início do curso, Salma Mariano, Fabiola Cristina, Thais Bezerra, Rhuan Arouche, Ana Ruth, Joel Abreu, Matheus Coelho, Kelen Luna, Raquel Santos, Rodrigo, João Ricardo e Ailton S.

Dedico, principalmente, a minha amiga de infância, Laryssa Porto.

À minha orientadora, professora Carmen Luiza Moreira Costa, pelo empenho, determinação, que foram de fundamentais importância para a elaboração desse projeto.

Aos amigos da empresa Gera Maranhão.

“Na contabilidade da vida é melhor ser credor do que devedor. Somos credores quando ajudamos as pessoas a se tornarem melhores e devedores quando as prejudicamos. Sejam conscientes de nossas ações para manter sempre o saldo positivo.”

Damião Maximino

RESUMO

Em 2015, houve as mudanças resultantes da Emenda Constitucional nº 87/15. Tal emenda fez surgir o Diferencial de Alíquota do ICMS aplicado a vendas interestaduais. A partir de então, uma parte dos tributos foram remanejados para o estado de origem da compra. O presente trabalho de conclusão de curso intitulado “A incidência do ICMS diferencial de alíquota: um estudo de caso na usina termelétrica GERA Maranhão” objetivou verificar o gasto tributário referente ao ICMS/Diferencial Alíquota que essa empresa teve durante as operações interestaduais durante o segundo semestre de 2020. Metodologicamente, realizou-se uma revisão bibliográfica em livros, teses, leis sobre o assunto. Após isso, foi realizado a pesquisa de campo e documental na empresa GERA a fim de identificar como o setor contábil organiza as compras de produtos adquiridos fora do estado e o pagamento do DIFAL. Fundamentou-se esta pesquisa em Barros (2011); Felício e Martinez (2019); Rezende (2012); Lucik (2017), Martuscelli (2010). Como resultados, observou-se que a empresa GERA consome diversos produtos do estado de São Paulo. As notas disponibilizadas pela empresa possibilitaram conhecer os gastos fiscais com o Diferencial de Alíquota - DIFAL.

Palavras-chave: Diferencial de Alíquota. Empresa GERA. Incentivos fiscais. ICMS

ABSTRACT

In 2015, there were changes resulting from Constitutional Amendment No. 87/15. This amendment gave rise to the ICMS Rate Differential applied to interstate sales. From then on, part of the taxes was transferred to the state of origin of the purchase. The present work of conclusion of the course entitled “The incidence of the differential ICMS of rate: a case study in the thermoelectric plant GERA Maranhão” aimed to verify the tax expense related to the ICMS / Rate Differential that this company had during the interstate operations during the second semester 2020. Methodologically, a bibliographic review was carried out on books, theses, laws on the subject. After that, field and documentary research were carried out at the company GERA to identify how the accounting sector organizes the purchase of products acquired outside the state and the payment of DIFAL. This research was based on Barros (2011); Felício and Martinez (2019); Rezende (2012); Lucik (2017), Martuscelli (2010). As a result, it was observed that the company GERA consumes several products from the state of São Paulo. The notes made available by the company made it possible to know the tax expenses with the Rate Differential - DIFAL.

Keywords: Company GERA. ICMS. Rate Differential. Tax breaks.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Percentual de ICMS por estados	23
Tabela 2: ICMS apurado pela diferença entre alíquotas e interestaduais.....	24
Tabela 3: Circulação de mercadoria	28
Tabela 4: Nota Fiscal nº 1	31
Tabela 5: Nota Fiscal nº 2.....	32
Tabela 6: Nota Fiscal nº 3.....	32
Tabela 7: Nota Fiscal nº 4.....	33
Tabela 8: Nota Fiscal nº 5.....	33
Tabela 9: Nota Fiscal nº 6.....	34

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
DIFAL	Diferença de Alíquota
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
NF-e	Nota Fiscal eletrônica
PIS	Programa de Integração Social
UNDB	Unidade de Ensino Superior Dom Bosco
SEFAZ	Secretaria de Estado da Fazenda
DARE	Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 BREVE HISTÓRICO SOBRE TRIBUTOS.....	16
2.1. Os tributos no feudalismo.....	18
2.2 Tributação brasileira colonial e imperial	19
2.3 Estudo sobre o ICMS	20
2.3.1 Diferencial de Alíquota - DIFAL	23
3 GERA MARANHÃO – GERADORA DE ENERGIA DO MARANHÃO S/A	26
3.1 Organização contábil da GERA	27
3.1.1 Compra de material para uso e consumo	28
4 METODOLOGIA.....	29
5 RESULTADOS E DISCUSSÕES	31
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	35
REFERÊNCIAS.....	37
ANEXOS	40

1 INTRODUÇÃO

Herdamos dos povos romanos a coleta de tributos para que haja o desenvolvimento social e político da sociedade. Partindo dessa prática, o pagamento de tributos coloca em pauta a norma relativa à obrigação tributária exigida na Constituição. Por esse motivo, se criou um sistema tributário, cuja finalidade central é a arrecadação de impostos.

Tendo em vista a organização de recolha do tributo, cada país constrói o seu próprio sistema tributário e no Brasil não é diferente. O sistema tributário brasileiro é considerado, por muitos especialistas, como complicado.

Os tributos são obrigações financeiras que representam um pagamento realizado pelo fato gerador de um faturamento mensal, que nem sempre recai sobre o contribuinte que efetivamente recolherá o tributo, mas sim, aquele que pagou pelo bem/produto possui grande impacto financeiro e tributário nas empresas. Em decorrência disso, o ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviço, imposto de competência estadual, segue sendo um dos impostos de maior valia e arrecadação no Maranhão, assim como em todos os estados brasileiros.

A arrecadação com ICMS representa 80% do montante acumulados de cada unidade que constitui a federação, desta maneira, salienta-se que o ICMS é a maior fonte de arrecadação dos estados e do Distrito Federal (SABBAG, 2016).

Ressalta-se que Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços – ICMS é de responsabilidade dos estados e do Distrito Federal, os quais devem definir o valor do ICMS cobrado. Por ser aberto a interpretações, o Senado Federal determinou o valor máximo e mínimo do ICMS.

Com o advento da *internet* e, conseqüentemente, vendas *online*, houve a necessidade de equilibrar a recolha do tributo. A fim de acompanhar a mudança do comércio, se fez necessário criar a Emenda Constitucional nº 87/15, que aplica as vendas interestaduais, em maior parte, ao estado comprador.

Devido à mudança no perfil do consumidor, foi imprescindível pensar em uma obrigação fiscal que equilibrasse o recolhimento de ICMS em cada estado.

Antes do DIFAL – Diferencial de alíquota, todo dinheiro recolhido na compra de um determinado produto ficava no local de origem, ou seja, o comprador, ao ter acesso aos mais variados preços no país, poderia comprar em outro lugar,

porém, o estado de destino da venda não recebia nada. Tal ato prejudicava estados com produções menores.

Para compensar os estados que recebiam o produto e arrecadavam cada vez menos, o DIFAL - Diferença de Alíquota, equilibra o recolhimento de ICMS. A partilha dessa alíquota teve início em 2015, devida às expressivas compras pela *internet*. Conseqüentemente, cada estado consegue recolher o imposto que lhe é de direito.

Devida à complexidade e as taxações variáveis, algumas empresas apresentam dificuldades para a realização do cálculo do Diferencial de Alíquota, como consequência, podem ser taxadas na “malha fina”. Em alguns casos, por exemplo, as empresas que necessitam adquirir produtos interestaduais, ao fazerem o cálculo DIFAL - Diferença de Alíquota, de acordo com o estado comprador, cometem erros no cálculo. Para tanto, uma problemática dentro do ICMS é o cálculo DIFAL, as empresas que necessitam de produtos interestaduais fazerem o cálculo DIFAL de acordo com legislação tributária do estado comprador. Entretanto, há diversos erros que podem ser cometidos ao realizar tal cálculo.

A partir do ponto de vista de Souza (2010, p. 824), as alíquotas são consideradas como “o percentual aplicado sobre a base de cálculo para o fim de obter o valor do tributo incidente na operação”. A alíquota DIFAL deve ser realizada sempre que uma empresa faz aquisição de um material em outro estado. Nesse ponto, a alíquota é de suma importância para incidência da carga tributária mais justa.

Pensando nisso, observou-se que, devido à necessidade de consumir produtos interestaduais, a empresa GERA Maranhão (objeto de estudo deste trabalho), a fim de evitar a sonegação de imposto ou pagá-los de forma indevida, deve realizar os cálculos da DIFAL com a intenção de garantir o pagamento correto dos seus tributos. Entretanto, surge o questionamento: como a empresa GERA organiza o seu controle financeiro a fim de evitar inadimplência ao recolhimento do ICMS, e causar danos nos caixas da empresa?

O presente trabalho de conclusão de curso possui um caráter bibliográfico, pois foram realizadas pesquisas em livros, teses, dissertações e leis, documental e qualitativo e se trata de um estudo de caso realizado na empresa GERA, no estado do Maranhão.

O levantamento bibliográfico consiste em uma etapa prévia e é essencial para o desenvolvimento do trabalho científico. Na pesquisa do banco de dissertações e teses da CAPES, encontrou-se 88 trabalhos sobre ICMS desenvolvidos em 2018. Sobre o DIFAL detectou-se que pouco se estudou sobre o tema, pois existe apenas um trabalho de dissertação que aborda, especificamente, sobre o DIFAL.

Após leituras, o objetivo principal foi identificar como o setor contábil da empresa GERA organiza as compras e os gastos com os produtos adquiridos. Elencou-se como objetivos secundários observar, no segundo semestre de 2020, quais os produtos e qual o estado de origem; calcular o DIFAL conforme o ICMS do estado de origem e do estado comprador (Maranhão); verificar qual estado mais vendeu para a empresa GERA no segundo semestre de 2020; investigar o gasto tributário da empresa GERA, no segundo semestre de 2020.

Diante desses fatores, este estudo de caso será de suma importância para a empresa GERA - *locus* da pesquisa - e para outras empresas no seguimento de energia no Brasil. A contribuição do presente trabalho, para a sociedade, é discutir os gastos fiscais da empresa GERA Maranhão, no segundo semestre de 2020. No que tange a comunidade acadêmica, contribuirá para o desenvolvimento científico realizado a partir de um estudo de caso. Ressalta-se, ainda, que esta pesquisa evidencia a importância do contador na organização contábil.

Esta pesquisa foi organizada da seguinte forma: na seção 1, introdução ao tema, na seção 2 a revisão de literatura, com subcapítulos sobre a história dos tributos, em seguida, o sistema tributário brasileiro, ICMS e DIFAL. Na seção 3, a metodologia utilizada neste trabalho. Na seção 4, a história da empresa GERA. Na seção 5, a organização do setor contábil da GERA. Na seção 6, análise e discussões dos dados. Na seção 7, as considerações finais do trabalho.

2 BREVE HISTÓRICO SOBRE TRIBUTOS

A palavra tributo vem do latim *tributum* e diz respeito àquilo que deve ser entregue ao governo. É por meio dessa participação tão antiga que há a transferência de riqueza ao estado. O tributo, antes de tudo, é uma obrigação. O pagamento tributário, geralmente, é realizado com dinheiro, mas nem sempre foi assim.

Em diversas sociedades antigas havia diferentes formas de arrecadação tributária. Segundo Amorim e Weyne (2006, p. 15) em algumas comunidades primitivas, estabelecidas a partir de laços sanguíneos, o tributo era visto como uma forma de sobrevivência.

O regime tributário no Egito antigo, como postulam Amorim e Weyne (2006, p.15), eram registrados em papiros pelos escribas (funcionários reais), que deviam ir às plantações dos camponeses e registrar o plantio. Alguns camponeses, com a alta exploração das cargas tributárias da época, fugiam de seus espaços e tornavam-se saqueadores. O faraó Horemheb (1300 a.C.), para evitar abusos da corte ou de agentes militares decretou a proibição de proveito próprio em nome do faraó.

Já na Grécia, no período de guerra, as alíquotas aumentavam consideravelmente. Amorim e Weyne (2006, p. 15) contam que

para custear essas despesas, o Estado cobrava impostos sobre estrangeiros, custas judiciárias, direitos alfandegários e rendas de bens, cuja tributação era administrada por técnicos em aritmética aplicada e arrecadada pelos coletores do erário.

O tributo no Império Romano foi de grande valia para a expansão territorial e cultural dos romanos. Com a recolha dos tributos, o Império Romano conseguiu bases para a construção “de estradas, aquedutos, monumentos e termas, bem como a manutenção dos exércitos e da organização da administração romana nas províncias” (AMORIM E WEYNE, 2006, p.15). Outro fator crucial para tal feito foi a recolha de impostos dos povos conquistados. Ao adentrarem e tomarem os espaços físicos de outros povos os romanos os obrigavam a pagar os impostos para o imperador.

Tal sistema influenciou a formação de várias sociedades modernas na organização e arrecadação diversos tipos de impostos (AMORIM e WEYNE, 2006). Seguindo essa ideia, Meira (2013, p. 15) postula que

o sistema tributário romano oferece um campo propício para os estudos das origens de muitos tributos, ainda hoje vigentes em numerosas legislações. Sua experiência multissecular, estendendo-se no tempo e no espaço, mostra como surgem, como se transformam e como se extinguem os impostos e taxas, sob a influência de causas sociais, econômicas e políticas (MEIRA, 2013, p.15)

Os tributos tiveram grande relevância na história do Império romano e estava sujeito às transformações sociais e políticas. A organização do sistema tributário romano cobrava impostos de forma direta e indireta. No que tange ao primeiro, recaía sobre pessoa, já o segundo, recaía em bens, “heranças, vendas, manumissões, litígios, minas etc.” (MEIRA, 2013, p. 16).

A adaptação de divisão de classes por Sêrvio Túlio apresentou-se, já na República, ao que se chamou *tributum exsua riqueza*, cuja taxação era classificada de acordo com as riquezas do indivíduo. De tal imposto, ficava isento os *proletarii* - tendo como bem único a prole. O tributo recaía também sobre a terra, a isenção também ficava para sacerdotes e militares ativos (CORRÊA, 1971).

Os impostos no período do Império Romano estavam atribuídos in natura, onerando as populações da Itália e das províncias por meio do pagamento com os frutos da terra (*annona*): gêneros alimentícios, forragens para animais, vestes de soldados, artigos de todas as espécies. Esse aspecto é considerado característico da tributação romana (MEIRA, 2013).

Força é reconhecer que o pagamento in natura ofereceria as suas vantagens: em vez de o Estado arrecadar tributos em dinheiro e com este adquirir mercadorias de que necessitava, exigia, desde logo, dos produtores, uma percentagem, geralmente depositada em locais apropriados e com uma finalidade específica (MEIRA, 2013, p. 19).

As populações eram obrigadas a carregarem os tributos até um local, previamente indicadas pelos governantes. Dessa maneira, eram arrecadados produtos agrícolas ou industrializados como azeite, vinho.

Os seleiros que guardavam os tributos in natura ficavam próximos de organizações militares, a fim de evitar saques ou, em caso de invasão, os militares terem como se alimentar para proteger as fronteiras (MOREIRA, 2017).

Assim estava organizado a tributação romana. Amorim e Weyne (2006, p. 17) postulam que

Os responsáveis pelas finanças públicas eram os Magistrados (censores e questores) e o Senado, que tinham controle absoluto sobre o tesouro. Os Romanos entendiam que os impostos indiretos e taxas eram um empréstimo ao Estado para fazer frente às despesas decorrentes das guerras.

Diversas invasões e a ascensão do Cristianismo fizeram uma revolução social, histórica, política na estrutura do mundo romano. De acordo com Amorim e Weyne (2006, p. 17), a moral cristã influenciou o pensamento da formação social do cidadão romano.

2.1 Os tributos no feudalismo

O feudalismo foi um sistema político caracterizado pela vassalagem - pessoa que tem obrigação com o seu senhor - e suserania - nobre que doava algum bem para que fosse coordenado por um suserano. Organizados em feudos - pedaços de terra - os senhores feudais tinham a obrigação com o nobre que lhe emprestou a terra. Porém, nem sempre o feudo era uma área de terra, mas podia ser, também, um cargo na corte.

O senhor feudal não era apenas um grande latifundiário, ele também exercia o poder de justiça que, outrora, era apenas designado ao rei. O sistema feudal sofreu fortes influências da igreja católica da época que arrecadava o dízimo - um imposto de renda (AMORIM e WEYNE, 2006). Dentre as obrigações dos vassallos (homens livres) havia a arrecadação de tributos. No que diz respeito aos tributos, esses eram organizados em: capitação - imposto por cabeça; censo - espécie de imposto mensal; talha - imposto sobre tudo o que era produzido na terra; banalidades - tributo pago ao dono do moinho; trabalho forçado - que os servos e vilões faziam para consertar espaços "públicos" ou construção de estradas (AMORIM e WEYNE, 2006).

2.2 Tributação brasileira colonial e imperial

Desde a vinda da expedição portuguesa ao Brasil, houve a preocupação de legitimar a terra como pertencente à coroa portuguesa. A exploração do pau-brasil foi o primeiro exercício econômico. O desejo de comercialização do pau-brasil deu-se pela grande quantidade e variedade encontradas no Brasil, além da qualidade ser superior aos outros produtos de trituração (OLIVEIRA; GOHRA e SANTOS, 2013). Diante da grande procura, a corte portuguesa monopolizou a exploração do pau-brasil e exigiu a implementação de um tributo na venda do produto.

Portugal exigia que o concessionário construísse fortificações ao longo da costa e implementasse a colonização efetiva, além do pagamento do Quinto, ou seja, a quinta parte do produto da venda da madeira, que deveria reverter-se para o Soberano. Este foi o primeiro tributo no Brasil (AMORIM e WEYNE, 2006, p. 22).

O pau-brasil começou a ser comercializado para diversos países do velho continente e, principalmente, para a Inglaterra (OLIVEIRA; GOHRA e SANTOS, 2013). Um ponto importante na história da tributação no período pré-colonial brasileiro, é que o tributo, por muitas vezes, era realizado a base de trocas ou de alguns serviços para a coroa portuguesa em troca do pau-brasil, tal fato revela que o pagamento de tributo não era apenas com moedas (OLIVEIRA; GOHRA e SANTOS, 2013)

No período pré-colonial, devida a grande extensão territorial, os portugueses quase não exerciam atividades econômicas no Brasil, era comum a escravização indígena. Foi nesse período que houve, em solo brasileiro, a invasão de diversos outros povos europeus, como expõe Amorim e Weyne (2006) “durante esse período ocorreram tentativas de outros povos se estabelecerem no Brasil: franceses, holandeses e espanhóis que cobiçavam o pau-brasil, daí o contrabando ser constante na costa brasileira”. Ativamente, os portugueses criaram diversas batalhas para manter o espaço recém-conquistado.

As capitanias hereditárias, instituídas por D. João III, foram criadas com o intuito de dificultar a invasão de outros povos e a colonização a partir do povoamento português. Os primeiros documentos- a Carta de Doação e o Foral - que regularizam a organização técnico-administrativa da/na ex-colônia de Portugal.

No que consiste a Carta de Doação “era o título básico, em virtude do qual os direitos sobre o território da capitania ficavam transferidos à pessoa do donatário, tendo este a obrigação de tornar a terra produtiva, fundar povoações, nomear auxiliares, conceder sesmarias” (AMORIM e WEYNE, 2006, p. 25). Já o Foral, concedia a doação de terras, comércio interno e externo, direitos e privilégios da coroa portuguesa.

Para fiscalizar o pagamento de tributo, os donatários faziam o papel de observar se o tributo era arrecadado para o rei de Portugal. Como dispositivo legal

Colocavam os donatários como agentes fiscais que deveriam dar conta ao arrecadado para o soberano português, mesmo assim com a Colônia sendo povoados pelos portugueses novos tributos passaram a ser cobrados no Brasil, tais como, monopólio do comércio do pau-brasil; direitos das alfândegas reais, quintos dos metais e pedras preciosas (ouro, prata, coral, pérola, cobre, chumbo, estanho etc.) (OLIVEIRA; GOHARA e SANTOS, 2013, p. 23).

Da forma como foi organizada a tributação no Brasil colonial, a qual foi herdada dos portugueses, restou muitas fraudes e vícios. A obrigação tributária foi mal adaptada, as pessoas responsáveis por cobrar o tributo desencadeavam diversas mazelas (OLIVEIRA; GOHARA e SANTOS, 2013).

Após alguns anos, houve a emancipação política brasileira, entre 1808 a 1822. Nesse período, o mundo estava presenciando grandes transformações sociais e políticas, dentre elas a Revolução Industrial (OLIVEIRA; GOHARA e SANTOS, 2013).

Fez-se um breve percurso sobre história do tributo no mundo. É de suma importância observar que a arrecadação tributária sempre esteve presente na história das grandes civilizações e do homem.

2.3 Estudo sobre o ICMS

O tributo é a principal forma de arrecadação de bens de serviços públicos no Brasil. A tributação acontece de forma direta e indireta nesse país. Um dos desafios do Sistema Tributário brasileiro é organizar os impostos sobre a circulação de mercadoria.

Antes da criação do ICM- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços- existia o IVM – Imposto sobre Vendas Mercantis, o qual nasceu da Lei nº 4.625/1922. Conforme Morais (p. 9)

Na Constituição de 1934, passou a ser denominado de IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações, tendo sido ampliado o seu campo de incidência, e a competência para sua exigibilidade foi alterada para os estados Membros, embora ainda permanecesse com a característica do antecessor, ou seja, com incidência em cascata, visto que era cobrado sobre o valor integral das sucessivas vendas de uma mesma mercadoria.

Rezende (2012, p. 14) expõe que o Imposto de Circulação de Mercadoria foi apresentado na reforma tributária desenvolvida pela Emenda Constitucional (EC) nº 18/1965, que substituiu o IVC. Lukic (2017, p. 32) corrobora que tal criação foi uma tentativa de modernização do Sistema Tributário no país, baseando-se no sistema francês.

O ICM pretendia equilibrar a circulação federativa, assim, pretendia repartir os tributos entre os estados menos desenvolvidos (LUKIC, 2017, p. 31). Em 1988, houve a elaboração da Constituição Federal que vigora atualmente.

Desde a alteração do ICM em ICMS, promovida pela reforma constitucional de 1988, várias tentativas de reformas tributárias foram causadas. Em todas elas, mudanças no ICMS foram contempladas, um aspecto central das consignações de melhoria desse imposto. Dentre elas, a harmonização das normas estaduais que regulam a cobrança desse imposto, a substituição do regime de crédito físico pelo crédito financeiro 53 e a adoção do princípio do destino na apropriação do produto da arrecadação resultante das operações interestaduais.

Constitucionalmente, recai sobre os estados e sobre o Distrito Federal a organização das taxas de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS). O ICMS é um tributo que exhibe características e restrições constitucionais, como defende Borges (2010, p. 17):

O ICMS é um imposto com muitas qualificações, características e restrições constitucionais. Uma das características é da não cumulatividade, ou seja, possui um sistema de compensação de créditos e débitos, amenizando dessa forma o impacto do imposto na cadeia produtiva.

O Sistema Tributário brasileiro sempre buscou maneiras de adequar as estruturas de forma coerente, principalmente, no que corrobora ao ICMS. Entretanto, as mudanças referentes ao ICMS vêm acontecendo desde sua implementação em 1960. Lukic (2017, p. 31) aponta que:

[...] pouco se avançou no sentido de resolver os principais problemas enfrentados tanto pelos estados quanto pelos contribuintes. Prova desse fato é que as propostas de reforma tributária que foram debatidas no Congresso Nacional nas últimas décadas tiveram, quase todas, como ponto central a mudança das regras do ICMS (LUKIC, 2017, p. 31).

Apesar dos poucos avanços, o Senado Federal atribuiu um valor fixo as alíquotas mínimas e máximas para a operação dos estados e do Distrito Federal. Além disso, estipula alíquotas interestaduais.

Segundo a Lei Fundamental (Art. 155, §2º, inciso I) o ICMS:

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.

De forma peremptória, intitula que todo tributo pago na operação anterior, seja por circulação de mercadoria ou de prestação de serviço, apresente crédito para a compensação do imposto devido na próxima operação.

Assim, a base de cálculo do ICMS corrobora a elementos quantitativos relacionados ao fato gerador, conclui-se que é o montante de operações e prestações de serviços (FROSSARD, 2018).

O fato gerador, em outras palavras, é a inclusão do ICMS no valor do produto vendido ao consumidor final. Logo, o ICMS só se aplica a partir da venda ou da realização do serviço. Como já pontuado, o valor do ICMS varia conforme as determinações dos Estados e do Distrito Federal, conforme a descrito na Tabela 1.

Devido às compras realizadas fora do estado de origem do comprador, foi necessário compensar os estados compradores em relação à arrecadação de impostos. Para isso, foi desenvolvido o DIFAL- Diferencial de Alíquota.

Tabela 1: Percentual de ICMS por estados

ICMS na Paraíba – 18%
ICMS no Paraná – 18%
ICMS em Pernambuco – 18%
ICMS no Piauí – 18%
ICMS no Rio Grande do Norte – 18%
ICMS no Distrito Federal – 18%
ICMS no Espírito Santo – 17%
ICMS em Goiás – 17%
ICMS no Rio de Janeiro – 20%
ICMS no Rio Grande do Sul – 18%
ICMS no Amazonas – 18%
ICMS no Amapá – 18%

Fonte: o autor (2020)

2.3.1 Diferencial de Alíquota - DIFAL

O DIFAL está presente no artigo 155, § 2, inciso VII prevê o diferencial de alíquota em produtos e serviços sujeitos ao ICMS que consiste no recolhimento da diferencial alíquota entre os estados e o Distrito Federal (PESSOA, 2016).

Com o advento do comércio online, todo produto, segundo a antiga sistemática do ICMS, adquirido em um estado distinto do destino, o imposto colocado sobre a compra do produto ficava apenas no local de origem da venda. Em outras palavras, quando o destinatário não for contribuinte, o ICMS seria devido de maneira integral ao estado de origem da mercadoria. O DIFAL é conhecido como a PEC do Comércio eletrônico, pois esse imposto recai sobre o comércio virtual (NETO, 2015).

Em 2015, a Emenda Constitucional 87/2015, decorreu uma significativa mudança no cálculo do ICMS em operações interestaduais. O DIFAL diz respeito à diferença entre alíquotas de ICMS no que tange vendas interestaduais. Segundo (p.17) o DIFAL “foi criado para igualar e nivelar a competitividade entre os estados onde o comprador reside”.

O que impulsionou, em 2015, a elaboração do DIFAL como se conhece hoje, foi o auxílio internet auxilia na compra e venda de diversos produtos. Segundo o E-commerce Brasil

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

Ao tentar diminuir as diferenças econômicas entre os estados, foi criada a Emenda Constitucional 87/2015. Com essa E.C. constitui-se diferenças na arrecadação do ICMS. Dentre as mudanças, pontua-se a diferencial alíquota ou, mais comumente conhecido, como DIFAL. Desse modo, a redação fica da seguinte forma:

Art. 155. (...) §2. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; a) (revogada); b) (revogada); VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) Ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) Ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Segundo Brasileiro (2019, p. 9) o DIFAL “consiste na diferença entre a alíquota interna do estado destino da mercadoria e a alíquota interestadual, e será destinado gradativamente ao Estado de destino da mercadoria”.

Assim conforme a EC nº 87/2015, no art. 2º, o ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar conforme Tabela 2. A referida Emenda ainda pontua à proporção que deve ser recolhida pelos estados de destino e de origem, tal mudança aconteceu de forma gradativa, iniciando em 2015 e tendo como mudança final 2019. Salieta-se que o fato gerador está previsto no artigo 20, inciso XVIII da Lei nº 1.287/01, do Código Tributário Estadual.

Tabela 2: ICMS apurado pela diferença entre alíquotas e interestaduais

Ano	UF de origem	UF de destino
2015	80%	20%
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
2019	0%	

Fonte: Souza e Silva (2010)

O cálculo da alíquota interestadual da DIFAL deve ser realizado observando qual região/estado do país é o destinatário do produto/serviço. A partir disso, será atribuído uma porcentagem. Ou seja, um estado, que tem 18% de ICMS, vende um determinado produto que tem como destino um estado com ICMS de 12%. No processo, é preciso recolher a diferença de 6% da operação.

De acordo com o Jornal Contábil (2020), o pagamento do DIFAL deve ser realizado em um documento a parte, na Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais. A entrega das declarações é realizada por meio de um sistema digital. Vale lembrar que é importante que haja muito cuidado ao relatar os valores nas notas fiscais para que não venha a pagar mais do que que é devido.

Destaca-se que o cálculo do ICMS DIFAL é feito de uma forma bem simples. Após apurar a base de cálculo do ICMS, somasse os volumes totais das mercadorias, o valor do frete, do seguro, dos descontos condicionais, etc. informados junto ao corpo da nota fiscal, entra tudo que for cobrado ao destinatário, todo o valor apurado no DIFAL é destinado ao estado destinatário da mercadoria. Segundo PÊGAS:

de modo geral, representa o valor da operação com mercadorias, incluindo os gastos acessórios como frete e seguro, até o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte. Além disso, a base do ICMS inclui os serviços no fornecimento de alimentação.

Para calcular o DIFAL, realiza-se a equação:

$$\text{DIFAL} = \text{base do ICMS} * (\text{alíquota ICMS intra} - \text{alíquota ICMS inter}) / 100;$$

$$\text{DIFAL} = 2.000 * (18\% - 7\%) / 100;$$

$$\text{DIFAL} = 2.000 * (11\%/100) = 2.000 * 0,11 = 220.$$

3 GERA MARANHÃO – GERADORA DE ENERGIA DO MARANHÃO S/A

A Companhia GERA Maranhão - Geradora de Energia do Maranhão S/A é uma termelétrica Brasileira de capital fechado. Atualmente, carrega o título de 2ª melhor usina com disponibilidade energética do Brasil. Localizada desde sua fundação no município de Miranda do Norte, em via de acesso, Km 3, S/N CEP 65495-000, além de possuir seu escritório administrativo em Av. Colares Moreira, 444 - Sala 114 / 116 / 118 / 120 / 122 - Jardim Renascença, Monumental Shopping São Luís - MA, 65075-441.

A constituição da GERA Maranhão objetivou o propósito específico de implantar, possuir, operar e manter as Usinas Termoelétricas (UTE) GERAMAR I e GERAMAR II, em consonância com os Contratos de Comercialização de Energia Elétrica no Ambiente Regulado (“CCEAR”), nos quais foram firmados 36 distribuidoras de energia elétrica, de acordo com as regras do 4º Leilão para Outorga de Autorização para Produção de Energia Elétrica e para Compra de Energia Elétrica Proveniente de Novos Empreendimentos de Geração, promovido pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, realizado em 26 de julho de 2007, conforme o Edital de Leilão nº 002/2007-ANEEL.

Figura 1: Empresa GERA, situada no Maranhão



Fonte: *Internet*, Google Imagens.

Segundo o edital citado, a GERA Maranhão foi devidamente autorizada a instalar-se como Produtora Independente de Energia Elétrica pelas Portarias nº 69 e 70, de 13 de fevereiro de 2009, do Ministério de Estado de Minas e Energia, sendo que cada uma de suas UTEs é constituída por 19 (dezenove) unidades geradoras Wartsila W20V32, de 8.700 kW cada; tem capacidade instalada de 165.300 kW.

3.1 Organização contábil da GERA

A empresa GERA, objetivando construir um sistema contábil interno mais organizado, desenvolveu, em 2020, um Manual de Procedimentos do Departamento de contabilidade da empresa. Nesse material há todos os procedimentos contábeis da empresa a fim de padronizar e demonstrar as principais rotas da área contábil, com o intuito de economizar tempo e desenvolver um trabalho com mais qualidade. Dentre as características do manual, pontua-se a de não haver a pretensão de ser compreendido como um material pronto e acabado, mas sim, de que está sujeito a alterações.

O manual está organizado em quatro partes, a saber: setor de contabilidade; setor fiscal; faturamento; e setor financeiro. Na área reservada ao setor de contábil há temas sobre cadastro de peças e cadastro de serviços no sistema radar; escolha das peças de acordo com a finalidade da compra; lançamentos contábeis; documentos fiscais eletrônicos; processos de importação; auditoria; procedimentos de fechamento contábil. No módulo do setor fiscal existe abordagem sobre a rotina fiscal da empresa. No capítulo destinado ao faturamento são abordados temas como: contexto de comercialização de energia; faturamento da receita fixa de energia; prazos de emissão e envio das NF-e de venda de energia; relação de distribuidoras clientes gera maranhão; e dados técnicos da NF-e de venda de energia. O último módulo, setor financeiro, diz respeito à rotina do departamento financeiro, na qual é: fluxo de caixa; cheques; fechamento de câmbio; conciliação bancária; TEDs; controle de recebimentos; controle de pagamentos: bancos Itaú e Bradesco 8. Emissão de planilhas de faturamento; pagamento da parcela do FDA.

3.1.1 Compra de material para uso e consumo

A Usina Termelétrica Gera Maranhão possui duas plantas gêmeas (Geramar I e Geramar II) que utilizam o óleo combustível (OCB1): óleo de menor teor de enxofre e menor limite viscosidade derivados de petróleo, com capacidade de 165 MW cada uma, com potência suficiente para abastecer toda a grande ilha de São Luís - MA, em um total de 330 MW, sua linha de transmissão tem uma extensão de 3 km de distância suficiente para se conectar com a Subestação Miranda II da Eletronorte. Possuindo capacidade de armazenamento de 1.600 toneladas por dia.

Para atender suas demandas de manutenções programadas e preventiva, a empresa realiza diariamente compras de peças para uso e consumo de seus motores, sendo eles o artifício principal para realização de suas atividades na geração de energia. São realizadas compras tanto no âmbito estadual, quanto no nacional, ou até mesmo o internacional, variando de acordo com a necessidade da manutenção.

As previsões sobre a demanda ou consumo materiais são fundamentais para a consecução dos objetivos da administração de materiais, que consistem em prover o usuário do material certo na quantidade solicitada e nas melhores condições operacionais e financeiras para a organização. Planejar é sempre uma atividade voltada para o futuro, e o futuro só se pode prever, daí a importância das previsões de modo geral e da demanda em particular (BARBIERE e MACHLINE, 2009, p.83)

Para realizar o controle de entrada e saída de compras realizadas, utiliza-se vários atributos, um dele é o CFOP (Código Fiscal de Operações e de Prestações das Entradas de Mercadorias e Bens e da Aquisição de Serviços), que além de auxiliar a identificar a natureza de circulação de uma mercadoria, ele facilita no reconhecimento da origem do produto em questão. Classificam-se nestes códigos as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo da usina Gera Maranhão.

Tabela 3: Circulação de mercadoria

	Origem		Aplicação
	Dentro do Estado	Fora do Estado	
	1.556	2.556	compra de material para uso ou consumo
	5.115	6.104	saída de material
		Comércio Exterior	
		3.556	
		*	

Fonte: o autor (2020)

4 METODOLOGIA

É de suma importância que o trabalho científico busque um percurso metodológico a fim de manter o rigor científico. Para tanto, foram realizadas pesquisas bibliográficas e documentais em teses, dissertações, monografias, livros e leis. Como segundo passo metodológico, fez-se a pesquisa de campo. O locus do trabalho foi a empresa GERA Maranhão - Geradora de Energia do Maranhão situada em Miranda do Norte.

A presente pesquisa assume uma abordagem de caráter qualitativa, pois, de acordo com essa perspectiva “um fenômeno pode ser mais bem compreendido no contexto em que ocorre e do qual é parte, devendo ser analisado numa perspectiva integrada” (GODOY, 1995, p.21). Partindo dessa premissa, os dados são coletados e analisados para entender a dinâmica do processo, no qual o pesquisador se propôs a pesquisar. Nesse sentido, os dados coletados, neste caso documentos, são importantes fontes de estudo merecendo uma atenção especial. Segundo Godoy (1995, p. 21) “o exame de materiais de natureza diversa, que ainda não receberam um tratamento analítico, ou que podem ser reexaminados, buscando-se novas e/ou interpretações complementares, constitui o que estamos denominando pesquisa documental”.

Este trabalho de conclusão de curso foi desenvolvido em conformidade com as normas vigentes expressas na Resolução Normativa da IES UNDB. O projeto foi submetido à análise da Banca Avaliadora, e durante seu desenvolvimento foram observadas as orientações e demais normas e recomendações éticas para a realização de pesquisas no Brasil.

Para a realização desta pesquisa, elaborou-se um documento escrito informando os objetivos do trabalho e a autorização para a realização desta. O documento foi direcionado ao setor contábil da empresa GERA que recebeu o pesquisador prontamente, sanando dúvidas e oportunizando acesso aos documentos para a análise.

Pontua-se que o recolhimento dos dados, a partir das demonstrações financeiras da Gera Maranhão, foi realizado mediante documentos digitais do segundo semestre do ano de 2020. Os documentos selecionados foram notas fiscais de compras de materiais realizadas fora do estado do Maranhão, utilizados com a única

finalidade de fornecer elementos para a realização desta pesquisa, artigos e publicações que dela resultem.

Gil (1994) classifica a pesquisa, quanto ao objetivo, em três categorias básicas: exploratória, explicativa e descritiva. Pesquisas exploratórias visam compreender um fenômeno ainda pouco estudado ou aspectos específicos de uma teoria ampla. Pesquisas explicativas, identificar os fatores que determinam ou contribuem para a ocorrência dos fenômenos, explicando suas causas. E, finalmente, a descritiva, descrever determinada população ou fenômeno. A partir do exposto, observamos por meio dos objetivos selecionados para o estudo, que a pesquisa tem um caráter explicativo e descritivo.

5 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Este estudo de caso tem como referencial mostrar o planejamento do diferencial de alíquota do ICMS numa usina termelétrica situada no Estado do Maranhão. Para esta pesquisa, foram utilizados os seguintes documentos: livros de apuração do ICMS, planilhas de demonstrativos para o recolhimento do ICMS complemento de alíquotas, notas fiscais de compra. Já em posse de todos esses documentos, foram aplicados os conceitos teóricos apresentados anteriormente.

Após a coleta de dados, organizou-se em tabelas os gastos com a mercadoria e pagamentos de alíquota DIFAL que a empresa GERA teve no segundo semestre de 2020. Optou-se por este recorte temporal, pois são dados atualizados para o momento da realização da pesquisa. Pontua-se, aqui, que não tivemos acesso a todos os documentos fiscais, ou melhor, notas fiscais dos gastos da referida empresa, pois o setor contábil não foi autorizado a repassar todos os materiais. Entretanto, conseguiu-se elaborar um material de análise considerável para a presente pesquisa. Os dados coletados foram organizados em quadros informações presentes nas notas fiscais, a saber: identificação do emittente, número da nota fiscal, local da venda, data da venda, natureza da operação, CFOP, produto, valor total da nota, quantidade, alíquota aplicada, DIFAL.

Tabela 4: Nota Fiscal nº 1

Identificação do emittente	Bioprot comercio
NF	135
Local da Venda	São Bernardo do Campo- SP
Data	7/11/2020
Natureza da operação	Venda de Mercadoria Adquirida/Recebida de Terceiros
CFOP	6.102
Produto	Bone com casquete
Valor total da nota	R\$ 6.000
Quantidade	30 unidades
Alíquota aplicada	11%
DIFAL	R\$ 600,00

Fonte: GERA (2020)

Ao analisar a Nota Fiscal nº 1, pode-se constatar que a peça *bone com casquete* foi adquirida em São Bernardo do Campos-SP. A mercadoria enviada do

estado de São Paulo, aplica-se uma alíquota de ICMS em 7% sobre o destino no Maranhão. O local destinatário, ou seja, o estado do Maranhão possui a alíquota de ICMS 18%, o que configura uma diferença em 11%. Ao se conhecer essas informações, verificamos que sobre a referida compra, no valor total de \$6.000,00, foi pago R\$101,15 referente a diferença de alíquota entre os estados.

Tabela 5: Nota Fiscal nº 2

Identificação do eminente	Shock Metais
NF	265877
Local da venda	São Paulo/SP
Data	26/06/2020
Natureza da operação	Venda
CFOP	6.102
Produto	Resina de troca iônica S108
Valor total da nota	R\$ 5.446,98
Quantidade	262 Kg
Alíquota aplicada	11%
DIFAL	R\$ 599,17

Fonte: GERA (2020)

A nota fiscal nº 2 mostra que foi adquirido o produto resina de troca iônica, em São Paulo - SP. O ICMS aplicado sobre a mercadoria de origem em São Paulo é de 7% sobre o material enviado para o Maranhão, enquanto no Maranhão é 18%. A partir do cálculo DIFAL, foi pago R\$ 599,17 de R\$ 5.446,98 do valor total da NF.

Tabela 6: Nota Fiscal nº 3

Identificação do eminente	Cilindros Brasil
NF	4487
Local da venda	Londrina - PR
Data	06/07/2020
Natureza da operação	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro
CFOP	6.102
Produto	Bloco Manifold com válvula
Valor total da nota	R\$ 10.735,50
Quantidade	11 Unidades
Alíquota aplicada	11%
DIFAL	R\$ 1.180,91

Fonte: GERA (2020)

Verificou-se que o produto adquirido em Londrina – PR (Nota Fiscal nº 3) com alíquota de ICMS aplicado sobre essa operação é de 7%, com destino ao Maranhão, mais especificamente, Miranda do Norte, com alíquota de ICMS 18%, observamos a diferença de alíquota do ICMS entre os estados é de 11%, portanto é pago R\$ 1.180,91 de R\$ 10.735,50 valor total da NF, referente a diferença de alíquota entre os estados.

Tabela 7: Nota Fiscal nº 4

Identificação do emitente	Editora Brasil
NF	7433
Local da venda	Rio De Janeiro - RJ
Data	21/08/2020
Natureza da operação	Venda de Produção do Estabelecimento
CFOP	6.101
Produto	Assinatura de revista – Energia hoje
Valor total da nota	R\$ 4.833,00
Quantidade	10 Unidades
Alíquota aplicada	11%
DIFAL	R\$ 531,63

Fonte: GERA (2020)

Na assinatura da revista – Energia hoje, a alíquota de ICMS aplicada sobre essa operação é de 7%. O destino da compra é o estado do Maranhão. Após a realização do cálculo, observou-se que a empresa pagou R\$ 531,63 de R\$ 4.833,00 valor total da NF, referente a diferença de alíquota entre os estados.

Tabela 8: Nota Fiscal nº 5

Identificação do emitente	Draw Tecnologia
NF	27
Local da venda	CAMPINAS / SP
Data	27/08/2020
Natureza da operação	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro
CFOP	6.102
Produto	Painel Programador
Valor total da nota	R\$ 84.000,00
Quantidade	12 peças
Alíquota aplicada	11%
DIFAL	R\$ 9.240,00

Fonte: GERA (2020)

A operação de compra do produto foi realizada no estado de São Paulo. O referido estado possui a alíquota de ICMS aplicado sobre essa operação é 7%. A nota fiscal, com valor total de R\$ 84.000,00, ao realizar-se o cálculo do DIFAL entre os estados, a empresa GERA pagou R\$ 9.240,00.

Tabela 9: Nota Fiscal nº 6

Identificação do emitente	Bermo Válvulas
NF	177488
Local da venda	Blumenau - SC
Data	08/10/2020
Natureza da operação	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro
CFOP	6.908
Produto	Potenciômetro Duplo
Valor total da nota	R\$ 2.834,72
Quantidade	2 peças
Alíquota aplicada	11%
DIFAL	R\$ 396,86

Fonte: GERA (2020)

A nota fiscal no valor de R\$ 2.834,72 referente à compra realizada em Blumenau – SC, sobre o produto potenciômetro duplo. O estado remetente possui alíquota de ICMS aplicado sobre essa operação é de 7%. Ao desenvolver os cálculos, percebeu-se que foi pago R\$ 396,86.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observou-se que o pagamento do tributo sempre esteve presente na história. Cada época adequa a arrecadação tributária conforme os fatores sociais e históricos.

O sistema tributário brasileiro passou por diversas modificações objetivando melhorar a arrecadação tributária nos estados e Distrito Federal, dessa maneira, o ICMS é de suma importância para a arrecadação de alíquota. O DIFAL possibilitou a melhor distribuição entre os estados, pois alguns não possuem uma expressiva arrecadação em consideração a outros estados que são considerados polos industriais.

Notou-se que a Gera Maranhão possui um fluxo de pagamento semanal, onde é incluído ao fluxo o processo de pagamento do ICMS Diferencial de alíquota, onde é emitido junto a SEFAZ - Secretaria de Estado da Fazenda, um DARE - Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais, com todo o material que deu entrada no sábado na semana anterior até a sexta da semana vigente, dessa forma evita a inadimplência ao recolhimento desse imposto.

Evitando o pagamento de multas por não manifesto de notas fiscais, o setor de compras da empresa realiza um controle de recebimento semanal, onde é realizado um contato com o fornecedor para receber informações e prazo sobre a entrega da mercadoria, assim podendo obedecer os prazos estabelecidos de 30 dias para manifesto para notas fiscais em operações internas e de 60 dias para operações interestaduais, já o prazo de desconhecimento da Operação são de 15 dias para notas dentro do estado de origem e 30 dias para fora do estado de origem da emissão.

Apesar de não se ter acesso a todas as notas fiscais do segundo semestre de 2020, os dados disponibilizados e coletados na empresa GERA possibilitaram que se desenvolvesse um corpo demonstrativo sobre as operações e organizações sobre as compras realizadas, especialmente, em outros estados.

Percebeu-se que a organização, pelo setor contábil da empresa, das compras realizadas fora do estado do Maranhão consegue otimizar os gastos tributários da empresa GERA.

Durante o 2º trimestre do ano de 2020, dentre as notas disponibilizadas para este estudo, detectou-se que a usina Gera Maranhão, pagou de diferencial de

alíquota do ICMS o valor de R\$ 12.548,57 (doze mil e quarenta e nove reais e setenta e dois centavos). O valor, apesar de significativo, não foi tão expressivo, mas, se for projetado por um período maior, poderá apresentar como resultado uma elevada carga tributária.

Sugestões para pesquisas futuras incluem: usar amostras maiores; propor alternativas de controle de inadimplência; estabelecer prazos internos.

REFERÊNCIAS

_____**Seção VI Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal.** Disponível em: https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_02.07.2020/art_155_a_sp. Acesso em 10 de agosto de 2020.

_____**Emenda à Constituição 87/2015.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm /> . Acesso em: 20 de agosto de 2020.

AMORIM, Márcio W. França. WEYNE, Walda Maria Mota. **SEFAZ: Tributo à história. Fortaleza** : Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006.

ANDRADE, Jucilaine. Reforma tributária no Brasil e seus impactos na redução da desigualdade: uma análise das Propostas de Emenda à Constituição sob a perspectiva da justiça fiscal. **Rev. Gestão e Sociedade.** v.9. n.22. p.832-852, 2016.

BARBIERI, José Carlo; MACHELINE, Claude. **Logística hospitalar: Teoria e Prática.** São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROS, Maurício. O ICMS no comércio eletrônico e a inconstitucionalidade do protocolo de ICMS. **Rev. Dialética de Direito Tributário.** São Paulo, n. 193, out., 2011.

BORGES, Patrícia de Quadros. **O ICMS e a questão da guerra fiscal entre os estados: um estudo de caso em uma empresa industrial.** Trabalho de Conclusão de Curso- Ciências Contábeis. Caxias do Sul, Rio de Janeiro, p. 58, 2010.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 1 setembro de 2018.

BRASILEIRO, Arthur Rodrigues. **Emenda constitucional 87/2015: solução definitiva à guerra fiscal?** 2019. Trabalho de conclusão de Curso- Universidade Federal de Tocantins, Palmas, 2019.

CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. Notas sôbre a história dos impostos em direito romano. **Revista Da Faculdade De Direito,** Universidade De São Paulo, 66, 97-104, 1971

FELICIO, Rafael Maleque; MARTINEZ, Antônio Lopes. **Sistema tributário brasileiro: análise da percepção dos operadores do direito tributário à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal.** Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/13975/10855>. Acesso em: 20 de agosto de 2020.

FROSSARD, Demerval. **ICMS Genérico: teoria e questões comentadas aplicáveis**

a todos os estados e ao Distrito Federal. 5. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

GODOY, Arilda Schmidt. **Pesquisa qualitativa** : tipos fundamentais. Revista de Administração de Empresas. São Paulo, v.35, n.3, p, 20-29, mai/jun, 1995.

JORNAL CONTÁBIL. **DIFAL: Como funciona e como fazer o cálculo?** Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/difal-como-funciona-e-como-fazer-o-calculo/>. Acesso em: 27 de setembro de 2020.

LUKIC, Melina Rocha. **Planejamento Tributário.** Fundação Getúlio Vargas – FGV. 2017.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. **Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988.** Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 20 de agosto de 2020.

MEIRA, Silvio Augusto Bastos. **Direito tributário romano.** Ed: EDUFPA, 2º ed., 2013.

MORAIS, Jucélia Regina de . **IMPACTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES DE VENDA DE SAL MINERAL AO PRODUTOR RURAL APÓS O FIM DO INCENTIVO FISCAL DO GOVERNO DE RONDÔNIA.** Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis - Ênfase em Políticas Públicas) - Universidade Federal de Rondônia - Unir Campus Professor Francisco Gonçalves Quile.

NETO, Aluísio **Comentários a Emenda Constitucional nº 87/2015 – ICMS.** Disponível em: <<https://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/comentarios-a-ec-no-872015-icms/>>. Acesso em 09 de abr. de 2018.

OLIVEIRA, Joice Aparecida de; GOHARA, Marcio Shinichi; SANTOS, Miriane Vanessa dos. ICMS substituição tributária e seu impacto na formação de preços e na necessidade de capital de giro das empresas. **Trabalho de Conclusão de Curso- Ciências Contábeis, UNIVEM, Marília-São Paulo, 2013.**

OLIVEIRA, Luís Martins et al. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas.** São Paulo: editora Atlas 14º ed., 2014.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária: análise dos impactos tributários das leis nº 11.638/07, 11.941/09 e dos pronunciamentos emitidos pelo CPC.** 7. ed. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2011.

REZENDE, Fernando. **Proposta de Súmula Vinculante no 69. Benefício fiscal. ICMS. Convênio. Confaz.** Brasília: STF, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

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

ANEXOS

ANEXO I

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87, DE 16 DE ABRIL DE 2015

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.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 155.....

.....

§ 2º.....

.....

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

a) (revogada);

b) (revogada);

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

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

....."(NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99:

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

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino."

Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta.

Brasília, em 16 de abril de 2015.