



A OPERACIONALIDADE DO ICMS EM UMA EMPRESA SUCROALCOOLEIRA DO ESTADO DE GOIÁS

THE OPERATION OF ICMS IN A SUCROALCOOLEIRA COMPANY IN THE STATE OF GOIÁS

Bruna Paula Matos¹

Graduanda em Ciências Contábeis pela UniEVANGÉLICA– GO.

Ms Wander Lúcio Braga e Sousa²

Professor do Curso de Ciências Contábeis da UniEVANGÉLICA– GO.

¹Bruna Paula Matos – Bacharelado no curso de Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Anápolis (UniEVANGÉLICA) - Brasil – E-mail: brunap3112@gmail.com

²Ms Wander Lúcio Braga e Sousa – Professor do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Anápolis (UniEVANGÉLICA) – Brasil – E-mail: wanderbragaesousa@gmail.com

Resumo:

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) traduz-se em um dos mais relevantes tributos da atualidade, na medida em que representa uma indispensável fonte de arrecadação tributária de âmbito estadual. Regido pela lei complementar 87/1996, a referida exação obedece ao princípio da não cumulatividade, em conformidade com o que estabelece a Constituição Federal. Além disso, o presente artigo destaca o fato gerador sobre a circulação de mercadoria, a competência tributária em matéria de ICMS, além de ressaltar os aproveitamentos de créditos da matéria prima utilizada para fabricação do açúcar e sua devida incidência na saída da mercadoria do estabelecimento empresarial. A pesquisa tem como base normativa as regras previstas no RCTE, sendo evidenciadas as alíquotas pertinentes a serem usadas na saída da mercadoria e seu devido benefício fiscal em relação ao açúcar. Por fim, é posto em destaque a magnitude do princípio da não cumulatividade, o qual tem por finalidade evitar que ocorra a bitributação, livrando, por conseguinte, o contribuinte de pagar o imposto em duplicidade ao ente federativo.

Palavras-Chave: ICMS, NÃO CUMULATIVIDADE, APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS, EMPRESA SUCROALCOOLEIRA.

Abstract:

The Tax on Operations related to the Circulation of Goods and on Services of Interstate and Intermunicipal Transport and Communications (ICMS) is one of the most relevant taxes of the present time, since it represents an indispensable source of tax collection of scope state. Governed by the complementary law 87/1996, said exemption obeys the principle of non-cumulative, in accordance with what establishes the Federal Constitution. In addition, this article highlights the generative fact on the circulation of merchandise, the tax jurisdiction in ICMS, as well as highlighting the use of credits of the raw material used to manufacture sugar and its due incidence on the exit of the merchandise from the business establishment . The research has as normative basis the rules set forth in the RCTE, being evidenced the pertinent rates to be used in the exit of the merchandise and its due tax benefit in relation to sugar. Finally, the magnitude of the principle of non-cumulativeness is emphasized, which has the purpose of avoiding double taxation, thus freeing the taxpayer from paying the tax in duplicate to the federative entity.

Key words: ICMS, NON-CUMULATIVITY, APPROPRIATION OF CREDITS, COMPANY SUCROALCOOLEIRA.

Introdução

A vida em sociedade, sob a égide de um Estado soberano, impõe de um lado a realização de certas necessidades coletivas, e de outro a arrecadação de recursos materiais indispensáveis para a manutenção da estrutura estatal e consequente disponibilização ao cidadão contribuinte de prestações sociais básicas para o convívio harmônico de toda a comunidade. Nesse compasso, enfatiza Sabagg (2016, p.39)

A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade.

Nessa linha argumentativa, encontra-se o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), regulamentado pela Lei Complementar 87/1996, intitulada “Lei Kandir”, a qual tem por função precípua, tratar de aspectos como incidências, não incidências, base de calculo, fato gerador, dentre outros aspectos relacionados a esse tributo.

Neste diapasão, imperioso ressaltar que o ICMS é um imposto não cumulativo. Essa afirmativa decorre da expressa previsão contida artigo 155 da Constituição Federal de 1988, que destaca a não cumulatividade do imposto, evidenciando que tal aspecto é uma forma de distribuir a contribuição, evitando o acúmulo do imposto.

Em outras palavras, o principio da não cumulatividade resume-se no fato de que, quem compra, compensa-se do valor pago do imposto, e ao vender essa mercadoria, gera um aproveitamento de créditos, que ao final do mês dará à empresa a situação de devedor ou credor do imposto.

Desse modo, o presente artigo tem como tema a operacionalidade do ICMS em uma empresa sucroalcooleira do Estado de Goiás. Pretende-se, portanto, frisar as operações de não cumulatividade do imposto nos produtos adquiridos para a fabricação do açúcar, e a devida incidência do referido tributo na saída da mercadoria, vale dizer, o trajeto compreendido entre a produção e seu destino até o consumidor final.

Diante disso, propõe-se o seguinte problema: qual a importância da não cumulatividade do ICMS, no aproveitamento de créditos incidentes na fabricação do açúcar de acordo com a legislação pátria?

O objetivo geral definido foi o de analisar a legislação tributária de regência no que concerne à não cumulatividade do ICMS, notadamente, no que se refere à atividade econômica de uma empresa sucroalcooleira. Como objetivos específicos destacam-se: abordar a temática relativa ao ICMS não cumulativo, com base na Lei Complementar nº 87/1996, apresentar as alíquotas sobre a operação que envolve a aplicação do ICMS sobre o açúcar, além de analisar lançamentos contábeis sobre a não cumulatividade da exação em referência.

As hipóteses da presente pesquisa estão relacionadas com as medidas cabíveis em lei relativas ao direito de tomar crédito do ICMS na entrada de mercadorias para o processo produtivo, e sua essencial relevância nas finanças da empresa. Portanto, não será objeto de análise desse trabalho o conjunto de bens que integram o ativo imobilizado da empresa, seja aqueles que estão relacionados ao processo produtivo e, por conseguinte, é objeto de aproveitamento de crédito, como as máquinas e equipamentos, seja aqueles que não integram esse processo, a exemplo do móveis e utensílios.

Justifica-se o trabalho com a temática em tela com o propósito de esclarecer a importância do princípio da não cumulatividade do ICMS, visando o direito de creditar-se do imposto, nas matérias primas adquiridas no início do processo produtivo e a sua adequada incidência na saída das mercadorias adquiridas.

Além disso, o presente artigo tem como enfoque a demonstração da fundamental relevância assumida pelo princípio da não cumulatividade do ICMS em uma empresa sucroalcooleira. Para que o desenrolar dessa pesquisa seja possível, a metodologia abordada levará em conta os aspectos que regem os trabalhos científicos, permitindo-se, destarte, uma aproximação dos elementos norteadores da ciência metodológica.

A metodologia adotada neste artigo foi a pesquisa qualitativa do tipo bibliografia descritiva, com estudo em livros, artigos, revistas eletrônicas, legislação etc., que para Andrade (2010, p.117) é “o conjunto de métodos ou caminhos que são percorridos na busca do conhecimento”.

Consoante Manzo (1971 *apud* LAKATOS e MARCONI, 2010, p. 166), a pesquisa bibliográfica,

Oferece meios para definir, resolver, não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram suficientemente e tem por objetivo permitir ao cientista o reforço paralelo na análise de suas pesquisas ou manipulação de suas informações.

Nessa linha de compreensão, urge sublinhar que o acervo bibliográfico e documental, quanto aos aspectos técnicos da pesquisa científica exercerão papel preponderante na concretização deste artigo, considerando que é por meio do revolvimento de trabalhos como, artigos, livros, dentre outros trabalhos acadêmicos, é que se possibilitará a exata compreensão do tema em foco.

Desenvolvimento

1. ICMS – Imposto sobre Circulação de mercadorias e serviços.

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) traduz-se num dos mais importantes tributos da atualidade, dado que representa significativa fonte de receita de arrecadação para os Estados e o Distrito Federal (MATHIAS, 2015). Para que se tenha uma rápida compreensão da sua relevância, mister destacar que,

[...] em 2014, a arrecadação nacional do ICMS atingiu a marca de aproximadamente 428 bilhões e 500 milhões de reais. Desse valor, a maior participação foi proveniente do Estado de São Paulo, que arrecadou 122 bilhões e 836 milhões de reais, em torno de 28,66% do total (MATHIAS, 2015, p. 23).

O tributo em referência encontra-se previsto no artigo 155 da Constituição Federal de 1988, o qual aduz ser de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição do ICMS, nos seguintes termos:

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;

Diante disso, à luz dos ensinamentos de Sabbag (2016), é possível concluir que o ICMS se perfaz num tributo plurifásico, tendo em vista que incide sobre o valor agregado, e obedece ao princípio da não cumulatividade, conforme estabelece o artigo 155, §2º, I, da Constituição Federal ³.

Ademais, narra o mesmo autor que as condições da pessoa são irrelevantes para a incidência do referido tributo, razão pela qual tratar-se de um imposto de natureza real, assim como ostenta o caráter proporcional e predominantemente de índole fiscal.

Importante destacar que o imposto em tela, embora tenha recebido significativo tratamento constitucional, não foi instituído por essa norma, considerando que a mesma foi responsável apenas por conferir tal incumbência, ou seja, competência tributaria, para os Estados e Distrito Federal nos termos delineados pela Constituição Federal.

Nesse contexto, segundo apontamentos de Mathias (2015) e Sabbag (2016) o diploma legal responsável por delinear as determinações genéricas atribuídas pelo art. 146 da Constituição Federal, vale dizer, tratar das limitações constitucionais do direito de tributar, assim como estabeleceria forma de dirimir os conflitos entre os entes federativos em matéria de ICMS, é a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que substituiu o Decreto-Lei nº406/68 e o Convênio ICMS nº66/88.

A Lei Complementar em comento, cuja autoria é atribuída ao então deputado federal Antônio Kandir e sancionada pelo ex-presidente, à época, Fernando Henrique Cardoso, tem como finalidade, consoante narrado em passagens pretéritas, regulamentar os aspectos mais importantes relativos ao ICMS, atendendo, portanto, à determinação prevista no art. 155, §2, XII, da Constituição Federal. Eis o teor do aludido dispositivo legal.

³ Constituição Federal

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 montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

[...]

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

[...]

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Nesse sentido, oportunas as considerações articuladas por Mathias (2015) o qual destaca que, embora a Constituição Federal tenha atribuído aos Estados e ao Distrito Federal a competência de instituir o ICMS, tal autorização não se deu de forma absoluta, uma vez que a validade das Leis Estaduais e Distritais foi condicionada aos ditames delineados pela legislação complementar.

Acerca de tal aspecto, argumenta o referido autor que isso se deve pelo fato de o ICMS ostentar um perfil eminentemente nacional, haja vista que,

O seu campo de incidência compreende operações e prestações envolvendo sujeitos localizados em qualquer parte do território nacional. Essa peculiaridade supõe a edição de regras uniformes, contidas em lei complementar, para viabilizar a correta arrecadação e repartição do imposto e, dessa maneira, proporcionar segurança jurídica aos contribuintes e evitar conflitos entre os titulares da competência tributária (MATHIAS, 2015, p.31).

Nessa mesma linha de entendimento, sublinha ainda o mesmo autor o fato de o ICMS ser um tributo não cumulativo, circunstância esta responsável por fazer com que seus efeitos se irradiem por todo o território brasileiro. Ademais, importantes questionamentos circundam o tributo em referência, como a guerra fiscal, cuja causa esta diretamente relacionada com a circunstância de ser um imposto em que a regulação específica fica a cargo de cada uma das entidades federativas de âmbito estadual.

Sobre tal situação, têm surgido argumentos dos mais diversos setores da comunidade acadêmica sustentando posicionamento segundo o qual, o ICMS haveria de ser um tributo de competência da União, o que impediria que fatos como o relatado ocorressem corriqueiramente, já que esse imposto estaria centrado naquele ente federativo, o qual, diga-se de passagem, é o único a nível federal (MATHIAS, 2015).

Por outro prisma, no que tange à competência para a instituição do tributo em análise, necessário se faz delimitar, inicialmente, o conceito de competência tributária, para em momento posterior concluir a quem compete a instituição do ICMS. Nesse contexto, assinala Sabbag (2016, p.423) que:

A competência tributária é habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na Lei, proceda à instituição da exação tributária. Em outras palavras competência tributária é aptidão para criar tributos. O poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo, que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição.

Desse modo, à luz das argumentações desenvolvidas por Sabbag (2016) é coerente admitir que a competência tributária como poder de instituição de tributo, não se confunde com a competência para legislar sobre direito tributário, tendo em vista que, a nota característica desta é a generalidade, enquanto que a daquela é a especificidade.

Dito de outro modo, todos os entes da federação, ao instituírem seus respectivos tributos, estarão obrigados a observarem as normas gerais de direito tributário estabelecidas em leis complementares, nos moldes do que determina o art. 146, III, da Constituição Federal⁴.

Diante desse contexto é importante frisar que a constituição federal, sistematicamente, distribuiu a competência legislativa para a instituição dos impostos entre as pessoas jurídicas de direito público interno quais sejam União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Essa característica revela, segundo Sabbag

⁴Constituição Federal

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(2016), o aspecto da privatividade das competências, já que é indicado a cada uma das pessoas políticas o que lhe cabe instituir.

Em suma, por força do art. 155 da Constituição Federal, dispositivo este responsável por enumerar os impostos estaduais, o ICMS traduz-se num tributo situado na competência privativa dos Estados e do Distrito Federal, portanto não podendo ser objeto de instituição, quer pela União quer pelos Municípios, vez que sua enumeração pelo Texto Constitucional se dá de forma exaustiva e exclusiva a este ou àquele ente político.

Ao tratar do Fato Gerador do tributo em tela, pondera Sabbag (2016) que o mesmo pode ser concebido como a circulação de mercadorias ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior. Porém aduz o mesmo autor que é possível extrair, na verdade, quatro diferentes impostos, com base no acima exposto, quais sejam, imposto sobre a circulação de mercadorias, imposto sobre serviço de transporte, imposto sobre serviços de transportes interurbanos e interestaduais e de comunicação, imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica e, o imposto sobre extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais.

Limitando-se, todavia, aos objetivos propostos para a elaboração desta pesquisa, cingir-se-á somente no que diz respeito ao fato gerador atinente a operações relativas à circulação de mercadorias. Assim, necessário se faz, para correta compreensão e delimitação do fato gerador do ICMS na hipótese de circulação de mercadorias, a conceituação dessas duas últimas figuras. Argumenta Sabbag (2016, p. 1194) sobre a conceituação de circulação:

É a mudança de titularidade jurídica do bem (não é mera movimentação “física”, mas circulação jurídica do bem). O bem sai da titularidade de um sujeito e passa à titularidade definitiva de outro. Exemplo: Na saída de bens para mostruário não se paga ICMS pois não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação “física” não havendo mudança de titularidade; o mesmo fato ocorre na movimentação física de bens entre matriz e filial.

Por outro lado, descreve Sabbag (2016, p.1194) sobre o conceito de mercadorias aduzindo que:

O conceito de mercadoria é fundamental ao estudo do fato gerador deste imposto: mercadoria “do latim merx” é a coisa que se constitui objeto de uma revenda. Todavia, a Constituição define implicitamente mercadoria em seu sentido estrito, e somente neste conceito estrito deve ser ela considerada na formatação do fato gerador do ICMS.

Em resumo, quanto ao último aspecto cabe ressaltar que, o que realmente caracteriza um dado bem como sendo mercadoria, na esteira dos ensinamentos expostos, é sua destinação. Em outras palavras, não podem ser consideradas mercadorias aquilo que o empresário adquire para uso ou consumo próprio, mas sim, somente será concebida como tal a coisa móvel adquirida com aptidão para o comércio, é dizer, para venda ou revenda.

Além do mais, oportuno se faz trazer à discussão, conforme ponderações articuladas por Sabbag (2016), situações nas quais não haverá incidência de ICMS, quais sejam, sobre coisas corpóreas que não sejam mercadorias isto é bens de particulares, na alienação de bens do ativo fixo ou imobilizado, na simples transferência de mercadoria de um para outro estabelecimento da mesma empresa, na mudança integral do estabelecimento da pessoa jurídica com deslocamento do seu patrimônio para outro local, na integralização de bens pela pessoa jurídica para a constituição ou ampliação de uma outra empresa e, nas remessas de mercadorias para demonstração e/ou consignação.

1.1- Alíquotas do ICMS

Com o objetivo de possibilitar aferição do valor a ser pago a título de determinado tributo, é imprescindível a fixação de alíquotas, as quais são estabelecidas com base em certos princípios e parâmetros constitucionais e legais, a exemplo da seletividade. Por esse princípio, tomando como base as ponderações de Sabbag (2016), busca-se orientar a fixação de alíquotas, tendo como parâmetro a nota de essencialidade que determinado produto/serviço representa para o ser humano. Em outras palavras, a depender do bem a ser taxado, a carga tributária será maior ou menor, conforme o bem seja essencial ou supérfluo para o indivíduo.

Nessa direção, limitando-se aos estritos termos a que essa pesquisa se propõe, cumpre trazer à tona o conceito de alíquota, a fim de possibilitar uma delimitação teórica e conceitual do tema em análise. Nesse sentido, preciosas as lições de Oliveira (2015, p.75) *et al* para quem:

A alíquota é o percentual estabelecido pelo fisco para ser aplicada sobre a base de cálculo (valor da operação) para definição do valor do imposto a ser recolhido. Elas podem ser internas, as quais se referem às operações realizadas dentro do Estado, ou interestaduais, para operações realizadas fora do Estado.

Disposição semelhante pode ser verificada no Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás, cujo teor vem previsto no seu artigo 19 que assim estabelece: “Alíquota é o percentual aplicável à base de cálculo para determinar o montante do imposto devido, em virtude da ocorrência do fato gerador”.

Postas essas noções iniciais, importa tecer breves considerações a respeito das modalidades de alíquotas, levando em consideração o espaço geográfico será utilizada. No que tange à alíquota interna, é preciso advertir que a mesma é determinada individualmente por cada Estado-membro, segundo legislação do respectivo ente federativo.

Por outro lado, visando criar obstáculos à fixação de alíquotas exacerbadas por parte dos Governantes, o Senado Federal pode fixar alíquotas máximas relativamente às operações internas, como medida que visa conferir proteção aos Estados-membros, dado que se assim não fosse ocorreria verdadeiro caos de natureza fiscal (SABBAG, 2016).

A seu turno, as alíquotas interestaduais cuja incumbência de definição é também do Senado Federal, podem ser entendidas como reais instrumentos de política tributária, na medida em que protege os Estados consumidores. Desse modo destaca Oliveira *et al* (2015)

[...] quando se tratar de mercadorias adquiridas em outra unidade da federação e destinadas a uso, consumo ou a integrar o ativo permanente do adquirente, e na utilização de serviços com prestações iniciadas em outro Estado que não estejam vinculadas a operações ou prestações subsequentes, o contribuinte destinatário deverá recolher o ICMS, a título de diferencial de alíquotas entre a interestadual praticada na origem e interna praticada no destino.

Dispondo sobre as incumbências do Senado Federal, acerca do dever que tal órgão tem de estabelecer as alíquotas referentes ao ICMS, o §2º, do artigo 155 da Constituição Federal, possui a seguinte previsão:

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

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

[...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

Além disso, é preciso se atentar para as alterações legislativas promovidas em 17 de abril de 2015, ocasião em que foi publicada a Emenda Constitucional nº 87, intitulada “Emenda do comércio eletrônico”. Segundo leciona Sabbag (2016), o aludido dispositivo constitucional introduziu significativas modificações no que concerne à cobrança do ICMS nas operações interestaduais quando destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto.

Nesse sentido, a fim de dimensionar o cenário relativo às alíquotas do ICMS, especificamente no que se refere às de âmbito interestadual e intermunicipal, vale conferir a tabela abaixo onde está definido tais alíquotas de todos os Estados da Federação Brasileira. Assim, deve ser observado que onde está destacado em cores, refere-se às alíquotas internas, ao passo que as esmaecidas dizem respeito às interestaduais:

ORIGEM	DESTINO																											
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	EX
AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AL	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AM	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AP	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
BA	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
CE	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
DF	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	4
PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	18	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	4
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	4
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	18	12	7	7	12	12	7	7	7	4
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	20	7	7	12	12	7	7	4
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17,5	12	12	12	12	12	4	
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	4	
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	12	12	7	7	17	12	7	7	4	
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	18	7	7	4
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	4	
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	4	
EX	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4

Tabela1:Fonte:<https://blog.sage.com.br/wp-content/uploads/2017/04/tabela-icms-2017-atualizada3.jpg?x36699> acesso em 21 out. 2017.

Transpondo o raciocínio acima desenvolvido para o objeto da presente pesquisa, qual seja, as operações relativas à aquisição de insumos para produção e posterior venda de açúcar numa empresa sucroalcooleira, pode-se verificar, conforme artigo 20, inciso I, do RCTE-GO, que a alíquota incidente será de 17%, percentual básico a ser utilizado para a aquisição da matéria prima, quando não houver outro estabelecido na legislação. Eis o teor do dispositivo legal:

Art. 20. As alíquotas do imposto são (Lei nº 11.651/91, art. 27):
 I - 17% (dezessete por cento), na operação e prestações internas, observado o disposto no § 1º;

Por outro lado, no que concerne à saída do açúcar do estabelecimento empresarial para a comercialização ao consumidor final, incidirá o percentual de 12%, alíquota esta reduzida, tendo em vista a essencialidade do produto para o ser humano, conforme narrado anteriormente. Esse percentual vem previsto no artigo 20, paragrafo primeiro, inciso II, alínea a), item 1, conforme o RCTE-GO:

Art. 20. As alíquotas do imposto são (Lei nº 11.651/91, art. 27):

§ 1º Nas seguintes situações específicas, as alíquotas do imposto são:

II - 12% (doze por cento):

a) na operação interna com os seguintes produtos:

[...]

1. açúcar; arroz; café; farinhas de mandioca, de milho e de trigo; feijão; fubá; iogurte; macarrão; margarina vegetal; manteiga de leite; milho; óleo vegetal comestível, exceto de oliva; queijo, inclusive requeijão; rapadura; sal iodado e vinagre;

Desse modo, estabelecidas as balizas norteadoras do primeiro ponto relevante da pesquisa em foco, qual seja o detalhamento e sistemática do ICMS, com o respectivo fato gerador, a fixação das suas alíquotas, assim como a competência tributária dos entes federativos, cumpre analisar, doravante, a implicação do princípio da não cumulatividade, que rege o tributo em tela, no que concerne ao aproveitamento de crédito.

Nesse contexto, adiante será detalhado acerca do aproveitamento de crédito, entendido este como o direito que a empresa compradora possui de recuperar aquele valor dispendido com o pagamento do ICMS, o qual está embutido na mercadoria e destacado na nota fiscal.

1.2 - O aproveitamento do crédito ICMS – Reflexo da Não Cumulatividade: Aspectos relevantes.

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), consoante narrado anteriormente, é de caráter não cumulativo, conforme expressa previsão inserta no art. 155, II e §2º, I da CF/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;

[...]

§ 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;

No mesmo sentido, encontra disciplinada a temática da não cumulatividade do ICMS no artigo 19 da lei Complementar 87/96, cujo advento veio

à lume já em consonância com o texto da Constituição Federal de 1988. Importa conferir, a título meramente ilustrativo, a literalidade do dispositivo mencionado:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Com efeito, merece destaque a normatividade preconizada pelo parágrafo primeiro do artigo 20 da Lei Complementar 87/96, o qual trata da proibição da tomada de créditos em operações antecedidas e também das sucedidas por outras que sejam isentas ou não tributadas, reiterando a sistemática prevista na Constituição Federal.

Ademais, determinando a incidência de forma não cumulativa, ou seja, sem que houvesse a incidência do imposto reiteradas vezes, em virtude das sucessivas etapas econômicas de circulação econômica de mercadorias ou prestação de serviços, assim estabelece os dispositivos abaixo transcritos do mesmo estatuto normativo:

Art. 20 [...]

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

Além disso, argumenta Mathias (2015) que o mesmo dispositivo legal aduz que os ingressos de mercadorias ou serviços, sejam eles simbólicos ou destinados ao ativo fixo ou ao consumo, também resultam no direito de creditar, pela sistemática dos abatimentos. A título ilustrativo, vale conferir o dispositivo abaixo com o seguinte regramento:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Diante disso, é de fundamental importância trazer à discussão a sistemática da não cumulatividade do ICMS, principalmente acerca dos aspectos práticos gerados por tal princípio no âmbito da dinâmica contábil da atividade empresarial. Nesse sentido, destaca Mathias (2015, p. 318),

Pela técnica da não cumulatividade, os valores destacados nas notas fiscais de entrada são lançados no livro de registro de apuração do imposto e procede-se ao desconto desses valores do valor calculado sobre as saídas do mês competência e, então, por meio dessa compensação escritural, encontra-se o valor a ser recolhido em cada mês.

Nesse mesmo conduto argumentativo, sinaliza Holanda *et al.* (2016, p. 274) ao dissertar sobre referida técnica de tributação e seus efeitos decorrentes da sistemática em comentário:

[...] induz sobre o ponto de vista econômico, uma técnica de tributação do valor agregado por meio da qual o imposto devido numa etapa do processo de produção poderá ser apropriado pelo contribuinte adquirente e compensado com o imposto devido, pelo mesmo contribuinte, na etapa seguinte da cadeia, evitando, assim, que nas diferentes etapas da cadeia produtiva haja a incidência/cobrança de imposto sobre imposto, produzindo aquele efeito indesejado conhecido como “incidência e, cascata”.

A esse respeito, elucidativas, a propósito, as argumentações articuladas por Oliveira *et al* (2015, p. 69) para quem,

Temos então que toda entrada, independentemente da sua destinação [seja de bens de uso e consumo (suspenso temporariamente o direito de crédito) ou matérias primas, ou ainda de bens destinados ao ativo permanente], havendo destaque do ICMS, gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal, que deverá ser compensado nas operações de saídas posteriores.

Relata Holanda (2016) que a geração do crédito acumulado guarda certa relação com o fato gerador do ICMS, na medida em que ambos têm como hipótese de incidência a realização de saída de mercadoria do estabelecimento. Contudo, adverte o autor em tela que o crédito acumulado possui uma sutil diferença consistente no fato de que,

[...] a geração do crédito acumulado se dá em operações/prestações de saída de mercadorias/serviços nas quais os custos relativos ao imposto devido na etapa anterior não poderão ser “recuperados” pelo contribuinte pela via ordinária da “compensação”, dada a desoneração, total ou parcial, da operação de saída (HOLANDA *et al.*, 279)

Nesse sentido, buscando delimitar um conceito de crédito acumulado, sustenta Holanda *et al.* (2016, p. 280) que o mesmo pode ser entendido como sendo “[...] parcela do crédito apropriado na entrada que efetivamente compôs o custo de mercadoria cuja saída estava total ou parcialmente desonerada (imune, isenta, diferida ou por alíquotas inferiores as da entrada)”.

Assim, é possível admitir, consoante as argumentações tecidas pelo referido autor, que o crédito tributário aqui tratado, guarda íntima sintonia com a ideia de custo da mercadoria, uma vez que esta restará desonerada ao sair, especificamente no que tange ao montante relativo ao imposto devido na etapa anterior da operação e que foi objeto de escrituração, no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte.

Sublinha Oliveira *et al.* (2015), primando pela técnica conceitual, ser imprescindível tecer breves notas acerca de algumas definições pertinentes para a devida compreensão da temática em tela. Nessa perspectiva, pondera o autor que se deve entender por imposto devido, aquele resultante da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo de cada operação ou prestação sujeita à incidência do tributo. Por sua vez, pode-se tomar como imposto anteriormente cobrado o importo destacado no documento fiscal objeto da compra realizada. Por fim, o documento fiscal hábil é aquele que atende todos os requisitos da legislação de regência, devendo ser emitido por contribuinte regularmente inscrito.

Importante destacar, outrossim, que para fins de apropriação do crédito gerado pelo ICMS, aduz Oliveira *et al.* (2015) que escrituração efetuada deve levar em consideração o valor nominal da exação paga. Em outras palavras, deve ser aquele valor que vem destacado no documento fiscal, dado que não se pode atualizar o referido valor para efeitos de apropriação do tributo em comento.

Destarte, à luz dos ensinamentos expostos, é coerente admitir que a empresa adquirente/contribuinte do produto ou serviço tributado pelo ICMS irá se compensar pelo que for devido em cada operação de venda com valor que for cobrado anteriormente, seja pelo mesmo ou outro Estado em que a compra foi

efetivada. Isso decorre do seu direito de creditar-se, que nada mais é do que, uma técnica por meio da qual o adquirente de bens e serviços e também contribuinte do ICMS tem de se compensar do valor despendido com o pagamento do imposto nas operações e saídas anteriores.

1.3 – A operação do ICMS em uma empresa de Sucroalcooleira

Conforme foi analisado nos tópicos anteriores a respeito da não cumulatividade do ICMS, pôde-se perceber que o contribuinte é titular do direito de se compensar do que for devido em cada operação com o imposto cobrado anteriormente nas operações dentro do Estado ou provenientes de outros Estados-membros.

Assim, destacar-se-á no presente tópico a aplicação prática do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS, levando-se em conta, a título de exemplo, o contexto de uma empresa sucroalcooleira instalada no Estado de Goiás. Cumpre advertir que no exemplo a ser analisado os valores empregados serão meramente simbólicos. Além disso, as alíquotas utilizadas a título de tributação do ICMS são aquelas previstas no RCTE e já devidamente analisadas em passagens anteriores.

Ressalte-se ainda que será destinado especial enfoque no que tange à temática relativa ao aproveitamento de crédito dos insumos adquiridos para a fabricação do açúcar, ocasião em que o estabelecimento empresarial poderá compensar do valor pago pelo imposto quando da entrada da matéria prima no momento da sua saída, na hipótese de a mesma ser tributada.

Ao tratar da contabilização do ICMS, Oliveira (2014) estabelece que esta pode ser entendida como a sistemática por meio da qual o estabelecimento contribuinte realizará o registro das operações efetivadas sob essa dinâmica. Aponta o referido autor que, ao adquirir uma mercadoria, para se calcular os custos dos bens adquiridos e sua consequente contabilização, deve-se excluir o valor do ICMS destacado na nota fiscal de compras. Feito isso, possível será o registro do bem em conta do ativo da empresa, não pelo seu valor bruto, mas sim pelo seu valor líquido abatido o valor do ICMS.

Assim, inicialmente, convém ilustrar o funcionamento da sistemática da entrada dos insumos para a fabricação do açúcar no estabelecimento empresarial. Para tanto, valendo-se de uma dada matéria prima, qual seja, o enxofre, para a

produção do produto acima citado, cujo montante registrado em nota fiscal para a aquisição é de R\$ 1.000,00 e, considerando que a alíquota de ICMS cobrada pelo Estado de Goiás é de 17%. Diante disso, a empresa será titular de um crédito a recuperar, em termos de ICMS, no montante de R\$ 170,00.

Ao emitir a nota fiscal relativa a uma compra de R\$ 2.000,00 de açúcar, será destacado uma alíquota de 12% conforme estabelece o RCTE. Todavia, considerando que a mercadoria referida compõe a cesta básica, além de ser regida, conforme narrado, pelo princípio da essencialidade do produto, o mesmo atrairá a incidência de um benefício fiscal. Nesse sentido, oportunas as palavras de Mathias (2015*apud* BETINA, 2015, p. 145) o qual descreve com precisão o conceito de benefício fiscal com a seguinte dicção:

Os incentivos e benefícios fiscais são medidas excepcionais que favorecem determinados sujeitos passivos da relação jurídica tributária exonerando-os integral ou parcialmente do dever de pagar tributos, o que se dá em algumas hipóteses, por razões de política fiscal e em outras em observância ao princípio da capacidade contributiva.

Tal benefício tem como fundamento, a redução do ônus tributário, ou seja, funciona como uma espécie de isenção, já que haverá a dispensa legal sobre parcela do imposto devido. Sua previsão encontra-se no art. 8º, inciso XXXIII, do anexo IX do RCTE. Com base nesse dispositivo, reduzira a base de cálculo em 58,33 em se tratando de açúcar, que cairá ao percentual de 7%, conforme se verifica:

Art. 8º A base de cálculo do ICMS é reduzida:
XXXIII - de tal forma que resulte a aplicação sobre o valor da operação do equivalente ao percentual de 7% (sete por cento) na operação interna com açúcar, arroz, café [...];

Assim, retomando ao exemplo citado, ao aplicar o percentual acima especificado sobre o valor da mercadoria na saída, será encontrado o valor de R\$ 140,00. Portanto, conforme outrora explicitado, o estabelecimento empresarial ao adquirir a matéria prima para produzir a mercadoria irá creditar-se nas ulteriores operações.

Em sendo assim, considerando que o valor pago de ICMS ao adquirir a matéria prima foi de R\$ 170,00, desse montante, será subtraído, o valor a título de ICMS por ocasião da operação seguinte, que no presente caso, foi de R\$ 140,00.

Desse modo, realizados os devidos cálculos entre o valor do ICMS na compra da matéria prima e o resultante da venda pelo preço fixado, chegar-se-á ao valor de R\$ 30,00 a pagar ao governo ao final do período.

Diante do exposto, é plausível perceber que em razão do beneplácito decorrente do princípio da não cumulatividade, o qual garante o direito de creditar-se ao contribuinte do ICMS, não haverá a geração do efeito cascata ou o fenômeno da bitributação. Isso é possível pelo fato de que nas eventuais operações futuras realizadas pela empresa contribuinte, será deduzido do montante pago de ICMS na entrada da matéria prima, o valor do mesmo tributo nas operações posteriores, restando ao contribuinte recolher apenas a diferença, o que garante que o mesmo não pague a mesma exação em duplicidade.

Conclusão

Diante de todo o panorama teórico até aqui narrado, é possível concluir que, o ICMS– Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, sobressai-se como um dos impostos mais relevantes da atualidade. Isso se deve pelo fato de tal tributo ocupar, no cenário brasileiro, uma das principais fontes de arrecadação de receita tributária.

Diante disso, conforme restou devidamente analisado, uma de suas benesses decorre da circunstância de seu caráter não cumulativo, por meio do qual o contribuinte, passa a recuperá-lo em suas compras para fins de revenda, aproveitando-se do seu crédito.

Sobreleva destacar, por conseguinte, que por meio de tal faceta do referido tributo, evita-se o imposto em cascata, vale dizer, o contribuinte não pagará o imposto em duplicidade ao governo, já que é detentor do direito de creditar-se nas operações posteriores, fato este que guarda perfeita harmonia com a legislação de regência.

Em análise do trabalho em questão, pôde-se perceber que em uma empresa de grande porte como a sucroalcooleira, a incidência do ICMS, em função do princípio da não cumulatividade e, por consequência, do direito de creditar, cujo titular é a empresa em questão, será de total relevância prática. Diga-se isso pelo fato de que, ao analisar os dados em comento, percebe-se que ao comprar um

determinado insumo para a produção do açúcar, o estabelecimento empresarial credita do ICMS, e ao vendê-lo pagará aquela contribuição novamente, caso seja devedor, tão somente em relação à diferença entre o que foi pago na primeira operação e o que restou para recolher na operação seguinte.

Essa é uma boa forma de evitar os gastos excessivos com o pagamento de impostos ao governo, a ponto de caracterizar a bitributação, fato este repugnado pela legislação brasileira, em se tratando de ICMS, já que o mesmo é orientado pelo princípio da não cumulatividade.

Além disso, conforme restou evidenciado para fins de desenvolvimento teórico da presente pesquisa, o açúcar, por ser um produto de essencialidade ao ser humano, possibilita-se que o mesmo seja detentor de uma alíquota baixa, além de uma base de cálculo reduzida, o que garante que referido produto chegue ao consumidor final com um custo mais baixo.

Por todos esses argumentos, portanto, conclui-se que o tributo em comento, qual seja, o ICMS, sendo regido pelo princípio da não cumulatividade, é de suma importância não só para o contribuinte, mas também para o consumidor final, levando em conta que a empresa não pagará uma taxa elevada do imposto, e o contribuinte também não será afetado em consequência disso.

Referências Bibliográficas

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 30 set. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em 30 set. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**: Ideal para concursos públicos. 8º ed. São Paulo: Editora Atlas, 2016.

MATHIAS, Bruno Queiroz *et al.* **Temas Atuais do ICMS**: Teoria e prática. 1º ed. São Paulo: Editora Sage, 2015.

OLIVEIRA, Luís Martins de *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária**: Textos e testes com as respostas. 14º ed. São Paulo: Editora Atlas, 2015.

FABRETTI, Lúdio Camargo; FABRETTI, Dilene, Ramos. **Direito Tributário**: para cursos de administração e ciências contábeis. 10° ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

HOLANDA, Flavia *et al.* **Recuperação de Créditos Tributários**. 2° ed. São Paulo: Editora IOB Sage, 2016.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 3° ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

GOIAS. **Decreto N° 4.852, de 29 de Dezembro de 1997**. Disponível em <http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte_ver_40_3_hm/Rcte/RCTE.htm>. Acesso em 14 out. 2017.

MARCONI, Marina de Andrade; LOKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 7° ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 10° ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

DEMO, Pedro. **Metodologia do Trabalho Científico**. 1° ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani de. **Metodologia do Trabalho Científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2° ed. Rio Grande do Sul: Editora Universidade Feevale, 2013.