



ASSUNTO: METODOLOGIA DE CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS

EMENTA: ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – METODOLOGIA DE CÁLCULO

1. Nas hipóteses do diferencial de alíquotas (DIFAL) previstas nos incisos XIII e XIV do artigo 3º da Lei 7.000/2001, o responsável pelo pagamento será o estabelecimento do contribuinte que fizer a entrada da mercadoria ou que utilize serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado, ou no Distrito Federal, e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente. Por outro lado, no caso do DIFAL previsto no artigo 3º, XVI, da Lei 7.000/2001, cabe ao remetente ou prestador a responsabilidade pelo recolhimento do imposto. 2. A alíquota e a base de cálculo compõem conjuntamente o critério quantitativo para o cálculo do imposto, sendo grandezas independentes. Com isso, a diminuição da base de cálculo não modifica a alíquota aplicável, tampouco a diminuição da alíquota é capaz de influenciar no valor da base de cálculo, embora a modificação de qualquer dessas grandezas (alíquota e base de cálculo) seja relevante para composição do valor devido pelo tributo.

1. RELATÓRIO

Versam os autos sobre uma dúvida acerca da metodologia de cálculo do diferencial de alíquotas (DIFAL).

Relata a Consulente que é uma prestadora de serviços, porém possuiria Inscrição Estadual. Por isso, habitualmente, ela adquiriria algumas mercadorias e produtos de fornecedores varejistas e atacadistas, sendo que alguns deles emitiriam as notas fiscais com alíquota reduzida e outros com alíquota cheia. Essa situação estaria ocorrendo tanto com os fornecedores de dentro de Estado quanto os de fora.

Diante disso, foram formulados os seguintes questionamentos:

a) Considerando a nossa rotina de compras (compras estas exclusivamente para uso e consumo), qual procedimento deve ser seguido em relação ao diferencial de alíquota ao adquirir estes produtos de fornecedores atacadistas e varejistas, onde a nota fiscal vem com a base de cálculo reduzida?

b) Em qual situação devemos pagar esta diferença e em qual situação quem paga é o fornecedor?



É o relatório.

2. APRECIÇÃO

1. Preliminarmente, constata-se que não foram preenchidos os requisitos dos artigos 842 e 845 do RICMS/ES, aprovado pelo Decreto nº 1.090-R, de 25/10/2002, motivo pelo qual a presente consulta tem caráter informativo.

2. Isso porque o artigo 845, I, do RICMS/ES exige a qualificação do consulente, com o nome, endereço e inscrições, no CPF ou no CNPJ, e inscrição estadual, se contribuinte deste Estado. No caso em tela, há apenas um documento assinado por Maurílio Correa Santana, sem as informações exigidas, nem documentação comprobatória da identidade do suposto assinante.

3. Ademais, a dúvida é demasiadamente genérica, não sendo apontada de forma precisa a matéria de fato e de direito, objeto da dúvida, haja vista que inexistem uma exposição completa e exata da hipótese consultada, com a indicação da data do fato gerador da obrigação principal ou acessória. Isso prejudica qualquer análise que se faça a respeito, afinal, atacadistas e varejistas podem possuir diversos benefícios fiscais (por exemplo COMPETE/ES, INVEST/ES, FUNDAP) capazes de influenciar no valor devido a título de diferencial de alíquotas.

4. Desse modo, a presente Consulta vai se limitar a delinear os aspectos gerais da questão envolvendo a cobrança do diferencial de alíquotas, mais precisamente a metodologia de cálculo e os sujeitos responsáveis pelo recolhimento do imposto, sem investigar casos especiais, que devem ser objeto de estudos próprios.

5. Antes de adentrar no tema, contudo, é importante anotar que a base de cálculo e a alíquota são as grandezas responsáveis por determinar o valor da prestação pecuniária decorrente da obrigação tributária.

6. Nesse cenário, a base de cálculo destina-se, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserido no núcleo do fato jurídico, destacando-se, nesse ínterim, a sua função mensuradora, medindo as proporções



reais do fato, na qual, por meio de um critério factual, normalmente representado por um valor pecuniário (no caso do ICMS usualmente é o valor da operação ou do serviço), determina-se a amplitude sobre a qual age a alíquota para informar o valor total devido.

7. Já a alíquota, nos dizeres de Regina Helena Costa, é “uma fração da base de cálculo que, conjugada a esta, conduz à determinação do quantum objeto da prestação tributária¹”, tendo uma função de calibragem do valor a ser recolhido, delimitando a fronteira entre um tributo insuficiente e confiscatório.

8. Portanto, são grandezas diferentes, independentes, que, em conjunto, compõem o critério quantitativo para o cálculo do imposto. Fixados tais pressupostos,

9. Fixados tais pressupostos, observa-se que o diferencial de alíquota está previsto no artigo 155, §2º, VII, da Constituição Federal, cujo texto determina:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL

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: (...) 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;

10. Já na legislação capixaba, existe a seguinte previsão:

LEI 7.000/2001

Art. 2.º O imposto incide sobre: (...) § 1.º O imposto incide também sobre: (...) IV - **a entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria**, oriunda de outro Estado ou do Distrito Federal, destinada a consumo ou a ativo fixo;

Art. 3.º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...) XIII - **da entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria**, oriunda de outro Estado, ou do Distrito Federal, destinada a consumo ou a ativo fixo; XIV - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado, ou no Distrito Federal, e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente. (...) XVI - da realização de operações e prestações iniciadas em outra unidade da Federação, que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, observado o disposto no § 8.º deste artigo (...) §

¹ COSTA, Regina Helena. Imposto de renda e capacidade contributiva. **Revista CEJ**, Brasília, n. 22, p. 25-30, jul./set. 2003, p. 27.



8.º Na hipótese do inciso XVI do caput deste artigo, caberá ao remetente ou prestador a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna deste Estado e a alíquota interestadual aplicável nas operações ou prestações destinadas a este Estado. (...)

Art. 11. A base de cálculo do imposto é: (...) IX - nas hipóteses dos incisos XIII e XIV do art. 3.º, o valor da operação ou da prestação no Estado de origem. (...) § 3.º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto (GRIFO NOSSO)

11. Destarte, a partir da leitura dos dispositivos, verifica-se que nas hipóteses do diferencial de alíquotas (DIFAL) previstas nos incisos XIII e XIV do artigo 3º da Lei 7.000/2001, o responsável pelo pagamento será o estabelecimento do contribuinte que fizer a entrada da mercadoria ou que utilize serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado, ou no Distrito Federal, e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente. Por outro lado, no caso do DIFAL previsto no artigo 3º, XVI, da Lei 7.000/2001, cabe ao remetente ou prestador a responsabilidade pelo recolhimento do imposto.

12. No que diz respeito à metodologia de cálculo do diferencial de alíquota nos casos de benefícios fiscais de redução da base de cálculo, é fundamental verificar o disposto no Convênio ICMS 153/2015, cujo texto dispõe:

CONVÊNIO ICMS 153, 11 DE DEZEMBRO DE 2015

Dispõe sobre a aplicação dos benefícios fiscais da isenção de ICMS e da redução da base de cálculo de ICMS autorizados por meio de convênios ICMS às operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

Cláusula primeira Os benefícios fiscais da redução da base de cálculo ou de isenção do ICMS, autorizados por meio de convênios ICMS com base na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, implementados nas respectivas unidades federadas de origem ou de destino serão considerados no cálculo do valor do ICMS devido, correspondente à diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna da unidade federada de destino da localização do consumidor final não contribuinte do ICMS.

§ 1º No cálculo do valor do ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas interestadual e interna de que trata o caput **será considerado o benefício fiscal de redução da base de cálculo de ICMS** ou de isenção de ICMS concedido na operação ou prestação interna, sem prejuízo da aplicação da alíquota interna prevista na legislação da unidade federada de destino.

§ 2º É devido à unidade federada de destino o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual estabelecida pelo Senado Federal para a respectiva



operação ou prestação, ainda que a unidade federada de origem tenha concedido redução da base de cálculo do imposto ou isenção na operação interestadual.

Cláusula segunda Este convênio entra em vigor na data da sua publicação no diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir do dia 1^a de janeiro de 2016.

(grifo nosso)

14. Nesse cenário, trata-se, basicamente, de uma regra relacionada à alíquota aplicável por cada ente federativo no caso de operações interestaduais, não tendo qualquer relação com a base de cálculo. Em outras palavras, quando uma legislação estadual contém uma previsão de redução da base de cálculo para uma mercadoria, o alcance territorial limita-se às fronteiras desse estado, reduzindo seu valor a ser recebido, sem, contudo, modificar a regra do diferencial de alíquotas prevista no texto constitucional.

15. Reitere-se, em suma, que alíquota e base de cálculo, compõem conjuntamente o critério quantitativo para o cálculo do imposto, sendo grandezas independentes. Destarte, a diminuição da alíquota não interfere na base de cálculo, embora a modificação de qualquer desses valores seja relevante para composição do valor devido. A utilização de expressões do tipo “redução da base de cálculo de forma que a carga tributária efetiva seja de 7% ” apenas influencia na determinação do quantum a ser diminuído na base de cálculo, sem qualquer interferência na alíquota.

16. Alguns exemplos ajudam a elucidar o pensamento defendido neste parecer. Primeiramente, suponha que uma empresa A do Estado da Bahia venda uma mercadoria no valor de R\$ 100,00 (cem reais) para um consumidor final do Estado do Espírito Santo. Tal mercadoria não possui nenhum tipo de benefício fiscal em nenhum dos estados e é tributado com uma alíquota de 17% no Espírito Santo. Sendo assim, o valor a ser recolhido para o Estado baiano é de R\$ 12,00 (doze reais) – alíquota interestadual. Para o Espírito Santo, o valor devido é de R\$ 5,00 (cinco reais), diferença entre alíquota interna do ES e a alíquota interestadual.

17. Numa segunda situação, pode-se imaginar uma venda de mercadoria no valor de R\$ 100,00 (cem reais) do Estado da Bahia para consumidor final do Estado do Espírito Santo. Tal mercadoria não possui nenhum tipo de benefício fiscal em



nenhum dos estados e é tributado com uma alíquota de 12% no Espírito Santo (adubo, por exemplo – art. 20, II, “f”, da Lei 7.000/2001). Sendo assim, o valor a ser recolhido para o Estado da Bahia é de R\$ 12,00 (doze reais) – alíquota interestadual. Não há recolhimentos para o estado capixaba, considerando que a diferença entre alíquota interna do ES e a alíquota interestadual é zero.

18. Por fim, numa terceira situação, pode-se supor uma venda de mercadoria no valor de R\$ 100,00 (cem reais) do Estado da Bahia para consumidor final do Estado do Espírito Santo. Tal mercadoria, tributada com uma alíquota de 17% no Espírito Santo, possui uma redução da base de cálculo de forma que a carga tributária efetiva seja de 7% para o estado capixaba. Sendo assim, o valor a ser recolhido para o Estado da Bahia é de R\$ 12,00 (doze reais) – alíquota interestadual. Para o Espírito Santo, como há uma redução na base de cálculo, não se utiliza a base de R\$ 100,00 (cem reais), mas a de R\$ 41,20 (quarenta e um reais e vinte centavos), ou seja, há uma redução de aproximadamente 58,8% (7/17), onde incide a alíquota de cinco por cento (diferença entre alíquota interna do ES e a alíquota interestadual), totalizando um valor devido de R\$ 2,06 (dois reais e seis centavos) pela operação. Esse é o raciocínio geral para aplicação de diferencial de alíquota nas situações envolvendo de redução da base de cálculo.

3. INTERPRETAÇÃO

Ante o exposto, nas hipóteses do diferencial de alíquotas (DIFAL) previstas nos incisos XIII e XIV do artigo 3º da Lei 7.000/2001, o responsável pelo pagamento será o estabelecimento do contribuinte que fizer a entrada da mercadoria ou que utilize serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado, ou no Distrito Federal, e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente. Por outro lado, no caso do DIFAL previsto no artigo 3º, XVI, da Lei 7.000/2001, cabe ao remetente ou prestador a responsabilidade pelo recolhimento do imposto.

Ademais, a alíquota e a base de cálculo compõem conjuntamente o critério quantitativo para o cálculo do imposto, sendo grandezas independentes. Com isso, a diminuição da base de cálculo não modifica a alíquota aplicável, tampouco a



diminuição da alíquota é capaz de influenciar no valor da base de cálculo, embora a modificação de qualquer dessas grandezas (alíquota e base de cálculo) seja relevante para composição do valor devido pelo tributo.

4. RESPOSTAS

Passamos a responder os questionamentos formulados:

a) Considerando a nossa rotina de compras (compras estas exclusivamente para uso e consumo), qual procedimento deve ser seguido em relação ao diferencial de alíquota ao adquirir estes produtos de fornecedores atacadistas e varejistas, onde a nota fiscal vem com a base de cálculo reduzida?

RESPOSTA: Nos casos em que a Consulente seja a devedora do imposto, que tenha sido calculado corretamente (a metodologia de cálculo a ser seguida consta no Convênio 153/2015 e explanada na Apreciação do presente Parecer), não existe um procedimento especial a ser adotado pelo estabelecimento, que deve escriturar o documento e cumprir com as demais obrigações acessórias previstas na legislação. Por outro lado, quando a Consulente for devedora do imposto e verificar uma incorreção no cálculo do tributo, o procedimento mais adequado seria a não efetivação da operação (evento “operação não realizada”), a fim de que outro documento fosse emitido com o valor correto da base de cálculo, haja vista que o documento original continha dados incorretos.

b) Em qual situação devemos pagar esta diferença e em qual situação quem paga é o fornecedor?

RESPOSTA: Nas hipóteses do diferencial de alíquotas (DIFAL) previstas nos incisos XIII e XIV do artigo 3º da Lei 7.000/2001, o responsável pelo pagamento será o estabelecimento do contribuinte que fizer a entrada da mercadoria ou que utilize serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado, ou no Distrito Federal, e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente. Por outro lado, no caso do DIFAL previsto no artigo 3º, XVI, da Lei 7.000/2001, cabe ao remetente ou prestador a responsabilidade pelo recolhimento do imposto.



Vitória/ES, 28 de fevereiro de 2022.

(Documento assinado digitalmente)

ALLAN DIAS LACERDA
Auditor Fiscal da Receita Estadual

De acordo

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE DE CASTRO PEREIRA
Supervisor de orientação e estudos tributários – SUJUP/GETRI

(documento assinado digitalmente)

HUDSON DE SOUZA CARVALHO
Gerente Tributário

