

Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Subsecretaria de Estado de Receita

Assunto:	: Cálculo do diferencial de alíquotas quando da remessa de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária para uso, consumo ou ativo imobilizado de contribuinte fluminense. deve ser observado o disposto na cláusula décima segunda do Convênio ICMS 142/18. Consulta nº 065/2019
----------	---

RELATÓRIO

A empresa consulente vem solicitar o **entendimento desta Superintendência de Tributação acerca do cálculo do diferencial de alíquotas quando da remessa de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária para uso, consumo ou ativo imobilizado de contribuinte fluminense.**

O processo encontra-se instruído com cópias digitalizadas que comprovam a habilitação do signatário da inicial para peticionar em nome da empresa (documentos 0521333, 0521334 e 0521335). A documentação referente ao pagamento da TSE está no documento 0521336.

O processo foi formalizado no DAC, e encaminhado à AFE 03 – Energia Elétrica e Telecomunicações, que informou (documento 0826485):

“Considerando que:

1. *Consta comprovante de pagamento da taxa disposta no item 5, do Anexo I, da Portaria SUAR 24/2018, atendendo ao requisito formal presente no art. 151, do Decreto nº 2.473/79;*
2. *O consulente não consta como contribuinte do Estado do Rio de Janeiro não constando nos Sistemas da Sefaz sequer histórico de procedimentos fiscais em face do consulente, atendendo ao requisito formal do art. 165, I do Decreto nº 2.473/79.*

Entendo, assim, que estariam esgotadas as verificações preliminares formais cabíveis a esta Auditoria-Fiscal, devendo o presente processo ser encaminhado à apreciação da Superintendência de Tributação”.

Em seguida, o processo foi remetido a esta Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias, solicitando análise da consulta formulada.

A consulente alega, em síntese, que:

“i) vem solicitar esclarecimentos desta Superintendência Estadual de Tributação acerca do cálculo do ICMS a ser retido, de acordo com o regime de substituição tributária, por parte de remetente de outra UF, em operações com materiais elétricos destinadas a consumidores finais do Rio de Janeiro;

ii) Temos como clientes em potencial algumas concessionárias de energia estabelecida no Estado do Rio de Janeiro, como por exemplo a LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE, AMPLA ENERGIA E SERVICOS S.A. entre outras, que tem como atividade principal Distribuição de energia elétrica, CNAE: 35.14-0-00;

iii) Ocorre que a partir de 01 de janeiro de 2019 entrou em vigor o CONVÊNIO ICMS 142/18, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2018 conforme sua Cláusula trigésima quinta: (Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2019), onde determina em sua cláusula décima segunda a fórmula de cálculo do DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, demonstrando que o cálculo deverá ser feito através da base dupla. Porém a EC 87/2015 estabelece um cálculo de base simples, deixando os contribuintes na dúvida de como calcular corretamente o valor do DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA para o estado do Rio de Janeiro.”.

ISTO POSTO, CONSULTA:

1. A cláusula 12 do convênio 142/2018 prevê base de cálculo com o próprio DIFAL incluído, ou seja, uma base dupla. Ocorre que a EC 87/2015 estabelece uma base de cálculo simples. Diante disso, como devo fazer o cálculo?
 - a. Com base no Convênio, que é autoaplicável, e determina a base dupla?
 - b. Ou com base na EC 87/2015 que determina a base simples?

ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, considerando que a consultante não possui cadastro no CAD-ICMS deste Estado, é importante esclarecer que **é obrigatória a inscrição, no Cadastro de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, do estabelecimento remetente, localizado em Unidade Federada signatária de Protocolo ou Convênio, que lhe atribua a responsabilidade pela retenção e o pagamento do ICMS relativo às operações subsequentes**, nos termos do disposto no artigo 21 do Livro II do RICMS-RJ/00, *in verbis*:

Art. 21. O sujeito passivo por substituição localizado em outra unidade da Federação **deve** providenciar sua inscrição no CADERJ, nos termos da legislação específica.

(...)

(sem grifo no original)

Superado este ponto, verifica-se que a dúvida constante da petição inicial diz respeito a operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária **entre contribuintes do ICMS**, destinadas a **uso, consumo ou ativo imobilizado** do destinatário.

O diferencial de alíquotas é aplicável na aquisição de mercadoria, por contribuinte do ICMS, destinada ao uso, consumo ou ativo fixo do estabelecimento em operação interestadual quando há diferença entre essas alíquotas, ainda que a mercadoria seja adquirida de contribuinte optante pelo Simples Nacional.

Consiste, conforme o próprio nome descreve, na diferença entre a alíquota interna (artigo 14 da Lei 2.657/96), acrescida do FECPT^[1] instituído pela Lei n.º 4056/02 e alterações posteriores, e a interestadual (12% ou 4%, conforme o caso) utilizadas na operação.

Em relação à base de cálculo, esta corresponderá ao preço efetivamente praticado na operação, incluídas as parcelas relativas a frete, seguro, impostos e demais encargos, quando não incluídos naquele preço.

Ao contrário do que alega a consultante ao mencionar a Emenda Constitucional nº 87/2015, a Constituição Federal de 1988 estabelece que o cálculo do ICMS é “por dentro”, isto é, o próprio montante do imposto a integra, conforme determina o art. 155, II, §2º, XII, “i” da Carta Maior, vejamos:

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:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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.

(sem grifo no original)

Neste sentido, assim regulamentou a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96) no §1º de seu artigo 13, a seguir transcrito:

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

(...)

§ 1º **Integra a base de cálculo do imposto**, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - **o montante do próprio imposto**, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

(...)

(sem grifo no original)

Além dos dispositivos supra, tal disposição também encontra amparo na legislação estadual, conforme dispõe o artigo 5º da Lei nº 2657/96:

Art. 5º Integra a base do cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V, do artigo 4º:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

(...)

Na mesma direção, o Convênio ICMS 142/18 assim disciplina em sua cláusula décima segunda:

Cláusula décima segunda Tratando-se de operação interestadual com bens e mercadorias submetidos ao regime de substituição tributária, destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, a base de cálculo do imposto devido será o valor da operação interestadual

adicionado do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual.

O mencionado dispositivo estabelece o chamado "cálculo por dentro" para determinação do ICMS devido em operação interestadual com bens e mercadorias submetidos ao regime de substituição tributária, destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado.

Além disso, é importante destacar que o cálculo do diferencial de alíquotas deve ser equivalente tanto para o contribuinte substituto localizado em outra Unidade Federada, quanto para o adquirente fluminense, de forma que o imposto a ser recolhido independa da aplicabilidade ou não do regime de substituição tributária.

Há que se mencionar, ainda, ser necessário que o cálculo do diferencial de alíquotas proporcione isonomia entre operações internas e interestaduais, de forma a equalizar a incidência do imposto nas distintas operações, tendo em vista a diferente carga tributária entre operações internas e interestaduais.

Em razão da legislação mencionada e dos argumentos expostos, o imposto relativo ao diferencial de alíquotas deve ser calculado mediante a aplicação da seguinte fórmula: "**ICMS ST DIFAL** = $[(V\ oper - ICMS\ origem) / (1 - ALQ\ interna)] \times ALQ\ interna - (V\ oper \times ALQ\ interestadual)$ ", onde:

- a) "**ICMS ST DIFAL**" é o valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual;
- b) "**V oper**" é o valor da operação interestadual, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros;
- c) "**ICMS origem**" é o valor do imposto correspondente à operação interestadual, destacado no documento fiscal de aquisição;
- d) "**ALQ interna**" é a alíquota interna estabelecida na unidade federada de destino para as operações com o bem e a mercadoria a consumidor final;
- e) "**ALQ interestadual**" é a alíquota estabelecida pelo Senado Federal para a operação.

Vejamos uma situação exemplificativa a seguir para demonstrar esta equalização entre uma operação interna e uma interestadual com mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo permanente:

Conforme pode ser visualizado na figura anterior, nesta situação hipotética estipulamos o valor de R\$80,00 como preço da mercadoria antes da inclusão do ICMS em sua composição (partindo da premissa que as Empresas "B" e "C" têm o mesmo custo de produção e mesmas margens de lucro), tanto para um produto produzido no Estado do Rio de Janeiro pela Empresa "C", quanto para aquele produzido fora deste Estado, pela Empresa "B".

Como as alíquotas interna e interestadual são diferentes, 20% e 12%, respectivamente, o preço final de venda dos produtos são distintos, quais sejam: a Empresa "C" pratica o preço de R\$ 100,00,

enquanto a Empresa “B” vende por R\$90,91, tendo em vista que o ICMS compõe a sua própria base de cálculo. Assim, o ICMS devido na operação de venda da Empresa “C” para a Empresa “A” é de R\$20,00 (20% x R\$100,00). Já na operação interestadual da Empresa “B” para a Empresa “A”, incidirá o ICMS de R\$10,91 (12% x R\$90,91) devido à Unidade Federada de origem, além do diferencial de alíquotas devido ao Estado do Rio de Janeiro.

Repise-se que o diferencial de alíquotas devido nesta operação interestadual, em razão da destinação para uso, consumo ou ativo permanente, tem o intuito de equilibrar a incidência tributária de forma que seja equivalente realizar uma compra dentro ou fora do Estado. Sem a sua existência, ao invés de realizar uma operação interna, valeria mais a pena comprar mercadorias para uso, consumo ou ativo permanente de outros Estados, quando a alíquota interna for superior à interestadual.

Nesta exemplificação, o cálculo do diferencial de alíquotas realizado pela fórmula descrita acima será: **ICMS ST DIFAL** = $[(R\$90,91 - R\$10,91) / (1 - 20\%)] \times 20\% - (R\$90,91 \times 12\%) = \mathbf{R\$9,09}$.

Ao somar o ICMS ST DIFAL encontrado de R\$9,09 com o ICMS devido na operação interestadual pela Empresa “B” de R\$10,91, encontramos o valor total de R\$20,00 de ICMS e um custo total de aquisição da mercadoria pela Empresa “A” de R\$ 100,00 (R\$90,91 + R\$9,09). Já na aquisição do produto proveniente da Empresa “C”, localizada dentro do Estado do Rio de Janeiro, o ICMS total também é de R\$20,00 e o preço final da mercadoria igualmente corresponde a R\$100,00.

Portanto, verifica-se matematicamente que o uso da fórmula descrita nesta resposta de consulta proporciona isonomia entre operações internas e interestaduais, de forma a equalizar a incidência do imposto nas distintas operações, tendo em vista a diferente carga tributária entre operações em questão.

Ademais, em se tratando de mercadoria que esteja sujeita ao regime de substituição tributária, destinada ao ativo imobilizado ou ao uso e consumo do estabelecimento, o ICMS relativo ao diferencial de alíquotas deve ser pago pelo remetente se houver convênio ou protocolo que assim determine. Caso não haja convênio ou protocolo, o contribuinte deverá observar o artigo 4.º da Resolução SEFAZ nº 537/12.

RESPOSTA

Considerando o exposto, o ICMS relativo ao diferencial de alíquotas deve ser calculado mediante a aplicação da seguinte fórmula: "**ICMS ST DIFAL** = $[(V \text{ oper} - \text{ICMS origem}) / (1 - \text{ALQ interna})] \times \text{ALQ interna} - (V \text{ oper} \times \text{ALQ interestadual})$ ", onde:

- a) “**ICMS ST DIFAL**” é o valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna a consumidor final estabelecida na unidade federada de destino para o bem ou a mercadoria e a alíquota interestadual;
- b) “**V oper**” é o valor da operação interestadual, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros;
- c) “**ICMS origem**” é o valor do imposto correspondente à operação interestadual, destacado no documento fiscal de aquisição;

d) “**ALQ interna**” é a alíquota interna estabelecida na unidade federada de destino para as operações com o bem e a mercadoria a consumidor final;

e) “**ALQ interestadual**” é a alíquota estabelecida pelo Senado Federal para a operação.

Fique a consulente ciente de que esta consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária ou seja editada norma superveniente dispendo de forma contrária.

[1] Para o cálculo do FECP consulte a Resolução SEFAZ nº 987/16.

CCJT, em 30 de agosto de 2019.