



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

Assunto: : DIFAL
Legislação : Convênio ICMS 236/21; LC 87/96; Lei 2.657/1996
Consulta : 069/24

1. RELATÓRIO

A empresa, com sede no município de Guarulhos, SP, sem inscrição estadual no Rio de Janeiro, acima identificada, vem solicitar esclarecimentos desta Superintendência acerca do ICMS relativo à diferença de alíquotas interna e interestadual – DIFAL, em operações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado no estado do Rio de Janeiro (DIFAL – NÃO CONTRIBUINTE) e em operações interestaduais destinadas a contribuintes de ICMS fluminenses.

Constam do administrativo: a petição da consulta assinada digitalmente por procurador (76143115), arquivamento na JUCESP da 23^a alteração do contrato social (76143117), procuração (76143121) e documento de identificação do signatário (76143122). Em relação ao pagamento da TSE, consta apenas o comprovante da transação bancária (76143116). Enviado e-mail, em 15/07/24, solicitando a juntada do DARJ/DIP correspondentes. Exigência cumprida no mesmo dia 15/07/24 (78949506), comprovando o pagamento da TSE.

A repartição fiscal AFR 64.12 - Capital, em sua manifestação, despacho 7721724, informa que foram cumpridos os requisitos necessários para a admissibilidade das consultas tributárias.

A consulente, em sua petição, afirma/informa:

Que tem como atividade principal a fabricação de cabines, carrocerias e reboques para caminhões – CNAE 29.30-1/01, listando uma série de outras atividades como secundárias, incluindo atividades industriais, comerciais e prestações de serviços;

Que comercializa, em operações interestaduais destinadas a consumidores finais, contribuintes e não contribuintes do Rio de Janeiro, as seguintes mercadorias com as respectivas NCM:

- i. Semirreboque classificado no código 8716.39.00 da NCM;
- ii. Carroceria – tipo 1 classificada no código 8704.23.10 da NCM; e
- iii. Carroceria – tipo 2, classificada no código 8704.22.10 da NCM;

Que as mercadorias são fabricadas nacionalmente e possuem conteúdo de importação inferior a 40%, razão pela qual aplica, em suas operações destinadas ao Rio de Janeiro, a alíquota interestadual de 12%, prevista nas Resoluções do Senado Federal nº 22/1989 e n.º 13/2002;

Que identificou os seguintes tratamentos tributários nas operações internas realizadas com os produtos comercializados, conforme abaixo reproduzido:

“a) Alíquota nominal de 18% (dezoito por cento) conforme art. 14, I da Lei nº 2.657/1996, acrescido de 2% (dois por cento) a ser destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais (FECP), conforme arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 210/2023 e art. 14-A do Decreto nº 27.427/2000 (RICMS/00-RJ), que resulta numa alíquota total de 20% (vinte por cento).

b) Redução de base de cálculo do ICMS, até 31/12/2024, de forma que a carga tributária efetiva seja de 13% (treze por cento), sendo 12% de alíquota nominal e 1% destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais (FECP), aplicável ao estabelecimento industrial que der saída aos produtos classificados no Capítulo 87 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), conforme o art. 2º, I do Decreto nº 36.451/2004 c/c art. 3º, XII do Decreto nº 45.607/2016. O regime especial será válido até 31/12/2024.

c) Redução de base de cálculo do ICMS de forma que a carga tributária efetiva seja de 13% (treze por cento), sendo 12% de alíquota nominal e 1% destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais (FECP), aplicável ao estabelecimento industrial que der saída aos produtos classificados na posição 87.04 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), conforme o art. 3º do Decreto nº 41.557/2008 c/c art. 3º, XVIII do Decreto nº 45.607/2016. O regime especial será válido até 31/12/2024.”;

Que, em relação ao DIFAL – NÃO CONTRIBUINTE, identificou que deverão ser observadas as disposições do Convênio ICMS nº 236/2021, que determina sua responsabilidade pelo recolhimento do DIFAL, no §1º da Cláusula 1ª, assim como no Inciso II do §2º da LC nº 87/1996. Identificou ainda que a base de cálculo do DIFAL é única para o cálculo do imposto devido aos estados de origem e destino, conforme §1º da Cláusula 2ª do Convênio e Inciso X c/c §7º do artigo 13 da LC, que prevê que deverá ser considerada a alíquota interna do estado de destino para estabelecê-la;

Que o Convênio também prevê, no §5º da Cláusula 2ª, que os benefícios fiscais, de redução de base de cálculo ou de isenção, autorizados por meio de Convênios ICMS, com base na LC nº 24/1975 ou na LC nº 160/2017, deverão ser considerados no cálculo do DIFAL, nos termos do Convênio ICMS nº 153/2015. Apresenta entendimento no sentido de que, em decorrência da previsão contida no Convênio ICMS nº 236/2021, poderia reduzir a base de cálculo do DIFAL devido ao Rio de Janeiro, de modo que a carga tributária corresponda a 13%, conforme previsto no Decreto nº 36.451/2004 c/c Decreto nº 45.607/2016, nas operações realizadas até 31/12/2024. Em sequência apresenta um exemplo de cálculo do DIFAL, devido

ao estado de Sergipe (*sic*), mas mencionando o RJ em algumas linhas, em uma operação hipotética, com resultado igual a zero, conforme abaixo reproduzido:

- *Valor total da Nota Fiscal de venda (sem IPI) = R\$11.363,64*
- *Alíquota interestadual (SP para RJ): 12%*
- *ICMS devido ao estado de origem (destacado na Nota Fiscal) = R\$ 1.363,64*
- *Valor da mercadoria sem ICMS = R\$ 10.000,00*
- *Alíquota interna no estado do RJ: 13% (carga tributária efetiva)*
- $BC\ DIFAL-RJ = R\$ 10.000,00 / (1 - 13\%) = R\$ 11.494,25$
- $ICMS\ Origem\ (DIFAL) = R\$ 11.494,25 \times 12\% = R\$ 1.379,31$
- $ICMS\ Destino\ (DIFAL) = R\$ 11.494,25 \times 12\% = R\$ 1.379,31$
- $ICMS\ DIFAL\ a\ recolher - RJ: R\$ 1.379,31\ (destino) - R\$ 1.379,31\ (origem) = R\$ 0,00$
- $FECP\ a\ recolher: R\$ 11.494,25 \times 1\% = R\$ 114,94$

O valor do DIFAL a ser recolhido será o mesmo caso seja aplicada a diferença de alíquota entre a operação interna e a operação interestadual, tendo em vista ser a base de cálculo única:

- $BC\ DIFAL-SE = R\$ 10.000,00 / (1 - 13\%) = R\$ 11.494,25$
- $Diferença\ Alíq.\ Interna\ e\ Interestadual = 12\% - 12\% = 0\%$
- $Valor\ DIFAL-SE\ a\ recolher = R\$ 12.500,00 \times 0\% = R\$ 0,00;$

Que, em relação ao DIFAL, nas operações com contribuintes de ICMS, a legislação é omissa quanto à adoção de benefícios fiscais aplicáveis às operações internas no estado de destino, para o cálculo do DIFAL. A legislação fluminense determina que a base de cálculo do DIFAL será, na entrada interestadual de mercadoria destinada a consumo ou ativo fixo, o valor da operação de que decorrer a entrada, sendo o imposto a pagar correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual, conforme Inciso VI do artigo 4º da Lei n.º 2.657/1996 e Inciso VI do artigo 4º do RICMS/RJ – Decreto n.º 27.427/2000;

Que, entretanto, a nova redação do Inciso IX do artigo 13 da LC n.º 87/1996, com o advento da LC n.º 190/2022, determina que deverá ser adotada como base de cálculo, o valor da operação no estado de origem, no cálculo do imposto devido a origem, e o valor da operação no estado de destino, para o cálculo do DIFAL. E, que o §6º do mesmo artigo 13, determina que o valor da operação para os estados de origem e destino da mercadoria será determinado considerando a alíquota interestadual para o de origem e a alíquota interna para o de destino. E ainda que o §3º do mesmo artigo dispõe que o imposto a pagar ao estado de destino será correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Apresenta entendimento no sentido de que, como a Lei Complementar sobrevém à legislação interna do estado do Rio de Janeiro, deverá adotar as regras previstas na LC. Entende ainda que, como o DIFAL tem por objetivo equalizar as cargas tributárias incidentes nas operações internas e interestaduais, deverá ser aplicada a redução de base de cálculo do DIFAL relativo às vendas interestaduais efetuadas a contribuintes do ICMS, devendo o imposto ser recolhido pelo destinatário localizado no Rio de Janeiro. Em seguida, apresenta um exemplo de cálculo do DIFAL, em operação hipotética destinada a contribuinte do Rio de Janeiro, conforme abaixo reproduzido:

- *Valor total da Nota Fiscal de venda (sem IPI) = R\$11.363,64*
- *Alíquota interestadual (SP para RJ): 12%*

- ICMS devido ao estado de origem (destacado na Nota Fiscal) = R\$ 1.363,64
- Valor da mercadoria sem ICMS: R\$ 10.000,00
- Alíquota interna no estado do RJ: 13% (carga tributária efetiva)
- BC DIFAL-RJ = R\$ 10.000,00 / (1 – 13%) = R\$ 11.494,25
- Diferença de alíquota do ICMS: 12% (operações internas) – 12% (operações interestaduais) = 0%
- ICMS DIFAL-RJ a recolher: R\$ 11.494,25 x 0% = R\$ 0,00
- FECP a recolher: R\$ 11.494,25 x 1% = R\$ 114,94

Por fim, apresenta seus questionamentos, conforme abaixo reproduzido:

“1.1. Se as operações internas, no Estado do Rio de Janeiro, com os produtos classificados no capítulo 87 e na posição 87.04 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), estão sujeitas à carga tributária efetiva de 13% (treze por cento), já incluído o percentual de 1% (um por cento) destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais (FECP)?

1.2. Em caso afirmativo à questão anterior, questiona se deve ser considerada a carga efetiva de 13% (treze por cento) ou a alíquota padrão de 20% (vinte por cento), considerando 18% de alíquota nominal mais 2% (dois por cento), para fins de cálculo do DIFAL a ser recolhido ao Estado do Rio de Janeiro, tanto em operações com destino a consumidor final não contribuinte (onde a responsabilidade do cálculo é da conselente/remetente; conforme o artigo 11, inciso V, alínea “a” da Lei Kandir), quanto nos casos destinados a consumidor final contribuinte (onde a responsabilidade do cálculo é do destinatário, conforme o artigo 11, inciso V, alínea “b” da Lei Kandir)?

1.3. Indaga se o entendimento da Conselente sobre a metodologia de cálculo do ICMS devido a título de diferencial de alíquota nas operações com consumidores finais, contribuintes ou não contribuintes do imposto, localizados neste estado, está correto. Estado incorreto, solicita a Conselente que seja explanado, com números hipotéticos, o procedimento para cálculo do DIFAL devido tanto nas vendas efetuadas a contribuintes do ICMS quanto a não contribuinte.”

2. ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, cumpre ressaltar que a competência da Superintendência de Tributação, bem como da Coordenadoria de Consultas Jurídico -Tributárias, abrange a interpretação da legislação tributária fluminense em tese, cabendo à verificação da adequação da norma ao caso concreto exclusivamente à autoridade fiscalizadora ou julgadora. Assim como, não cabe à CCJT a verificação da veracidade dos fatos narrados, presumindo-se corretas as informações e documentos apresentados pela conselente.

Em relação ao DIFAL – NÃO CONTRIBUINTE, a legislação aplicável é a do Convênio ICMS n.º 236/2021. De fato, como alega a conselente, existe previsão para que sejam considerados, no seu cálculo, os benefícios fiscais concedidos nas operações internas. Reproduzimos abaixo os dispositivos relevantes:

Cláusula primeira Nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

§ 1º O remetente da mercadoria ou do bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto, é contribuinte em relação ao imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna da unidade federada de destino e interestadual - DIFAL - nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outra unidade federada.

§ 2º O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança da DIFAL e definição do estabelecimento responsável, é o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador, em operação ou prestação interestadual, não for contribuinte do imposto.

...

Cláusula segunda Nas operações e prestações de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente da mercadoria ou do bem:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;

...

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do “caput” é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

...

§ 4º O adicional de até dois pontos percentuais na alíquota de ICMS aplicável às operações e prestações, nos termos previstos no art. 82, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, destinado ao financiamento dos fundos estaduais e distrital de combate à pobreza, é considerado para o cálculo do imposto, conforme disposto na alínea “a” dos incisos I e II do “caput”, cujo recolhimento deve observar a legislação da respectiva unidade federada de destino.

§ 5º 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 07 de janeiro de 1975, ou na Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, implementados nas respectivas unidades federadas de origem ou de destino, serão considerados no cálculo do valor da DIFAL nos termos do Convênio ICMS nº 153, de 11 de dezembro de 2015.

...

Cláusula sexta A critério da unidade federada de destino e conforme dispuser a sua legislação tributária, pode ser exigida ou concedida ao contribuinte localizado na unidade federada de origem inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

...

Cláusula sétima O contribuinte da DIFAL de que trata a alínea “c” dos incisos I e II do “caput” da cláusula segunda, situado na unidade federada de origem, deve observar a legislação da unidade federada de destino da mercadoria ou do bem ou do serviço.

Reproduzimos abaixo a Cláusula 1º do Convênio ICMS n.º 153/2015:

Cláusula primeira Os benefícios fiscais da redução da base de cálculo ou de isenção do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, autorizados por meio de convênios ICMS com base na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e na forma prevista nos termos da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, enquanto vigentes, 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.

Da Lei Complementar n.º 87/1996 destacamos os seguintes dispositivos:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...
XVI - da saída, de estabelecimento de contribuinte, de bem ou mercadoria destinados a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido em outro Estado.

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

...
X - nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo:

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

...
§ 7º Utilizar-se-á, para os efeitos do inciso X do caput deste artigo, a alíquota prevista para a operação ou prestação interna no Estado de destino para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação.

A base de cálculo do diferencial de alíquotas é o valor da operação, incluindo, quando cabível, o IPI, o seguro e o frete, sendo o imposto a pagar resultante da aplicação, sobre a base de cálculo, do percentual equivalente à diferença entre a alíquota INTERNA, acrescida, quando devido, do percentual do Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais – FECP, atualmente regulamentado pela Lei Complementar Estadual n.º 210/2023, e a alíquota INTERESTADUAL (4% ou 12%, conforme o caso).

Do disposto na Lei Complementar n.º 87/1996, podemos concluir que a base de cálculo do DIFAL – NÃO CONTRIBUINTE é única e corresponde ao valor da operação, calculada pela aplicação da alíquota interna do estado de destino, conforme §7º do artigo 13 da Lei Complementar. E como o ICMS é imposto que integra sua própria base de cálculo, conforme previsão constitucional e de acordo com o disposto no Inciso I do §1º do Inciso X do artigo 13 da LC, o ICMS total devido na operação deve estar embutido nesta base de cálculo.

Temos também o disposto na Lei n.º 2.657/1996, que assim dispõe no Inciso XIV do artigo 4º:

XIV - no caso do inciso XVIII do caput do artigo 3º, o valor da operação, sendo o imposto a pagar correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual"

Em suma, a base de cálculo será o valor da operação consignado na NF-e da operação interestadual, relativo ao preço cobrado do consumidor final e nele já deve estar embutido o ICMS total da operação pela

aplicação da alíquota interna do Estado de destino.

Temos ainda que, no caso de operação interestadual, destinada a não contribuinte localizado no Rio de Janeiro, cuja UF de origem conceda benefício fiscal de isenção ou redução de base de cálculo, não previsto em Convênios ICMS, é entendimento desta Superintendência que o DIFAL deve ser calculado considerando a operação interestadual normalmente tributada pela alíquota interestadual, conforme disposições do §2º da Cláusula 1ª do Convênio ICMS n.º 153/2015. Nos termos do referido § 2º, caso a operação ou prestação seja tributada no estado de destino, haverá incidência do 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. Isto é, ainda que conferido benefício fiscal no estado de origem, é devido o imposto decorrente da diferença de alíquotas ao estado de destino. No caso de redução de base de cálculo, o DIFAL deve ser calculado como se não houvesse a dita redução. Observamos que o Convênio ICMS n.º 153/2015 é citado no §5º da Cláusula 2ª do Convênio ICMS n.º 236/2021.

Observamos ainda, que no caso de mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte do ICMS, considerando que o imposto é calculado com a alíquota INTERNA do estado destinatário, o ICMS já está incluído em sua base de cálculo, não havendo necessidade de esta ser recomposta.

Destacamos que a alínea “a” do Inciso I da Cláusula 2ª do Convênio ICMS n.º 236/2021 determina que seja primeiro calculado **o ICMS total devido na operação, utilizando a alíquota interna do estado de destino**, seguido do cálculo do ICMS da origem, pela aplicação da alíquota interestadual prevista para a operação, e, posteriormente, pelo valor a ser recolhido como DIFAL para o destino, pela diferença entre os montantes anteriores.

Em relação ao DIFAL relativo às entradas interestaduais de mercadorias e bens destinados a uso e consumo ou ativo fixo, adquiridos por contribuinte do ICMS, o fato gerador está previsto no Inciso VI do artigo 3º da Lei n.º 2.657/1996, sendo que a responsabilidade pelo seu cálculo e pagamento, é, geralmente, do adquirente.

A base de cálculo do diferencial de alíquotas é o valor da operação de que decorrer a ENTRADA da mercadoria, devendo o ICMS ser incluído na sua própria base de cálculo, conforme dispõe o inciso I do artigo 5º da Lei n.º 2.657/1996. Nesse sentido, a base de cálculo deve ser recomposta a fim de que o imposto seja incluído em sua própria base (o chamado “cálculo por dentro”), mediante a aplicação da seguinte fórmula, conforme Manual da Substituição Tributária (pg. 9), disponível no sítio da SEFAZ/RJ na Internet (Acesso Rápido//Substituição Tributária//Manual da ST):

"ICMS DIFAL = [(V oper - ICMS origem) / (1 - ALQ interna)] x ALQ interna - (V oper x ALQ interestadual)", onde:

a) ICMS 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."

Observamos que não procede a alegação da conselente, relativa à divergência entre a legislação nacional – Lei Complementar n.º 87/1996 e a estadual, na regulamentação do cálculo do DIFAL. A LC determina, no Inciso XV do artigo 13, que, nas operações entre contribuintes, para o cálculo do valor devido a UF de origem (ICMS destacado na NF-e) seja utilizado o valor da operação interestadual como base de cálculo, e a alíquota interestadual. No cálculo do DIFAL devido ao estado de destino, como o imposto integra sua própria base de cálculo, o valor da operação consignado na NF-e deve ser recomposto, para o cálculo do valor devido ao estado de destino. Diferentemente do DIFAL – CONSUMIDOR FINAL, que tem base de cálculo única, o DIFAL nas operações entre contribuintes, tem base de cálculo distinta do valor utilizado como base de cálculo para o cálculo do valor devido a UF de origem.

A responsabilidade pela retenção do DIFAL pelo fornecedor de outra UF, somente ocorre nas operações com mercadoria sujeitas ao regime de substituição tributária, objeto de Convênio ou Protocolo entre o estado de origem e o Rio de Janeiro, conforme previsto no § 5º do artigo 2º do Livro II do RICMS/RJ - Decreto n.º 27.427/2000 c/c o disposto na Cláusula 8ª e 12ª do Convênio ICMS n.º 142/2018, abaixo reproduzidos:

§ 5º O regime de substituição tributária se aplica também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual quando da entrada destinada ao ativo permanente ou ao uso ou consumo do estabelecimento destinatário, sendo a base de cálculo corresponde ao preço efetivamente praticado na operação, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário.

Cláusula oitava *O contribuinte remetente que promover operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária poderá ser o responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes devido à unidade federada de destino, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente.*

Parágrafo único. *A responsabilidade prevista no caput desta cláusula aplica-se também ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária e destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.*

...

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.

Destacamos que esta responsabilidade também pode ser atribuída ao fornecedor de outra UF, em caso de assinatura de Termo de Acordo com o estado do Rio de Janeiro, conforme previsão do artigo 3º da Resolução n.º 537/2012, parcialmente abaixo reproduzido:

Art. 3º *Na hipótese de contribuinte substituto, industrial ou não, localizado em outra unidade federada signatária de acordo firmado com o Estado do Rio de Janeiro (protocolo ou convênio), fica atribuída ao remetente na operação interestadual, ainda que o imposto já tenha sido retido anteriormente, a responsabilidade pela retenção e o pagamento do ICMS relativo às operações subsequentes destinadas a contribuinte do imposto localizado neste estado.*

§ 1º *O disposto no caput deste artigo também se aplica na hipótese de o remetente firmar com o Estado do Rio de Janeiro Termo de Acordo a que se refere o Capítulo VI desta Resolução.*

Em relação a possibilidade ou não de acatamento dos benefícios fiscais no cálculo do DIFAL, entendemos que estes devem ser considerados caso instituídos por Convênios ICMS, no âmbito da COTEPE/CONFAZ. Caso contrário, depende de análise dos respectivos atos instituidores. Na hipótese de o benefício fiscal interno ser de caráter geral, concedendo isenção, redução de base de cálculo ou redução de alíquota, de forma indistinta, para todas as operações internas com as determinadas mercadorias, poderá ser considerado no cálculo do DIFAL. Caso o benefício interno seja direcionado apenas a certas categorias de contribuintes e não contemplando a totalidade das operações internas com as determinadas mercadorias, não pode ser considerado no cálculo do DIFAL.

Especificamente no caso concreto apresentado pela consulente, temos a informar:

1 – A alíquota padrão interna do RJ, atualmente, é de 22%, já incluído o FECP de 2%, conforme Lei n.º 10.253/2023 e Lei Complementar n.º 210/2023;

2 – O Decreto n.º 36.451/2004 concede um tratamento tributário especial apenas a estabelecimentos industriais localizados no território do estado do Rio de Janeiro, não sendo extensível a contribuintes de ICMS de outras UF. Não se trata de benefício de caráter geral. A redução de base de cálculo prevista não se aplica indistintamente para todas as operações com as mercadorias ali mencionadas. Portanto, em princípio, a alíquota interna das mercadorias comercializadas pela consulente, que deve ser considerada, para o cálculo do DIFAL - NÃO CONTRIBUINTE, é a padrão do estado de 22%.

3 – O Decreto n.º 41.557/2008, assim como o anterior, permite a redução de base de cálculo, em operações internas, apenas em determinadas situações, não se aplicando indistintamente a todas as operações com as mercadorias ali consignadas. Não se trata de benefício de caráter geral. Portanto, em princípio, a alíquota interna das mercadorias comercializadas pela consulente, que deve ser considerada, para o cálculo do DIFAL- NÃO CONTRIBUINTE, é a padrão do estado de 22%.

4 – Reboques, semirreboques não são consideradas veículos automóveis, pois não contam com sistema de propulsão próprio para deslocamento (não são autopropulsados), apesar de incluídos no capítulo 87 da NCM, conforme Nota Explicativa, abaixo reproduzida:

7) Os reboques e semirreboques para quaisquer veículos e outros veículos não autopropulsores concebidos quer para serem rebocados por outros veículos, quer para serem puxados ou empurrados manualmente, ou ainda para serem puxados por animais (posição 87.16).;

5 - As carrocerias também não são consideradas veículos automóveis e têm NCM próprias, na posição 8707. A correta classificação fiscal da mercadoria é de responsabilidade do contribuinte. Temos ainda que as carrocerias estão sujeitas ao regime de substituição tributária no estado do Rio de Janeiro, conforme item 7.74 do Anexo I do Livro II do RICMS/RJ – Decreto n.º 27.427/2000, com CEST 01.074.00;

6 – Entendemos que o IPI deverá compor a base de cálculo do ICMS nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte. O §2º do artigo 13 da Lei Complementar n.º 87/1996 prevê que “*não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos*”. O IPI somente não integrará a base de cálculo do ICMS quando o destinatário da operação, contribuinte do ICMS, destinar as mercadorias adquiridas para comercialização ou industrialização. Na destinação a uso e consumo ou ativo permanente, o IPI deverá integrar a base de cálculo do ICMS. A mesma determinação legal consta no artigo 6º da Lei n.º 2.657/1996;

7 – Nas operações entre contribuintes, conforme acima mencionado, em caso de destinação, pelo adquirente, a uso e consumo ou ativo permanente, o IPI também deverá compor a base de cálculo do ICMS. Nas operações interestaduais entre contribuintes, o DIFAL é devido exatamente quando o destinatário destina a mercadoria ou bem adquirido a uso e consumo ou a ativo permanente, e, portanto, o IPI deverá compor a base de cálculo do ICMS;

8 – Os reboques e semirreboques **PARA USO AGRÍCOLA** constam do Anexo II do Convênio ICMS n.º 52/1991, e, conforme sua Cláusula 2ª, tem base de cálculo reduzida de modo que a carga seja de 7,0% nas operações interestaduais (nas saídas de SP para o RJ) e de 5,60% nas operações internas. Como a alíquota interna é menor do que a interestadual, não será devido o DIFAL (exceto em operações interestaduais com mercadorias importadas com alíquota interestadual de 4%). Conforme se infere do disposto no artigo 5º do Decreto n.º 45.607/2016, as operações amparadas pela redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91 não estão sujeitas ao FECP;

9 – Nas operações com as carrocerias, sujeitas ao regime da ST, a responsabilidade pela retenção do DIFAL, nas operações com contribuintes de ICMS, é do fornecedor (consulente).

3. RESPOSTA

1.1. Se as operações internas, no Estado do Rio de Janeiro, com os produtos classificados no capítulo 87 e na posição 87.04 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), estão sujeitas à carga tributária efetiva de 13% (treze por cento), já incluído o percentual de 1% (um por cento) destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais (FECP)?

Resposta: Quanto ao questionamento 1.1 respondemos que não. As mercadorias em questão, em princípio, têm alíquota interna padrão de 22%, já incluído o FECP de 2%.

1.2. Em caso afirmativo à questão anterior, questiona se deve ser considerada a carga efetiva de 13% (treze por cento) ou a alíquota padrão de 20% (vinte por cento), considerando 18% de alíquota nominal mais 2% (dois por cento), para fins de cálculo do DIFAL a ser recolhido ao Estado do Rio de Janeiro, tanto em operações com destino a consumidor final não contribuinte (onde a responsabilidade do cálculo é da conselente/remetente; conforme o artigo 11, inciso V, alínea “a” da Lei Kandir), quanto nos casos destinados a consumidor final contribuinte (onde a responsabilidade do cálculo é do destinatário, conforme o artigo 11, inciso V, alínea “b” da Lei Kandir)?

Resposta: Quanto ao questionamento 1.2 respondemos que deve ser considerada, em princípio, a alíquota interna padrão de 22%, já incluído o FECP de 2%.

1.3. Indaga se o entendimento da Conselente sobre a metodologia de cálculo do ICMS devido a título de diferencial de alíquota nas operações com consumidores finais, contribuintes ou não contribuintes do imposto, localizados neste estado, está correto. Estado incorreto, solicita a Conselente que seja explanado, com números hipotéticos, o procedimento para cálculo do DIFAL devido tanto nas vendas efetuadas a contribuintes do ICMS quanto a não contribuinte.

Resposta: Quanto ao questionamento 1.3 respondemos que não está correto o entendimento da conselente. Para o cálculo do DIFAL – CONSUMIDOR FINAL, deve ser considerada, como base de cálculo única, o valor da operação consignado na NF-e, incluindo-se o IPI e qualquer outra despesa cobrada do destinatário, como frete, seguro etc. No valor da operação já deve estar embutido o ICMS total da operação, obtido pela aplicação da alíquota interna do estado destinatário, devendo ser observado o disposto na Cláusula 2ª do Convênio ICMS 236/2021 para o cálculo do valor a ser recolhido para o estado de destino. Para o cálculo do DIFAL da entrada interestadual destinada a uso e consumo ou ativo fixo, deve ser considerada, como base de cálculo inicial, o valor da operação da entrada no estabelecimento do destinatário (incluindo os impostos e outras despesas cobradas do destinatário). Como o ICMS integra sua própria base de cálculo, a base inicial deve ser recomposta, antes da aplicação do percentual relativo à diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Para a recompõse da base de cálculo deve ser utilizada a fórmula consignada no Manual da Substituição Tributária (pg. 9).

Fique a conselente 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 disposta de forma contrária

