



PARECER N° 518/2022

ASSUNTO: ORIENTAÇÃO INTERNA

EMENTA: DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS NA HIPÓTESE DE CONSUMIDOR FINAL CONTRIBUINTE – BASE DE CÁLCULO DUPLA – LEI ESTADUAL 11.623/2022 – METODOLOGIA DE CÁLCULO – OBEDIÊNCIA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS – PRODUÇÃO DE EFEITOS EM 1º DE JANEIRO DE 2023

1. Na hipótese de diferencial de alíquotas do ICMS para consumidor final contribuinte do imposto, deve-se valer das regras previstas no art. 11, IX, da Lei 7000/2001, incluído pela Lei 11.623/2022, que trata da “base dupla” do DIFAL. **2.** A metodologia de cálculo a ser observada precisa levar em consideração uma interpretação teleológica e sistemática da norma proposta, respeitando consagrados princípios constitucionais. **3.** A produção de efeitos para referida forma de cálculo começa a partir de 1º de janeiro de 2023, por representar aumento da carga tributária, em obediência às anterioridades anual e nonagesimal.

1. RELATÓRIO

Versam os autos sobre pedido de orientação interna formulado pela Subsecretaria de Estado da Receita do Espírito Santo, doravante denominada consultante, sobre interpretação e **aplicação das regras relativas à nova forma de cálculo do diferencial de alíquotas (DIFAL) para contribuintes** do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), bem como a **data de produção de efeitos da referida sistemática**.

Em síntese, o Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Espírito Santo (CRC/ES) oficiou a consultante, solicitando esclarecimentos acerca da forma de cálculo do DIFAL para contribuintes, introduzido pela Lei Estadual 11.623/2022, que alterou artigos da Lei 7000/2001.

Segundo consta no ofício, o CRC/ES, através de seu “Grupo de Estudos Tributários”, chegou à seguinte conclusão sobre a interpretação literal do art. 11, §§ 1º e 3º, da Lei 7000/2001, conforme trecho do documento:

“Quanto à forma de obtenção do valor do DIFAL a partir da determinação da base de cálculo do DIFAL na aquisição interestadual, segue, em anexo, material produzido pelo Grupo de Estudos Tributários do CRC/ES, por meio do qual é descrito o novo cálculo entendido pelos contribuintes com base na interpretação



literal dos §§ 1º e 3º do art. 11 da Lei Estadual nº 7.000/2001 com a nova redação dada pela Lei nº 11.623/2022, a saber:

(...)

(...) considerando que a base de cálculo do imposto correspondente ao DIFAL é valor da operação ou prestação, ao qual se integram o montante do próprio imposto e o valor correspondente a seguros, juros, demais importâncias pagas e o frete nas hipóteses especificadas, temos a seguinte memória de cálculo:

- 1 - Expurgo do valor do ICMS da operação interestadual (destacado na NF-e);
- 2 - Inserção do ICMS em sua própria base de cálculo (imposto por dentro); e
- 3 - Aplicação da diferença entre a alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual sobre a base encontrada, resultando no valor ser recolhido a título de Diferencial de Alíquotas sobre tais aquisições.

A fórmula para o citado cálculo a ser adotado pelo contribuinte pode ser assim definida: $[(\text{valor da operação} - \text{ICMS Interestadual destacado}) / 100\% - \text{alíquota interna no ES}] \times (\text{Alíquota interna no ES} - \text{Alíquota interestadual})$.

Num exemplo prático, tomando-se uma operação de R\$ 10.000,00 com alíquota interestadual de 7% e alíquota interna no ES de 17%, tem-se o seguinte resultado:

$$\text{DIFAL Aquisição} = [(10.000,00 - 700,00) / (1 - 0,17)] \times (0,17 - 0,07)$$

$$\text{DIFAL Aquisição} = [(9.300,00) / (0,83)] \times 0,10$$

$$\text{DIFAL Aquisição} = \{[11.204,82] \times 0,10$$

$$\text{DIFAL Aquisição} = \text{R\$ } 1.120,49''$$

Posto isso, através de ofício endereçado ao consultante, o CRC/ES questiona:

“(…)

Sendo assim, **o CRC vem solicitar informações sobre qual metodologia deve ser adotada pelos contribuintes?**

Quanto à data em que produz efeitos a alteração provocada pela Lei Estadual nº 11.623, de 24.05.2022, é importante que a SEFAZ manifeste seu entendimento oficial a ser seguido pelos contribuintes: **referida lei produz efeitos já a partir de 25.05.2022 ou a partir do primeiro dia do próximo ano em razão do princípio da anterioridade nonasegimal?”**

Insta salientar que o posicionamento da consultante, em relação à metodologia de cálculo utilizada, é diverso do apresentado pelo CRC/ES, o qual será demonstrado no mérito.

É o breve relatório, o qual passará a ser apreciado.



2. APRECIÇÃO

2.1 PRELIMINAR

Preliminarmente, constata-se que o processo foi enviado pela Subsecretaria de Estado da Receita a fim de que a Gerência Tributária analise sobre a sistemática de cálculo do DIFAL para contribuintes, bem como sobre a data de produção de efeitos, visto que a consultante foi interpelada pelo CRC/ES.

Desta feita, cabe esclarecer que o caso será tratado como uma orientação interna, dispensando-se os requisitos dos arts. 105 e 112, da Lei 7000/2001, bem como tal consulta não produzirá os efeitos estabelecidos no art. 106, também da referida lei.

2.2 MÉRITO

2.2.1 CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS

A presente consulta submete, na forma da legislação aplicável, orientação sobre a sistemática de cálculo do diferencial de alíquotas nas operações e prestações de serviço interestaduais para contribuintes do ICMS, haja vista a inclusão de artigos na Lei 7000/01, de 27 de dezembro de 2001, por consequência da publicação da Lei 11.623/22, de 25 de maio de 2022.

Antes de adentrar ao exame específico do mérito, faz-se necessário contextualizar a evolução do tema. Em artigo publicado na “Revista de Direito Tributário Atual”¹, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), há relevantes considerações históricas sobre o surgimento do diferencial de alíquotas:

Como é cediço, o atual ICMS foi precedido pelo imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), o qual fora introduzido no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Emenda Constitucional (EC) n. 18/1965, e confiado à competência tributária dos Estados e Municípios (arts. 12 e 13).

¹ JORGE, Alexandre Teixeira. Aspectos Controvertidos do Diferencial de Alíquotas do ICMS: a Questão da Reserva de Lei Complementar. **Revista Direito Tributário Atual**, n.46. p. 25-44. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/aspectos-controvertidos-do-diferencial-de-aliquotas-do-icms-a-questao-da-reserva-de-lei-complementar/>. Acesso em: 28 jul. 2022.



(...)

Ademais, estabeleceu-se que a alíquota do ICM seria uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações interestaduais, o limite fixado em resolução do Senado Federal, nos termos do disposto em lei complementar.

A pretexto de facilitar a reforma tributária promovida pela EC n. 18/1965, o Governo Federal baixou o Decreto-lei n. 28/1966, autorizando os Estados a praticarem alíquotas do ICM entre os limites de 12% (doze por cento) e 16% (dezesseis por cento). Posteriormente, foi editado o Ato Complementar n. 27/1966, que fixou uma alíquota inicial do ICM de 12% (doze por cento) para todas as operações, inclusive entre Estados, bem como alterou a redação do art. 57 do Código Tributário Nacional (CTN) para deixar claro que as alíquotas do imposto só poderiam ser modificadas através de resolução senatorial. Tais limites mínimo e máximo foram acrescidos em 25% (vinte e cinco por cento) pelo Ato Complementar n. 31/1966, em decorrência da extinção do ICM pertencente aos Municípios.

A Constituição de 1967 atribuiu o ICM à competência dos Estados com a previsão original de que sua alíquota seria uniforme para todas as mercadorias nas operações internas e interestaduais, sendo que nestas últimas e naquelas destinadas ao exterior deveriam ser observados os limites estabelecidos em resolução pelo Senado Federal. A seu turno, o Ato Complementar n. 35/1967 permitiu que os entes estaduais reajustassem, durante o exercício de 1967, a alíquota do ICM até o limite máximo de 18% (dezoito por cento), na eventualidade de queda da arrecadação.

(...)

Sem embargo, naquela época, as alíquotas internas eram superiores àquelas previstas para operações interestaduais, o que gerava um desequilíbrio, pois o consumidor final poderia adquirir mercadorias em outros Estados com uma alíquota menor que a alíquota que seria adotada se a compra fosse feita no próprio Estado. Diante da ausência de diferenciação entre as alíquotas do ICM nas operações interestaduais, conforme o destinatário da mercadoria ser ou não contribuinte do imposto, muitos Estados passaram a criar restrições à adoção da alíquota interestadual nas operações destinadas aos prestadores de serviço e pessoas físicas, tendo sido editada a Resolução do Senado Federal (RSF) n. 65/1970, a qual considerava como operações internas “aquelas em que o destinatário, embora situado noutro Estado, não seja contribuinte do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, ou, sendo contribuinte, tenha adquirido a mercadoria para uso ou consumo próprio” (art. 2º, II)

Instado a se manifestar, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou ser inconstitucional a discriminação de alíquotas do ICM nas operações interestaduais, em razão de o destinatário ser, ou não, contribuinte do imposto, vindo, posteriormente, a editar a Súmula n. 569/STF para cristalizar tal entendimento.

Com o advento da Resolução n. 129/1979, do Senado Federal, estabeleceu-se a discriminação de alíquotas máximas do ICM nas operações internas e interestaduais conforme a região de destino da mercadoria, tendo a RSF n. 07/1980 incluído a posteriori o inciso III no art. 1º da aludida resolução senatorial para fixar uma alíquota inferior para o ICM quando a operação interestadual destinasse mercadorias a contribuintes, para fins de industrialização ou comercialização. Por sua vez, a RSF n. 364/1983 elevou as alíquotas máximas do ICM nas operações internas e interestaduais, assim como nas operações envolvendo diferentes Estados que destinassem mercadorias a contribuintes para fins de industrialização ou comercialização.



Mais uma vez provocada, a Suprema Corte pronunciou-se pela inconstitucionalidade da RSF n. 07/1980 (com as alterações promovidas pela RSF n. 364/1983), consignando que o art. 23, § 5º, da EC n. 01/1969 apenas atribuía ao Senado Federal a fixação de alíquotas máximas para as operações internas, interestaduais e de exportação, e não a definição do alcance dessas operações.

O posicionamento do STF acabou superado com a promulgação da EC n. 23/1983, que autorizou a diferenciação das alíquotas do ICM nas operações interestaduais realizadas com “consumidor final”, sejam eles contribuintes ou não do imposto. Com efeito, aplicava-se a regra geral do art. 1º, I, da RSF n. 129/1979 – que previa a mesma alíquota do ICM para as operações internas e interestaduais – em se tratando de operação interestadual que destinasse mercadoria a não contribuinte ou a contribuinte do imposto, porém, neste último caso, sem o propósito de industrialização ou comercialização. Caso a operação interestadual destinasse mercadorias a contribuintes para fins de industrialização ou comercialização, aplicava-se a regra especial do art. 1º, III, da RSF n. 129/1979 (com as alterações da RSF n. 364/1983), que prescrevia uma alíquota menor de ICM para tais circunstâncias.

Essa diferenciação de alíquotas do ICM igualmente gerou entraves aos Estados, que tinham dificuldades para fiscalizar a adoção da alíquota interna ou interestadual por parte dos contribuintes localizados em seu território nas operações interestaduais destinadas a contribuintes do imposto. Como anota Hugo de Brito Machado, como a alíquota interestadual era mais baixa, quando a operação destinasse mercadoria a contribuinte para fins de industrialização ou comercialização, os Estados pretendiam aplicar a alíquota mais elevada, prevista no art. 1º, I, da RSF n. 129/1979, sempre que o bem fosse destinado a consumo, ou ao ativo fixo do adquirente. Do outro lado, o contribuinte, muitas vezes, afirmava que a mercadoria não se destinava ao consumo, ou ao ativo fixo, com o fito de que lhe fosse aplicada a alíquota interestadual minorada, do art. 1º, III, da RSF n. 129/1979. Para piorar, era praticamente impossível naquela época que o Estado de origem fiscalizasse o comprador da mercadoria para saber se esta teve a destinação alegada na documentação fiscal, daí resultando diversos embates entre contribuintes e Fiscos estaduais. (g.n.)

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, surge de fato a figura do diferencial de alíquotas, que, num primeiro momento, adotou a seguinte sistemática: i) para operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final **contribuinte**: o Estado de origem tributa o ICMS do vendedor/prestador pela alíquota interestadual e o Estado de destino tributa o ICMS do destinatário/tomador calculado pela diferença entre sua alíquota interna e a interestadual; ii) para operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final **não contribuinte**: o Estado de origem tributa o ICMS do alienante/prestador calculado sobre sua alíquota interna, ficando o Estado de destino sem qualquer repartição do ICMS.

Ademais, a CF/88 definiu que as alíquotas internas do ICMS não podem ser inferiores às alíquotas interestaduais (salvo se houver deliberação contrária no âmbito do CONFAZ), **com o objetivo de reduzir as desigualdades entre as regiões brasileiras, haja vista que isso permite equalizar a distribuição econômica entre os estados produtores e**



consumidores, através do DIFAL ou saída subsequente da mercadoria. Isso se adequa também ao princípio da não discriminação baseada na procedência ou destino, o qual será trabalhado mais adiante.

Devido ao aumento constante das vendas *e-commerce*, os Estados destinatários de mercadorias e serviços de transporte, prioritariamente consumidores, sentiram-se prejudicados com a anterior sistemática do DIFAL, que não distribuía o ICMS no caso de consumidor final não contribuinte. Posto isso, reivindicaram e conseguiram a publicação da EC n.º 87/2015, **a qual ampliou a sistemática do diferencial de alíquotas para os casos de consumidor final não contribuinte do imposto.**

Após tal emenda, porém, não houve uma lei complementar para disciplinar tal situação, o que foi feito através do Convênio ICMS 93/2015, o qual foi julgado formalmente inconstitucional pelo STF. No corrente ano, todavia, foi publicada a Lei 190/2022, que disciplinou o DIFAL para não contribuinte, acrescentando dispositivos na Lei 87/96, conhecida como Lei Kandir.

Feitas essas considerações, **pode-se concluir, com clareza, que o objetivo precípua do constituinte, ao instituir o DIFAL, sempre foi obter uma justa repartição das receitas entre os entes federativos, sobretudo reduzindo as desigualdades inter-regionais. Não se deve, em hipótese alguma, desviar de tal orientação, como será demonstrado adiante.**

2.2.2 DA FORMA DE CÁLCULO DO DIFAL PARA CONTRIBUINTE E O RESPEITO AO PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO ENTRE BENS E SERVIÇOS BASEADO NA PROCEDÊNCIA E DESTINO

Primeiramente, é de bom alvitre pontuar que a CF/88, ao disciplinar o “Sistema Tributário Nacional”, atribuiu competência tributária aos entes federados para instituir seus tributos. Todavia, tal competência sofreu limitações, através de princípios e imunidades. O art. 152, da CF/88, assim dispôs:

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios **estabelecer diferença tributária entre bens e serviços**, de qualquer natureza, **em razão de sua procedência ou destino.**



A vedação acima exposta ficou conhecida na doutrina como “princípio da não discriminação baseada em procedência ou destino”, que, nas palavras de Leandro Paulsen², pode ser assim definido:

Tal dispositivo visa garantir **que não haja barreiras tributárias** entre os Estados e Municípios, **que impliquem restrição à atividade econômica ou o estabelecimento de blocos com preferência relativamente às demais unidades federadas**. Cuida-se, assim, de limitação aos Estados que se agrega àquela estabelecida pelo art 151, I, da CF à União (uniformidade geográfica), de modo que, no âmbito da República Federativa do Brasil, tenha-se uma **economia unificada**, sem nenhuma barreira ou privilégio para determinados entes federados.

Assim, resta constitucionalmente assentado que “[...] a **procedência e o destino são índices inidôneos para efeito de manipulação das alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados**, dos Municípios e do Distrito Federal. **E o dispositivo se refere a bens e serviços de qualquer natureza**” (g.n.)

Posto isso, resta clara a impossibilidade de os entes estabelecerem diferenças tributárias, sobretudo relacionadas à alíquota e base de cálculo, entre mercadorias e serviços, motivados pela procedência ou destino.

Sob esse prisma, pode-se analisar os efeitos trazidos pela LC 190/2022. Como dito, tal lei complementar acrescentou dispositivos na Lei Kandir, regulando hipóteses de DIFAL para não contribuintes e, também, acrescentando definições sobre o DIFAL para contribuintes.

Ademais, a partir de tal lei de normas gerais, os Estados passaram a integrar em sua legislação interna, **de forma literal**, os dispositivos oriundos de tal normativo. Dessa forma, o Estado do Espírito Santo, através da Lei 11.623/2022, acrescentou artigos na Lei 7000/2001, sendo os principais, relacionados ao escopo desta consulta, a seguir expostos:

Art. 3.º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento³:

(...)

XIII - da entrada no território do Estado de bem ou mercadoria oriundos de outro Estado adquiridos por contribuinte do imposto e destinados ao seu uso ou consumo ou à integração ao seu ativo imobilizado;

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.

(...)

² Paulsen, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo / Leandro Paulsen. – 13. ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022. Epub (p. 225)

³ Art. 3º não foi modificado pela Lei 11.623/22. Citado apenas para referência textual.



Art. 11. A base de cálculo do imposto é:

(...)

IX - nas hipóteses dos incisos XIII e XIV do caput do art. 3º:

a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado; e

b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;

(...)

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

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

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

(...)

§ 3º **No caso da alínea "b" do inciso IX e do inciso X do caput, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.**

(...)

§ 8º Utilizar-se-á, para os efeitos do inciso IX do caput:

I - a alíquota prevista para a operação ou prestação interestadual, para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação no Estado de origem;

II - a alíquota prevista para a operação ou prestação interna, para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação no Estado de destino. (g.n.)

Depreende-se dos dispositivos destacados que o art. 11, IX, da Lei 7000/2001, passou a **prever a hipótese de “base dupla” do diferencial de alíquotas para consumidor final contribuinte**: uma base de cálculo para o Estado de origem (valor de operação/prestação na origem) e outra para o Estado de destino (valor da operação/prestação no destino), sempre acrescidas do montante do próprio imposto.

De mais a mais, o art. 11, §3º, menciona que, no caso de DIFAL para contribuinte, o “imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual”. **Imperioso destacar que tal parágrafo não deve ser interpretado na literalidade, como se fosse uma forma de cálculo proposta pelo legislador.**



É fato notório que a expressão “*imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual*” é utilizada por diversas vezes na CF/88 e na Lei Kandir, com sentidos variados, muitas vezes de maneira atécnica. **Porém, na maioria dos casos, refere-se apenas à ideia de “diferencial de alíquotas”⁴, “repartição de receitas entre origem e destino”, sem trazer juízo de valor literal sobre a maneira como o cálculo desse diferencial deve ser realizado. Deve-se, para tanto, realizar uma interpretação teleológica e sistemática do sentido da norma.**

Além disso, entender o dispositivo destacado de maneira *ipsis litteris* **seria desrespeitar o “princípio da não discriminação entre bens e serviços baseado na procedência e destino”, pois haveria diferenças de valores entre operações internas e interestaduais com as mesmas mercadorias**, conforme demonstrado na apuração a seguir.

Para explicitar os cálculos, apresenta-se, inicialmente, uma operação interna.

- Operação **interna** com alíquota de **17%**

Tomemos como exemplo uma mercadoria que tenha o valor de R\$ 8.300,00 antes da inclusão do ICMS. Considerando a alíquota interna de 17%, em uma operação dentro do Estado do Espírito Santo, a base de cálculo do imposto seria de:

$$BC_{intra} = \frac{\text{Valor mercadoria}}{1 - Alíq_{intra}} = \frac{R\$ 8.300,00}{1 - 0,17} = R\$ 10.000,00$$

O valor do ICMS nessa operação seria de:

$$ICMS_{intra} = BC_{intra} \times Alíq_{intra} = R\$ 10.000,00 \times 0,17 = R\$ 1.700,00$$

Portanto, em uma operação interna com alíquota de 17%, a carga tributária total seria de **R\$ 1.700,00**.

A partir de agora, consideremos operações interestaduais. O cálculo do DIFAL utilizando a metodologia da SEFAZ/ES é feito seguindo os seis passos abaixo:

1. Determinar a base de cálculo do ICMS na operação interestadual (BC_{inter});
2. Calcular o ICMS da operação interestadual ($ICMS_{inter}$);
3. Expurgar o ICMS interestadual da base de cálculo;
4. Inserir o ICMS em sua própria base de cálculo;

⁴ Vide art. 4º, §2º; art. 6º, §1º; art. 11, inciso V; art. 11, §7º; art. 24-A, §2º; todos da Lei Kandir.



5. De posse da nova base de cálculo, incluindo o imposto, calcular o ICMS utilizando a alíquota interna ($Alíq_{intra}$);
6. Subtrair o valor do $ICMS_{inter}$, referente à operação interestadual.

Esses passos podem ser resumidos pela seguinte fórmula:

$$ICMS_{DIFAL_SEFAZ} = \left(\frac{BC_{inter} - ICMS_{inter}}{1 - Alíq_{intra}} \right) \times Alíq_{intra} - ICMS_{inter}$$

A metodologia proposta pelo CRC/ES é equivalente à metodologia da SEFAZ/ES até o quarto passo descrito acima. A partir desse ponto, entretanto, o CRC/ES propõe que a base de cálculo obtida após o quarto passo seja multiplicada diretamente pela diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual para se obter o DIFAL. A fórmula para o cálculo do DIFAL proposta pelo CRC/ES seria a seguinte:

$$ICMS_{DIFAL_CRC} = \left(\frac{BC_{inter} - ICMS_{inter}}{1 - Alíq_{intra}} \right) \times (Alíq_{intra} - Alíq_{inter})$$

A seguir, será apresentada a memória de cálculo do DIFAL utilizando as duas fórmulas mostradas acima. A base de cálculo do ICMS na operação interestadual (idêntica para as duas metodologias), considerando também uma mercadoria de R\$ 8.300,00 antes da inclusão do ICMS e a alíquota interestadual de 7% será de:

$$BC_{inter} = \frac{\text{Valor mercadoria}}{1 - Alíq_{inter}} = \frac{R\$ 8.300,00}{1 - 0,07} = R\$ 8.924,73$$

Essa base de cálculo leva ao seguinte valor do ICMS na operação interestadual:

$$ICMS_{inter} = BC_{inter} \times Alíq_{inter} = R\$ 8.924,73 \times 0,07 = R\$ 624,73$$



- Cálculo do DIFAL em uma operação **interestadual** com alíquota de **7%**

METODOLOGIA SEFAZ/ES

- ICMS DIFAL

$$ICMS_{DIFAL} = \left(\frac{BC_{inter} - ICMS_{inter}}{1 - Alíq_{intra}} \right) \times Alíq_{intra} - ICMS_{inter}$$

$$ICMS_{DIFAL} = \left(\frac{R\$ 8.924,73 - R\$ 624,73}{1 - 0,17} \right) \times 0,17 - R\$ 624,73$$

$$ICMS_{DIFAL} = R\$ 1.075,27$$

- Carga tributária total

$$ICMS_{TOTAL} = ICMS_{inter} + ICMS_{DIFAL}$$

$$ICMS_{TOTAL} = R\$ 624,73 + R\$ 1.075,27$$

$$ICMS_{TOTAL} = R\$ 1.700,00$$

METODOLOGIA CRC

- ICMS DIFAL

$$ICMS_{DIFAL} = \left(\frac{BC_{inter} - ICMS_{inter}}{1 - Alíq_{intra}} \right) \times (Alíq_{intra} - Alíq_{inter})$$

$$ICMS_{DIFAL} = \left(\frac{R\$ 8.924,73 - R\$ 624,73}{1 - 0,17} \right) \times (0,17 - 0,07)$$

$$ICMS_{DIFAL} = R\$ 1.000,00$$

- Carga tributária total

$$ICMS_{TOTAL} = ICMS_{inter} + ICMS_{DIFAL}$$

$$ICMS_{TOTAL} = R\$ 624,73 + R\$ 1.000,00$$

$$ICMS_{TOTAL} = R\$ 1.624,73$$

Nota-se que as duas metodologias levam a diferentes valores de carga tributária total para a mesma operação. A metodologia da SEFAZ/ES leva ao mesmo valor da carga tributária total da operação interna. Por sua vez, a metodologia proposta pelo CRC/ES resulta em uma carga tributária total menor do que a calculada para a operação interna.

Cálculos análogos podem ser feitos para as demais alíquotas aplicáveis às operações interestaduais: 4% e 12%. Os valores de carga tributária total em função da alíquota são mostrados na tabela a seguir:

METODOLOGIA	ALÍQUOTA			
	Operação Interna	Operação Interestadual		
		17%	4%	7%
SEFAZ/ES	<u>R\$ 1.700,00</u>	<u>R\$ 1.700,00</u>	<u>R\$ 1.700,00</u>	<u>R\$ 1.700,00</u>
CRC/ES	R\$ 1.700,00	R\$ 1.645,83	R\$ 1.624,73	R\$ 1.631,82

Portanto, resta claro que, **tomando por base o contexto histórico de criação do diferencial de alíquotas, bem como o princípio constitucional da não discriminação entre mercadorias e serviços baseado na procedência e destino, o cálculo proposto pelo CRC/ES não merece prosperar, haja vista que desestimularia a aquisição de mercadorias internas, por possuírem carga tributária mais elevada que as**



interestaduais, compactuando com o desequilíbrio de repartição de receitas entre os entes.

2.2.3 DA DATA DE PRODUÇÃO DE EFEITOS DA LEI

Com o fito de elucidar a questão aqui proposta, faz-se necessário analisar o artigo 150, III, alíneas “b” e “c”, da CF/88, bem como o art. 3º, da Lei Estadual 11.623/2022, os quais assim dispuseram:

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) **no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;**

c) **antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou**, observado o disposto na alínea b;

LEI N.º 11.623/2022

Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - **a partir primeiro dia útil do terceiro mês subsequente** ao da disponibilização do portal de que trata o art. 24-A da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em relação às alterações promovidas no inciso XVI do **caput** do art. 3º, no inciso II do § 2º do art. 27 e na alínea “b” do inciso V do **caput** do art. 44; e

II - **a partir da data de sua publicação**, em relação aos demais dispositivos.

LEI N.º 7.000, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2001

Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

XVI - da saída, de estabelecimento de contribuinte localizado em outra unidade da Federação, de bem ou mercadoria destinados a consumidor final não contribuinte



do imposto localizado neste Estado, observado o disposto no § 8º deste artigo e no art. 48-A;

(...)

Art. 27. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido neste Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna deste Estado e a alíquota interestadual:

(...)

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.

(...)

Art. 44. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

V - tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação à diferença entre a alíquota interna deste Estado e a alíquota interestadual:

(...)

b) o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto.

A CF/88, no art. 150, trouxe em seu texto limitações ao poder de tributar, de observância obrigatória pelos entes federativos. Dentre tais limitações, destacam-se as previstas no inciso III, alíneas “b” e “c”, que tratam, respectivamente, das anterioridades anual e nonagesimal. Em síntese, a Constituição Federal veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro e antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que houver instituído ou majorado tais tributos, visando a “não surpresa” por parte dos contribuintes.

Ocorre que a Lei 11.623/2022, trouxe expressamente a data de produção de efeitos das alterações promovidas na Lei 7.000/2001, sendo que, em relação à nova metodologia de cálculo do DIFAL para contribuintes, os efeitos começariam a partir da publicação da Lei 11.623/2022 (art. 3º, II). Dessa forma, mesmo havendo um aumento na carga tributária total, tal norma não estaria em conformidade com o princípio das anterioridades anual e nonagesimal.



Nesse passo, a Gerência Tributária protocolou Consulta à Procuradoria Geral do Estado (PGE-ES), no intuito de estabelecer o melhor entendimento para o momento de produção de efeitos da nova sistemática de cálculo do DIFAL para contribuintes, bem como se a Administração Pública, ao desconsiderar a determinação expressa do art. 3º, II, da Lei 11.623/2022, estaria exercendo um controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, o que seria vedado pelo art. 130 da Lei 7.000/2001⁵. A resposta da Douta Procuradoria trouxe as seguintes definições:

(...)

Foi demonstrado, numericamente, que a aplicação da nova metodologia de cálculo instituída pela Lei Estadual n. 11.623/22 leva a um aumento da carga tributária total.

Não há dúvidas, assim, que **a alteração promovida pela Lei Estadual n. 11.623/22 na base de cálculo do DIFAL devido por contribuintes do imposto deve observância ao princípio da anterioridade anual, ou seja, somente poderá produzir efeito no exercício financeiro seguinte àquele em que ocorrida a sua publicação.**

Uma vez que a alteração promovida pela Lei Estadual n. 11.623/22 na base de cálculo do DIFAL devido por contribuintes do imposto somente poderá ser aplicada a partir de 01/01/2023, **até 31/12/2022 deve ser aplicada a metodologia vigente até então, isto é, a de base única**, que será substituída por aquela oriunda da Lei Estadual n. 11.623/22.

Por fim, não se desconhece que o art. 130 da Lei Estadual n. 7.000/01 veda a autoridade administrativa declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei, o que poderia ocorrer caso a Administração Pública não aplicasse a previsão de produção dos efeitos da Lei Estadual n. 11.623/22.

Todavia, não se pode olvidar ao fato de que a Procuradoria Geral do Estado (PGE), *“instituição permanente essencial ao exercício das funções administrativa e jurídica do Estado, e compondo uma das funções essenciais da Justiça, representa o Estado judicial e extrajudicialmente e é responsável pelas atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo”*.

Neste sentido, é de sua competência fixar administrativamente a interpretação das leis, consoante expressa previsão do art. 3º, X, da Lei Complementar Estadual n. 88/96, *in verbis*:

Art. 3º - A Procuradoria Geral do Estado, diretamente subordinada ao Chefe do Poder Executivo, tem a seguinte competência fundamental:

X - **Fixar administrativamente a interpretação** da Constituição, **das leis**, decretos, ajustes, contratos e atos normativos em geral, a ser

⁵ **Art. 130.** As autoridades administrativas não poderão: I - declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei, decreto, ou portaria de Secretário de Estado; (...)



uniformemente observadas pelos órgãos e entidades da Administração Estadual;

Não se está, aqui, afirmando a inconstitucionalidade da Lei Estadual n. 11.613/22, mas apenas que, quanto a produção dos seus efeitos acerca da base de cálculo do DIFAL de contribuinte do imposto, estes devem observância ao princípio da anterioridade anual. Essa é a correta aplicação da legislação pela qual cabe a Procuradora Geral do Estado zelar, inclusive para fins de interesse público e proteção ao Erário de eventual propositura de demandas judiciais.
(g.n.)

Ademais, tal posicionamento da PGE está em consonância com a “interpretação consequencialista” das normas, estabelecida no art. 20 da LINDB – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/1942, alterado pela Lei nº 13.655/2018), que foi magistralmente definida no Parecer SEFAZ/ES 006/2022, a saber:

“Em contrapartida, é imperioso observarmos o que determina o art. 20 da nova LINDB – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/1942, alterado pela Lei nº 13.655/2018), verbis:

Art. 20. **Nas esferas administrativa**, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam **consideradas as consequências práticas da decisão.**

Parágrafo único. **A motivação demonstrará a necessidade** e a adequação da medida imposta ou **da invalidação de** ato, contrato, ajuste, processo ou **norma administrativa**, inclusive em face das possíveis alternativas. (g.n.)

A nova regra positivada na LINDB é expressa ao determinar que o julgador, inclusive o da esfera administrativa, deve avaliar previamente as consequências práticas de sua decisão, justificando, se for o caso, a necessidade de invalidação (alteração/adequação) da norma administrativa.

Não se cogita, supor, entretanto, que o julgador administrativo possa declarar a inconstitucionalidade de lei por controle difuso por ser competência judicante privativa do Poder Judiciário, mas que, **mediante uma interpretação consequencialista**, o referido dispositivo legal possa ser afastado, construindo para o caso concreto decisão que esteja em harmonia com o texto constitucional.

(...)

A discussão ganha especial relevo ao inserir no ordenamento pátrio o estudo do *Law and Economics*, demandando, dos aplicadores do direito, uma análise dos efeitos práticos das decisões, em especial, nos casos em que houver significativa **repercussão econômica**. Em outras palavras, as consequências das decisões, sejam judiciais ou administrativas, devem ser levadas em conta no momento da justificação e da fundamentação.



Sobre o art. 20 da nova LINDB, Sundfeld e Jurksaitis explicam que:

(...) decidem os administradores públicos e os formuladores de políticas: considerando dado problema, vislumbram possíveis soluções, tentam prever os custos e as consequências de se optar por cada uma delas e submetem o juízo final ao escrutínio público (seja através do debate parlamentar, no caso de uma lei, de consultas públicas, ou mesmo no momento em que a decisão passa a dar resultados para a população, sejam eles positivos ou não) e também ao crivo dos órgãos de controle.

Posto isso, de acordo com os dispositivos destacados, conclui-se que, em relação ao **DIFAL para contribuintes**, com a nova metodologia de cálculo já especificada, os efeitos começarão a partir de **1º de janeiro de 2023, em obediência às anterioridades anual e nonagesimal, por haver um aumento na carga tributária total. Logo, até 31 de dezembro de 2022, deve ser aplicada a sistemática anterior, ou seja, com o DIFAL base única.**

3. CONCLUSÃO

Feitas essas considerações, de forma cristalina, pode-se responder às indagações da consulente:

1- Qual a metodologia de cálculo do DIFAL para contribuintes, tendo como particularidade a “base dupla”, nos termos do art. 11, IX, da Lei 7000/2001, deve ser adotada pelos contribuintes?

Resposta: Conforme demonstrado no subtítulo 2.2.2, a forma de cálculo a ser adotada é a proposta pela SEFAZ/ES, por obediência aos princípios constitucionais já relatados. A metodologia pode ser assim definida:

- i) Determinar a base de cálculo do ICMS na operação interestadual (BC_{inter});**
- ii) Calcular o ICMS da operação interestadual ($ICMS_{inter}$);**
- iii) Expurgar o ICMS interestadual da base de cálculo;**
- iv) Inserir o ICMS em sua própria base de cálculo;**
- v) De posse da nova base de cálculo, incluindo o imposto, calcular o ICMS utilizando a alíquota interna ($Alíq_{intra}$);**
- vi) Subtrair o valor do $ICMS_{inter}$, referente à operação interestadual.**



$$ICMS_{DIFAL_SEFAZ} = \left(\frac{BC_{inter} - ICMS_{inter}}{1 - Alíq_{intra}} \right) \times Alíq_{intra} - ICMS_{inter}$$

2- Qual a data de produção de efeitos da nova forma de cálculo do DIFAL para contribuintes?

Resposta: Tomando por base o disposto no subtítulo 2.2.3, a produção de efeitos se dará a partir de 1º de janeiro de 2023, observando as anterioridades anual e nonagesimal. Posto isso, até 31 de dezembro de 2022, deve ser aplicada a sistemática anterior, ou seja, com o DIFAL base única.

É o parecer.

Vitória/ES, 01 de setembro de 2022.

(Documento assinado digitalmente)

FLÁVIO VIGANOR SILVA

Auditor Fiscal da Receita Estadual

(Documento assinado digitalmente)

ROGÉRIO BARBOSA VIANA LIMA

Auditor Fiscal da Receita Estadual

Aprovo o **Parecer de Orientação Interna nº 518/2022**. Comunique a consulente. Remeta uma cópia do referido parecer à Gerência Fiscal, com fulcro no art. 857 do RICMS/ES.

(Documento assinado digitalmente)

HUDSON DE SOUZA CARVALHO

Gerente Tributário

ASSINATURAS (3)

Documento original assinado eletronicamente, conforme MP 2200-2/2001, art. 10, § 2º, por:

FLÁVIO VIGANOR SILVA
AUDITOR FISCAL DA RECEITA ESTADUAL
SUJUP - SEFAZ - GOVES
assinado em 26/09/2022 17:29:44 -03:00

HUDSON DE SOUZA CARVALHO
GERENTE QCE-03
GETRI - SEFAZ - GOVES
assinado em 27/09/2022 13:15:02 -03:00

ROGÉRIO BARBOSA VIANA LIMA
AUDITOR FISCAL DA RECEITA ESTADUAL
SUJUP - SEFAZ - GOVES
assinado em 26/09/2022 17:30:31 -03:00



INFORMAÇÕES DO DOCUMENTO

Documento capturado em 27/09/2022 13:15:03 (HORÁRIO DE BRASÍLIA - UTC-3)
por FLÁVIO VIGANOR SILVA (AUDITOR FISCAL DA RECEITA ESTADUAL - SUJUP - SEFAZ - GOVES)
Valor Legal: ORIGINAL | Natureza: DOCUMENTO NATO-DIGITAL

A disponibilidade do documento pode ser conferida pelo link: <https://e-docs.es.gov.br/d/2022-4S6S3T>