**O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NO ESTADO DE ALAGOAS**

**Felipe Augusto Marcos**

Acadêmico da Universidade Presbiteriana Mackenzie

**I – O Diferencial de Alíquotas nas Aquisições Interestaduais**

O Diferencial de Alíquotas (DIFAL) é o imposto (ICMS) relativo à diferença existente entre a alíquota interna e a interestadual, devido quando contribuintes do ICMS adquirirem mercadorias de outra unidade da Federação (i) para consumo ou ativo permanente ou (ii) utilizarem serviços cuja prestação se tenha iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada à operação ou prestação subseqüente.. A regra está prevista no § 2°, VIII do art. 155 da Constituição Federal:

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

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

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;”

Nessa linha de raciocínio, o Estado de destino (no caso, Alagoas) deverá tributar a diferença entre a alíquota interna e interestadual nas operações em que o contribuinte adquire mercadorias destinadas ao seu próprio uso ou consumo, ou ainda ao seu ativo permanente, bem como na utilização dos serviços de transporte não vinculados a operação ou prestação subsequente.

Tal situação não se verifica quando da aquisição de mercadorias que se destinem a uma futura revenda, bem como das prestações de serviço de transporte vinculadas. Nesta situação, o DIFAL não deverá incidir.

Dado que não se mostra devido o recolhimento do DIFAL nas prestações de serviço de transporte interestadual vinculadas a operações subsequentes (revenda), o recolhimento indevido do DIFAL, nessa hipótese, e a consequente apropriação de créditos de ICMS na operação, pode levar a questionamentos por parte das autoridades fiscais, como será melhor abordado a seguir.

**II - Aproveitamento de créditos pelo diferencial de alíquotas**

Em princípio, cumpre-nos observar que nas operações sujeitas ao recolhimento de diferencial de alíquotas, o adquirente poderá se creditar tanto com relação ao ICMS incidente sobre a operação interestadual, quanto ao valor que foi recolhido pelo diferencial de alíquotas. É o que preconiza a Lei Complementar n° 87/96 (“Lei Kandir”):

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

Ressalta-se que é permitido o aproveitamento de créditos tão somente com relação aos materiais destinados ao ativo permanente. As aquisições interestaduais de bens destinados a uso ou consumo darão ensejo a tal aproveitamento apenas a partir de 1º de janeiro de 2020 (art. 33, I da LC 87/96).

Já as aquisições de mercadorias destinadas a revenda, por não ser devido o recolhimento do DIFAL, não há que se falar em creditamento do diferencial de alíquota.

Neste cenário, temos que o contribuinte deve recolher o DIFAL apenas sobre os serviços de transporte de mercadorias destinadas a uso ou consumo ou ao ativo permanente, tendo o direito de apropriar créditos de ICMS apenas sobre as últimas. Quanto ao transporte de mercadorias destinadas a revenda, não deve haver recolhimento do DIFAL, tampouco creditamento do imposto (DIFAL).

**III - Escrituração das operações**

No Estado de Alagoas, para a correta escrituração do recolhimento de valores por aquisição de serviços de transporte interestadual de materiais destinados a uso ou consumo ou ativo permanente, deverá ser observado o disposto na Instrução Normativa GSED n° 17/2012. De acordo com seu art. 1º:

“I - o documento fiscal relativo à operação ou prestação será escriturado no livro Registro de Entradas, com utilização das colunas sob os títulos "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações ou Prestações sem Crédito do Imposto", devendo ser anotado, na coluna "Observações":

a) o valor corresponde à diferença de alíquotas a recolher a este Estado;

b) o valor do imposto relativo ao ativo permanente a ser creditado, se for o caso;

c) que a mercadoria se destina a uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, ou de que o serviço não está vinculado à operação ou prestação subsequentes;

II - no final de cada período de apuração, os valores lançados na forma do inciso anterior serão somados, e os resultados do débito e, se for o caso, do crédito, lançados no campo "Observações" do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), com anotação da natureza dos lançamentos e das folhas do livro Registro de Entradas onde foram escriturados os respectivos documentos fiscais;

III - o imposto será recolhido por meio de documento de arrecadação distinto, com código de receita 1561-0, com observação de tratar-se de recolhimento referente à diferença de alíquota por aquisição, em operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente, ou, sendo o caso, por utilização de serviço iniciado em outra unidade da Federação e não vinculado a operação ou prestação subsequentes;”

**IV - Escrituração dos créditos**

Para o aproveitamento dos créditos dos serviços de transporte de mercadorias destinadas ao ativo permanente, o contribuinte deverá observar, além dos dispositivos acima, o contido no Inciso IV do artigo 1° da IN 17/12:

“IV - a soma dos valores a serem apropriados sob a forma crédito de bens destinados ao ativo permanente, quando for o caso, além do lançamento citado no inciso II deste artigo e após o lançamento no documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), conforme Decreto nº 614, de 12 de abril de 2002, será lançada no campo "Outros Créditos" do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS).”

Por fim, caso a operação esteja sujeita ao recolhimento antecipado do diferencial de alíquotas previsto na Lei 6.474/2004, o recolhimento do inciso III destacado acima deverá ser feito sob o código de receita “1542-3 – ICMS Antecipação Lei n° 6.474/2004” (§ 3º do art. 1° da IN 17/12).

**V - Regularização da escrituração fiscal**

Caso o contribuinte recolha o DIFAL e aproprie créditos em relação à prestação de serviços de transporte interestadual relativas à aquisição de mercadorias destinadas a (i) revenda, (ii) uso ou consumo e (iii) ativo permanente, deverá regularizar sua situação perante o Estado de Alagoas, com vistas a evitar possíveis questionamentos fiscais. Para tanto, deverá observar o que segue.

***Mercadorias para Revenda***

Conforme já destacado, a utilização de serviços de transporte interestadual relativo à aquisição de mercadorias para revenda não obriga o contribuinte a recolher o DIFAL, tampouco a autoriza a tomar créditos decorrentes deste recolhimento. Tem-se, assim, um recolhimento indevido de tributo e um creditamento também indevido.

O problema que surge é que não há, no Estado de Alagoas, um procedimento específico para a situação em que há um recolhimento a maior e uma consequente tomada de créditos indevida. Isso faz com que exista o risco de o contribuinte ser autuado pelo creditamento indevido. De acordo com o art. 93 da Lei n 5.900/96, o creditamento indevido dá ensejo a multa, caso implique falta de recolhimento do imposto:

“Utilizar crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto:

MULTA - equivalente a 60% (sessenta por cento) do valor do crédito indevido ou inexistente efetivamente utilizado.”

Diante disso, temos que uma possível saída é o estorno dos créditos tomados em decorrência do recolhimento do DIFAL nas aquisições de mercadorias destinadas a revenda e, posteriormente, a solicitação de restituição do imposto pago a maior, nos termos do art. 45 da Lei n. 5.900/96[[1]](#footnote-1):

“As quantias indevidamente recolhidas aos cofres do Estado, serão restituídas, atualizadas monetariamente, a requerimento do contribuinte, desde que este comprove que o respectivo encargo financeiro não foi transferido a terceiros ou, no caso de  tê-lo recebido de outrem, estar por este devidamente autorizado a recebê-la.”

***Mercadorias para uso ou consumo***

Da mesma forma que o indicado no item anterior, os créditos tomados em decorrência do recolhimento do DIFAL pela aquisição de serviços de transporte de mercadorias destinadas a uso ou consumo deverão ser estornados, reduzindo as chances de eventuais questionamentos.

A única diferença aqui é que não deve haver o posterior pedido de restituição do imposto, por ser este devido nas operações, conforme destacado anteriormente.

***Mercadorias para ativo permanente***

Caso o contribuinte costume apropriar os créditos decorrentes do DIFAL na parte de “ajustes” do Livro de Registro de Apuração do ICMS, campo “Outros Créditos”, na hipótese de haver créditos decorrentes de bens destinados ao ativo permanente, estes deverão ser lançados no “Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP (ver Decreto n° 614/2002), bem como no campo “Outros Créditos” do RAICMS.

**VI - Conclusão**

Diante do exposto acima, temos que os contribuintes que se encontrem nas situações descritas devem observar os dispositivos legais mencionados, com vistas a evitar quaisquer questionamentos pelas autoridades fiscais do Estado de Alagoas.

1. Para fins de restituição, alertamos que na hipótese de haver transferência do encargo do imposto, deverá ser observado o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional (“CTN”), que exige autorização de quem efetivamente suportou a carga do imposto para que terceiro possa proceder à solicitação:

   “*Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”* [↑](#footnote-ref-1)