

## **Diferencial de Alíquota (DIFAL): um estudo sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual**

### **Rate Differential (DIFAL): a study on the difference between internal and interstate rates**

**Deusélia Gomes Leal Oliveira**

*Faculdade Sagrada Família (FASF)*

<http://lattes.cnpq.br/3171498592122879>

**Thalyta Thaymaya de Freitas**

*Faculdade Sagrada Família (FASF)*

<http://lattes.cnpq.br/6743659320361768>

**Resumo:** Este artigo apresenta uma análise exploratória do tema fiscal do Diferencial de Alíquota (DIFAL), com o objetivo de aprofundar estudos acadêmicos com profissionais, estudantes e organizações vinculados à área da Contabilidade Fiscal. Esta pesquisa justifica-se na importância do entendimento e da aplicação de boas práticas contábeis na apuração e no recolhimento do imposto, através da diferença entre a alíquota interna do estado de destino ao qual a mercadoria é destinada e a alíquota interestadual do ICMS, que é paga ao estado de origem, conforme as normas vigentes no Brasil. Buscou-se responder a seguinte questão: como entender a diferença do DIFAL em compras fora do Estado e o seu recolhimento nas vendas de produtos ou serviços? A pesquisa é qualitativa, descritiva e documental. Para a coleta de dados, foram consultados sites oficiais fazendários e materiais bibliográficos de pesquisas científicas dentro do tema.

**Palavra chave:** Contabilidade Fiscal, DIFAL, ICMS.

---

**Abstract:** This article presents an exploratory analysis of the tax issue of the Differential Rate (DIFAL), with the aim of deepening academic studies with professionals, students and organizations linked to the field of Tax Accounting. This research is justified by the importance of understanding and applying good accounting practices in calculating and collecting the tax, through the difference between the internal rate of the State of destination to which the goods are destined and the interstate rate of ICMS that is paid to the State of origin, according to the rules in force in Brazil. The question in the article is about: How to understand the difference of DIFAL in purchases outside the State and its collection in sales of products or services? The methodology has descriptive, qualitative and documentary natures. For data collection, official farm websites and various bibliographic and scientific research materials on the subject were consulted, in paper and digital support.

**Keywords:** Tax Accounting, DIFAL, ICMS.

---

## **1. INTRODUÇÃO**

O Diferencial de Alíquota (DIFAL) é uma operação fiscal interestadual aplicada sobre o ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) e criada

pelo legislador brasileiro, para equilibrar a arrecadação do ICMS entre os estados do país.

O estudo acadêmico do DIFAL é relevante para que se cumpram adequadamente todas as normas tributárias, seja pelos profissionais que atuam na área fisco-contábil, tributária ou ainda pelos empreendedores nacionais.

No Brasil, cada estado possui uma alíquota de recolhimento de ICMS diferenciada. Antes da implantação do DIFAL, em compras interestaduais havia um desequilíbrio dentro das cobranças das transações de vendas realizadas.

Com os progressos tributários e a edição de novas regulamentações, ficou definido que quando a empresa faz o recolhimento do ICMS, ela deve calcular e pagar o valor do DIFAL, ou seja, o estado de origem da venda e o estado de destino dividem a carga tributária que deve ser paga, assim, os estados que possuem maiores alíquotas não serão prejudicados. O resultado do cálculo do DIFAL é demonstrado no documento de nota fiscal emitido e é obrigatório às pessoas jurídicas que realizam vendas interestaduais.

Esta pesquisa justifica-se em razão da importância do entendimento e da aplicação de boas práticas contábeis na apuração e no recolhimento do imposto, através da diferença entre a alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual do ICMS que é paga ao Estado de origem, conforme as normas legais.

É premente a relevância do estudo científico sobre a obrigatoriedade do pagamento e da cobrança do DIFAL, diante do tema ainda gerar polêmicas na área tributária, com destaque dentro dos últimos dois anos (2021 e 2022).

Como problema de pesquisa, elaborou-se a seguinte indagação: como entender a diferença do DIFAL em compras fora do estado e seu recolhimento nas vendas de produtos ou serviços?

A metodologia utilizada para a realização deste trabalho foi a pesquisa de natureza exploratória, bibliográfica e documental, com consultas em artigos, normas legais e informações governamentais divulgadas em portais específicos na internet.

Segundo Gil (2009), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos e a

pesquisa documental assemelha-se muito a pesquisa bibliográfica, a diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Já em relação aos objetivos, a pesquisa enquadra-se como descritiva.

Os dados coletados durante a realização desta pesquisa foram do tipo secundário, isto é, aqueles já disponíveis em livros e demonstrações contábeis e relatórios complementares, produzidos pela Contabilidade.

Para o desenvolvimento e descrição da pesquisa, este artigo está estruturado em quatro (4) seções: esta seção introdutória; a seção dois, fundamentação teórica; a seção três, que descreve o estudo do tema com os resultados exemplificados; e a seção quatro, que traz as considerações finais.

Em termos empíricos, este artigo fornecerá subsídios aos gestores e estudantes da área fiscal, no sentido da otimização de recursos quando do recolhimento do imposto DIFAL.

Por fim, após análise de documentos de contabilidade e de doutrinas e legislações em vigor, percebe-se pela viabilidade de construção de adequado entendimento sobre a diferença do DIFAL em compras fora das Unidades Federativas e o seu recolhimento nas vendas de mercadorias ou serviços.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

A malha tributária do Brasil é complexa e o profissional contábil é reconhecido como peça fundamental dentro da resolução prática dos assuntos fiscais. O entendimento do que seja o DIFAL é um enorme desafio para profissionais da área fisco-contábil e também para muitos empreendedores nacionais.

O Diferencial de Alíquota foi criado para equilibrar a arrecadação do ICMS entre os estados: o estado de origem da venda e o estado de destino fazem a divisão da carga tributária que deverá ser paga.

Os fundamentos teóricos do artigo, de início, perpassam pelo histórico da Contabilidade e pela importância, da mesma, no que alcança os direitos e as obrigações das entidades e depois, pelos aspectos legais que norteiam o

entendimento da diferença do DIFAL em compras fora do estado e seu recolhimento nas vendas de mercadorias.

## 2.1 A CONTABILIDADE

A Contabilidade é uma ciência social que tem por finalidade registrar e controlar as variações patrimoniais, nos aspectos qualitativo e quantitativo, em qualquer atividade econômica.

A Contabilidade se relaciona ao controle e gestão de recursos, com a utilização de sistemas de informações próprios e focados na mensuração dos agregados econômicos. É uma ciência que vem se aperfeiçoando, influenciada pelos aspectos científicos, econômicos e sociais da humanidade.

Para Ludícibus (2004) a contabilidade é uma ciência fomentada por diversos setores da economia, portanto, a melhor maneira de compreender os objetivos da contabilidade é entender a evolução da sociedade em seus aspectos econômicos.

David e Barbosa (2019) atestam que a contabilidade teve seu início antes mesmo da escrita, e que de acordo com a sua evolução, foi ocupando espaço até tornar-se indispensável no que tange ao cotidiano e evolução da civilização humana.

A informação possui no âmbito da Contabilidade uma grande relevância, pois representa um elemento essencial para a tomada de decisões. Ela é definida por Arima (2002, p. 80) como “[...] um dado trabalhado e processado dentro das especificações exigidas pelos usuários com significado próprio, relevante e utilizada para gerar uma ação derivada do processo de tomada de decisão”.

A contabilidade subdivide-se em diversos ramos, neste trabalho recebe suporte da Contabilidade Fiscal, que tem um papel fundamental dentro das entidades empresariais, por atuar na gestão e no controle de recolhimento de tributos.

## 2.2 O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA

O DIFAL é praticado há muitos anos, contudo, diante da expansão massiva do e-commerce (vendas on-line), passou a ganhar uma maior visibilidade na malha

tributária, em razão da queda de arrecadação do ICMS nos estados de destino, gerando um desequilíbrio fiscal no país.

Em linha temporal, o ano de 2015, demarcou grandes mudanças na cobrança do ICMS nas compras e vendas interestaduais. A Emenda Constitucional nº 87, promulgada em 2015, em termos gerais, trouxe solução ao desequilíbrio fiscal com a aplicação da regra do diferencial de alíquota, partilhando a arrecadação do ICMS entre os estados de origem e de destino.

Adiante, nesse mesmo ano, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), regulamentou a matéria do DIFAL, com regramentos firmados em documento na forma de Convênio e não em base de lei complementar. O CONFAZ publicou o Convênio ICMS nº 93/2015, deixando que as unidades federativas editassem as respectivas Leis Estaduais para a internalização das normas.

O ato normativo do CONFAZ, ensejou demanda perante o Supremo Tribunal Federal (STF), o qual, no início do ano de 2021, julgou como inconstitucional a cobrança do DIFAL através do Convênio ICMS nº 93/2015. O STF entendeu que o instrumento legal é a Lei Complementar, de competência exclusiva do Congresso Nacional e não do CONFAZ. Os efeitos da decisão passaram a valer apenas a partir do ano de 2022.

Da decisão do STF, após os trâmites regulares do Congresso Nacional, criou-se a Lei Complementar nº 190, de 04/01/2022, que organiza a cobrança do ICMS sobre vendas e serviços ao consumidor final localizado em estado diferente do fornecedor.

Com a lei complementar, nas transações entre empresas e consumidores não contribuintes de ICMS de estados diferentes, cabe ao fornecedor recolher e repassar o DIFAL para o estado do consumidor. Se a mercadoria ou o serviço for destinado a um outro estado que não o do consumidor, o DIFAL será do estado em que a mercadoria entrou ou onde ocorreu o destino final do produto.

Para as operações entre fornecedores e empresas contribuintes do ICMS, o Congresso Nacional firmou não serem necessárias novos regramentos em razão do

assunto já estar regulado pela Lei Complementar nº 87, de 1996, a chamada Lei Kandir.

Acrescendo valor ao tema, ressalte-se que, no ano de 2021, passou a ser criado eletronicamente, pelos estados, o chamado Portal do DIFAL, para oferecer aos contribuintes e interessados ferramenta de consulta a respeito de:

- a) legislação de ICMS dos Estados;
- b) alíquotas internas e interestaduais dos Estados;
- c) produtos e alíquotas sujeitos ao Fundo de Combate à Pobreza na unidade federativa de destino;
- d) obrigações acessórias da unidade federativa de destino;
- e) produtos com benefício fiscal na unidade federativa de destino;
- f) emissão de guias.

No Estado do Paraná, o Portal DIFAL pode ser acessado no site <http://www.atendimento.fazenda.pr.gov.br/sacsefa/portal/assuntosReferente/12>.

**Figura 1 – Portal DIFAL ICMS PARANÁ**



Fonte: Secretaria da Fazenda (2023)

O presente artigo, por sua atualidade e importância, demanda uma continuidade, afinal, o assunto ainda permanece a descoberto, no que trata sobre a cobrança do DIFAL para o ano de 2023.

### 2.2.1 O DIFAL e o ICMS

Para a análise do DIFAL, faz-se a seguir, uma breve alusão sobre o que é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

O autor Harada (2017, p. 12) diz:

O ICMS é o único imposto que, pela sua peculiaridade de ser um tributo de vocação nacional inserido na competência impositiva dos Estados por razões de política tributária, mereceu estruturação exaustiva na Constituição que estatuiu princípios e normas a ele aplicáveis. Também mereceu uma regulamentação específica por lei complementar, nesse particular, acompanhado pela legislação do ISS, revogando aquelas normas previsto no Código Tributário Nacional, no que andou bem o legislador. Por isso, a legislação do ICMS, pode-se dizer, em sua maior parte está inserida no Direito Constitucional Tributário. É a partir de princípios e regras constitucionais que promovemos o estudo sistemático desse imposto para, depois, adentrarmos no exame da lei de regência nacional do ICMS, a Lei Complementar 87/96.

O ICMS é um imposto estadual e incide sobre operações comerciais de: circulação de mercadorias, incluindo alimentos e bebidas; prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; serviços de comunicação por qualquer meio; fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributárias dos municípios.

O valor do ICMS depende de cada estado. O tipo de operação, regime de tributação e produtos também influenciam no seu cálculo, ou seja, não há uma padronização.

Desta forma, uma linha normativa marcou a aplicação do DIFAL do ICMS, a que apareceu estabelecida no Convênio nº 93/2015, já mencionado, e que trouxe: o cálculo do DIFAL, anteriormente ao Convênio, aplicado apenas para operações interestaduais nas quais o consumidor final também era contribuinte do ICMS; e o cálculo do DIFAL, posteriormente ao Convênio, aplicado a todas as operações interestaduais, incluindo as operações nas quais o comprador não é contribuinte do ICMS.

Basta lembrar que, foi a partir da Emenda Constitucional nº 87/2015 e do Convênio nº 93/2015, que a obrigatoriedade do recolhimento do DIFAL passou a ser de responsabilidade do vendedor quando a venda for a não contribuintes do ICMS e

para as operações entre contribuintes, o DIFAL passou a ser de responsabilidade da empresa que está adquirindo o produto ou serviço, ou seja, do estado de destino.

A norma separou os consumidores entre os que estão sujeitos ao ICMS (empresas) e os que não recolhem o imposto, como as pessoas físicas.

Enfim, a cobrança do tributo ICMS é considerada, pelos especialistas, como uma operação fiscal complexa.

### **3. O ESTUDO DO CÁLCULO DA DIFERENÇA NA PRÁTICA**

Com base na lei, o estudo do cálculo da diferença do DIFAL do ICMS, consiste em encontrar o valor de diferença entre a alíquota interestadual e a interna do imposto.

Abreu (2021, p.25) atesta que existe uma tabela de alíquotas, que visa estabelecer valores fixos de cobranças entre os estados, seguindo o seguinte parâmetro: “o valor da alíquota interna do Estado de origem é subtraído do valor da alíquota interestadual dos estados, gerando assim uma diferença de alíquota (DIFAL) que incide no valor da mercadoria negociada”.

As alíquotas interestaduais aparecem nos seguintes percentuais: 7% para os Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e para o Espírito Santo; 12% para os estados das regiões Sul e Sudeste (exceto o Espírito Santo) e 4% para material importado.

As alíquotas internas são diferenciadas em tabela governamental própria. cada região possui valores praticados internamente.

A figura 2 exemplifica uma operação interestadual destinada ao consumidor final (venda ao cliente de outro estado), mostrando a diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual do estado remetente.

**Figura 2 – DIFAL ICMS**

## Diferencial de alíquotas do ICMS

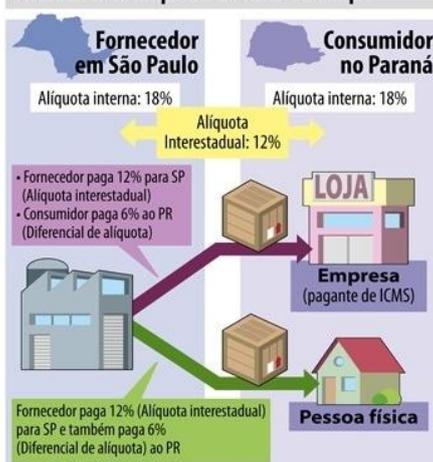
Quando a venda de bens ou serviços ocorre entre fornecedores e consumidores de estados diferentes, o estado da parte consumidora deve receber o chamado Diferencial de alíquotas.

$$\text{Alíquota interna do estado da parte consumidora} - \text{Alíquota interestadual} = \text{Diferencial de alíquotas}$$

**Quem paga o Diferencial de alíquotas?**  
Consumidores que pagam ICMS (empresas) ou fornecedores que vendem para pessoa física.

agência senado

## Diferencial de Alíquotas do ICMS – Exemplo



agência senado

Fonte: Agência Senado, Brasília (2022).

Embora o ICMS incida no valor final da nota fiscal eletrônica (NFe), a emissão do DIFAL será feita à parte do documento fiscal, visto não conter no mesmo, um campo para a sua discriminação, isto é, o DIFAL é recolhido no momento da emissão da NFe pelo vendedor, ou seja, quando a venda é realizada pelo não contribuinte de ICMS. Em caso de vendas em que ambos são contribuintes do ICMS, a diferença deverá ser paga pela empresa que irá adquirir a mercadoria.

A aplicação de boa prática contábil, é imprescindível no procedimento de cálculo da diferença do DIFAL, na compra e venda. Esta diferença precisa ser observada de forma detalhada pelo contabilista de departamento fiscal, a fim de evitar-se um recolhimento indevido de imposto.

Para o recolhimento do DIFAL do ICMS, de modo geral, a logística mais indicada para empresas que têm baixo volume de emissão da NFe, ou para aquelas nas quais as remessas interestaduais são feitas esporadicamente, utiliza-se a chamada Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), emitida a cada nota fiscal gerada, tendo como base o valor da mercadoria vendida e o estado de destino. Já, a logística recomendada para empresas que trabalham com grande volume de transações entre estados, é realizar a emissão por apuração, na qual a emissão da GNRE é feita a cada mês.

Feita a emissão da GNRE, ou de guia similar, é possível realizar o pagamento do DIFAL na maioria das instituições financeiras. A prática fiscal orienta que o pagamento do DIFAL seja feito antecipadamente, ou seja, antes do envio da mercadoria.

### **3.1 A Base de Cálculo**

Para o cálculo do valor do DIFAL do ICMS é preciso encontrar a diferença entre a alíquota interestadual e a interna. De forma sucinta, apresenta-se uma rotina a ser observada pelo profissional competente.

Em relação a definição da base de cálculo do ICMS existem duas alternativas: base única (por fora) e base dupla (por dentro), sendo usada para calcular as operações onde o destinatário também é contribuinte do ICMS.

Para a identificação das alíquotas de cada estado envolvido na operação torna-se necessário utilizar a tabela do ICMS para visualizar a alíquota interestadual e a alíquota interna do estado de destino da mercadoria.

Realizar o cálculo da diferença entre as alíquotas, desta forma a DIFAL corresponde a alíquota interna – (menos) a alíquota interestadual.

Para a construção da base de cálculo do diferencial de alíquota, é necessária a verificação do valor da operação, que aparece registrado na entrada de mercadoria ou prestação de serviço, acrescido do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), se houver. Nos casos em que existam benefícios fiscais, a base de cálculo deverá ser ajustada.

Para os contribuintes que precisam calcular o imposto a ser pago em cada operação de venda ou compra de mercadorias, existe uma Tabela de ICMS, atualizada regularmente pelos órgãos fazendários de cada estado, que é um conjunto de alíquotas que variam conforme o estado em que a mercadoria foi produzida ou comercializada e incidem sobre a base de cálculo. As figuras 3 e 4, colacionadas, mostram as alíquotas dos anos de 2023 e 2022, respectivamente:

Figura 3 – Tabela DIFAL ICMS 2023

ORIGEM	DESTINO																												
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	IM	
AC	19	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AL	12	19	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AM	12	12	20	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AP	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
BA	12	12	12	12	19	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
CE	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
DF	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	20	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	4	
PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	19	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	19	7	7	12	7	7	12	7	7	12	4	
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	21	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	20	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	17	12	7	7	12	7	7	4	
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	12	20	7	7	12	7	7	4	
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17,5	12	12	12	12	12	4	
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	20	12	12	12	12	4	
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	17	12	7	7	4	
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	7	4	
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	22	12	4	
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	20	4		
IM	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	

Para determinar a alíquota do ICMS interestadual são necessários os passos seguintes:

1. Localizar na coluna esquerda o estado de Origem
2. Localizar na linha horizontal superior o estado Destino
3. Na intersecção dos estados Origem e Destino você vai obter a alíquota aplicada na operação interestadual

Para determinar a alíquota interna do ICMS basta conferir a linha transversal colorida de cada estado.

Fonte: <https://www.inforsystem.com/artigos/33-documentos-fiscais/189-tabela-de-aliquotas-de-icms-internas-e-interestaduais> (2023)

Figura 4 – Tabela DIFAL ICMS 2022

ORIGEM	DESTINO																											
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	IM
AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AL	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AM	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
AP	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
BA	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
CE	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
DF	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	4
PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	18	7	7	12	7	7	12	7	7	12	4
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	4
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	17	12	7	7	12	7	7	4
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	12	20	7	7	12	7	7	4
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17,5	12	12	12	12	12	4
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	20	12	12	12	12	4
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	17	12	7	7	4
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	7	4
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	4
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	20	4	
IM	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4

### 3.2 CÁLCULOS EXEMPLIFICADOS

Neste item, para o estudo, apresentam-se duas exemplificações de ordem prática.

É a diferença entre as alíquotas (interna e interestadual) que sujeita os contribuintes ao recolhimento do ICMS. O DIFAL aparece nos casos em que o percentual da alíquota interna for superior ao da alíquota interestadual.

Sobre a alíquota interestadual, reforça-se que ela pode ser analisada em diferentes situações, como: na entrada de mercadoria que é de outra Unidade Federativa (para seu uso e consumo); na entrada de mercadoria que é de outra Unidade Federativa (para ativo imobilizado); na entrada de prestação de serviço para o transporte interestadual, caso seu início tenha ocorrido em outra Unidade Federativa (com aquisição de uso e consumo); na entrada de prestação de serviço para o transporte interestadual, caso seu início tenha ocorrido em outra Unidade Federativa (com aquisição de ativo imobilizado).

O recolhimento do DIFAL é realizado juntamente com o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) fiscal, que tem como objetivo auxiliar no processo de recebimento de informações importantes acerca dos contribuintes no que tange aos impostos como ICMS e IPI, considerando-se o valor da mercadoria comprada e o Estado de origem.

Exemplo 1: Operação de envio de mercadoria, acrescido de valor de frete, para consumidor final não contribuinte - Tabela DIFAL ICMS 2022

**Quadro 1 – Exemplo 1**

Dados da operação	Cálculos/resultados
Valor do produto: R\$ 100,00	Produto + Frete =
Valor do Frete: R\$ 30,00	R\$100,00 + R\$ 30,00 = R\$ 130,00
Estado de origem: São Paulo	ICMS Estado de origem:
Estado de destino: Paraná	R\$ 130,00 x 12% = R\$ 15,60
Alíquota de ICMS Estado de origem: 12%	ICMS Estado de destino:
Alíquota de ICMS Estado de destino: 18%	R\$ 130,00 x 18% = R\$ 23,40
	DIFAL = R\$ 23,40 – R\$ 15,60
	DIFAL = R\$ 7,81 ou

	$DIFAL = 18\% - 12\% = 6\%$ $DIFAL = R\$ 130,00 \times 6\% = R\$ 7,81$
--	---

**Fonte: as autoras (2023)**

Exemplo 2: Operação de envio de mercadoria, acrescido de valores de frete e de IPI, para consumidor final contribuinte.

**Quadro 2 – Exemplo 2**

Dados da operação	Cálculos/resultados
Valor do produto: R\$ 150,00	Produto + Frete + IPI =
Valor do Frete: R\$ 30,00	$R\$150,00 + 30,00 + 20,00 = R\$ 200,00$
Valor do IPI: R\$ 20,00	ICMS Estado de origem:
Estado de origem: X	$R\$ 200,00 \times 7\% = R\$ 14,00$
Estado de destino: Y	ICMS Estado de destino:
Alíquota de ICMS Estado de origem: 7%	$R\$ 200,00 \times 12\% = R\$ 24,00$
Alíquota de ICMS Estado de destino: 12%	DIFAL = R\$ 24,00 – R\$ 14,00
	DIFAL = R\$ 10,00 ou
	$DIFAL = 12\% - 7\% = 5\%$
	$DIFAL = R\$ 200,00 \times 5\% = R\$ 10,00$

**Fonte: As autoras (2023).**

O diferencial de alíquota sempre será relacionado ao recolhimento do ICMS, no entanto, as empresas que realizam suas vendas em âmbito nacional e interestadual precisam estar atentas ao seu cálculo de pagamento e comprovar a regularidade do imposto com as notas fiscais emitidas juntamente com a guia GNRE e anexar o comprovante de seu pagamento para que não haja o risco de a mercadoria enviada ficar parada no estado de destino. Desta forma, deve-se emitir a guia GNRE a cada nota eletrônica emitida.

### 3.3 MODELO DA GUIA NACIONAL DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS ESTADUAIS (GNER)

O DIFAL sempre será relacionado ao recolhimento do ICMS, no entanto, as empresas que realizam suas vendas em âmbito nacional e interestadual precisam estar atentas ao seu cálculo de pagamento e comprovar a regularidade do imposto com as notas fiscais emitidas juntamente com a Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNER) e anexar o comprovante de seu pagamento para que não haja o risco da mercadoria enviada ficar parada no Estado de destino.

A emissão da uma guia GNRE ocorre a cada geração de uma Nota Fiscal eletrônica (NFe).

A NFe não possui um campo específico para informar o valor do DIFAL, por isso, na emissão do documento fiscal é necessário informar o valor do produto com o imposto embutido. Deste modo, as empresas precisam utilizar uma guia específica para recolher o imposto, conhecida como Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Interestaduais (GNRE).

Este procedimento é indicado para as empresas que fazem pouca emissão da GNRE ou para aquelas que possuem poucas remessas interestaduais. Já, para as organizações com grande volume de transações interestaduais, é indicado fazer a emissão da GNRE mensalmente.

**Figura 4 – GNRE**

Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE		UF Favorecida	Código da Receita
Dados do Emitente Razão Social CNPJ/CPF/Insc. Est.		Nº de Controle	
		Data de Vencimento	
Endereço: Município: UF: CEP: DDD/Telefone:		Nº do Documento de Origem	
		Período de Referência	Nº Parcela
Dados do Destinatário CNPJ/CPF/Insc. Est.: Município:		Valor Principal	
Informações à Fiscalização Convênio / Protocolo: Produto:		Atualização Monetária	
		Juros	
Informações Complementares		Multa	
		Total a Recolher	
Documento válido para pagamento até			
0000000000 0 0000000000 0 0000000000 0 0000000000 0			
			Autenticação

1ª via Banco

Fonte: GNRE (2023)

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tema proposto pertence ao complexo mundo tributário brasileiro. O imposto DIFAL do ICMS, consiste na diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual que deve ser paga ao Estado de destino dos bens. Criado em 2015, ficou em evidência em fevereiro de 2021, quando o Superior Tribunal Federal –STF julgou inconstitucional a cobrança do DIFAL pela ausência de Lei Complementar que justificasse essa cobrança.

Em janeiro de 2022 foi publicada a Lei complementar nº 190/2022 regulando a cobrança do DIFAL não contribuinte.

Fato é que, nos últimos anos, em especial o ano de 2022, o assunto Diferencial de Cálculo do ICMS (DIFAL do ICMS), tem gerado muitas polêmicas quanto a se ter no Brasil, uma definição sobre a obrigatoriedade do pagamento e da cobrança do imposto, com o acompanhamento de perto das organizações comerciais, empreendedores e todos os profissionais e estudantes envolvidos com a área jurídico-contábil-fiscal.

Pode-se inferir que a matéria fiscal analisada se coaduna com as boas práticas contábeis, considerando-se que o DIFAL é um tributo que exige a atenção máxima do profissional da contabilidade, para que se dê o correto acompanhamento das NFe emitidas, da apuração (bases de cálculos) e do recolhimento do imposto e assim, não aconteçam quaisquer danos às partes envolvidas.

As informações levantadas puderam subsidiar a realização da análise descritiva e empírica dos dados, e, por conseguinte, a consecução do produto esperado e o alcance dos objetivos propostos inicialmente.

O artigo fornece subsídios científicos aos gestores, contribuintes e estudantes acerca da importância da Contabilidade Fiscal, para o aprimoramento das organizações e da sociedade brasileira.

A pesquisa alcançou os objetivos propostos e fez ressaltar o entendimento da diferença do DIFAL em compras fora das Unidades Federativas e o seu recolhimento nas vendas de mercadorias.

Considera-se por fim que, o tema demanda novos estudos acadêmicos, dada a peculiaridade legal da matéria; serão precisos contínuos trabalhos para que as Unidades Federativas se adequem, no tempo, totalmente aos novos procedimentos fiscais referentes ao DIFAL do ICMS.

Esta pesquisa trouxe resultados modestos, porém considerados relevantes e plausíveis de aceitação científica e terá sua contribuição, na tentativa de cooperar para o avanço das discussões acadêmicas a respeito da prática fisco-contábil referente ao cálculo do Diferencial de Alíquotas do ICMS, no país.

## REFERÊNCIAS

ABREU, M.E.C. **Reflexos constitucionais do convênio que criou o Difal e o Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, no âmbito do Estado de Goiás.** Goiânia: PUC, 2021.

AGÊNCIA DO SENADO - DIFAL. Disponível em:<  
<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/01/05/sancionada-regulamentacao-de-icms-interestadual>>. Acesso em: 17 mar. 2023.

ARIMA, C. H. **Sistemas de Informações Gerenciais.** Porto Alegre: Bookman, 2002.

BARBOSA, E. A; DAVID, F. C. **A história da contabilidade: origem e evolução.** – Anápolis-GO: UniEvangélica, 2021.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2009.

GNER. Disponível em: <<https://www.gnre.pe.gov.br:444/gnre/portal/legislacao.jsp>>. Acesso em: 22 mar. 2023.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário.** 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HENRIQUE, V, D; TAVARES, L, M; DUMA, L, G,B; SANTOS, F,A. Desempenho do icms no e-commerce durante a pandemia de covid 19, no período de fevereiro a junho de 2020. **Universitas**, ano 16, nº 30, jan/jun de 2022. Disponível em: <<http://www.revistauniversitas.inf.br/index.php/UNIVERSITAS/article/view/493> > Acesso em: 01 fev. 2023.

PORTAL DO DIFAL PARANÁ. Disponível em: <<http://www.fazenda.pr.gov.br>>. Acesso em: 20 mar. 2023.

TABELA DIFAL ICMS 2022. Disponível em: < <https://www.inforsystem.com/artigos/33-documentos-fiscais/180-tabela-de-aliquotas-de-icms-internas-e-interestaduais-2022>>. Acesso em: 19 mar. 2023.

TABELA DIFAL ICMS 2023. Disponível em: < <https://www.inforsystem.com/artigos/33-documentos-fiscais/189-tabela-de-aliquotas-de-icms-internas-e-interestaduais-2023>>. Acesso em: 19 mar. 2023.



© 2023 O conteúdo deste manuscrito foi enviado pelos autores para publicação de acesso aberto, sob os termos e condições da Licença de Atribuição *Creative Commons* 4.0 Internacional (CC BY 4.0).