

Carlos Eduardo Navarro: Difal, base dupla e conceito de receita

Como se sabe, até o advento da Lei Complementar nº 190, o regime jurídico de ICMS para operações de modalidade não presencial, era o seguinte:



(a) venda hipotética, a contribuinte do ICMS localizado na

região Sul, a um preço antes do ICMS de R\$ 82: base de cálculo do ICMS no valor de R\$ 93,18 [1], com o recolhimento, pelo remetente, de R\$ 11,18 [2] para o estado de origem, e de R\$ 5,59 [3], pelo destinatário, em favor do estado de destino. A base de cálculo do PIS/Cofins (conceito jurídico de receita bruta) correspondia aos R\$ 82 [4]; e

(b) venda hipotética, a não contribuinte do ICMS, a um preço antes do ICMS de R\$ 82: base de cálculo do ICMS no valor de R\$ 100 [5], com o recolhimento, pelo remetente, de R\$ 18 [6] para o estado de origem, sem qualquer parcela devida ao estado de destino. A base de cálculo do PIS/Cofins correspondia aos R\$ 82 [7].

Para fins de PIS e Cofins, portanto, não havia qualquer diferença em suas bases de cálculo, mas o recolhimento do ICMS era ligeiramente diferente nos dois cenários (recolhimento total de R\$ 16,77 no primeiro caso e R\$ 18 no segundo caso). Tal diferença se justificava, especialmente, pela ausência de *gross-up* [8] do Difal — o que atualmente se convencionou chamar de "base simples", em oposição à tal "base dupla".

Com a entrada em vigor do novo regime jurídico idealizado pela Emenda Constitucional nº 87 [9], o cenário "a" acima fica inalterado [10], mas passamos a ter algumas opções para a venda a consumidor final não contribuinte, quais sejam:

(I) venda hipotética, a não contribuinte do ICMS, a um preço antes do ICMS de R\$ 82: base de cálculo do ICMS (incluindo Difal) no valor de R\$ 93,18 [11], com o recolhimento, pelo remetente, tanto de R\$ 11,18 [12] para o estado de origem quanto de R\$ 5,59 [13] para o estado de destino. A base de cálculo do PIS/Cofins, nesta hipótese, corresponde aos R\$ 82 [14];



Essa hipótese se assemelha muito ao do item "a" (operação com consumidor final contribuinte), diferindo apenas em relação à responsabilidade pelo recolhimento do Difal (destinatário, quando este é contribuinte, ou remetente, quando o destinatário não é contribuinte do imposto).

Como o remetente, neste caso, acabará recolhendo o Difal por fora do valor da operação, há risco de questionamento tanto do estado de origem quanto do de destino, em relação à base de cálculo do ICMS.

(II) venda hipotética, a não contribuinte do ICMS, a um preço antes do ICMS de R\$ 82: bases de cálculo do ICMS (a) ao Estado de origem no valor de R\$ 93,18 [15], com o recolhimento, pelo remetente, de R\$ 11,18 [16]; e (b) ao estado de destino no valor de R\$ 99,13 [17], com recolhimento, também pelo remetente, de R\$ 5,95. A base de cálculo do PIS/Cofins, nesta hipótese, corresponde aos R\$ 82 [18];

Aqui, o valor total recolhido a título de ICMS [19] se aproxima mais daquilo que era recolhido sob a égide da redação original da Constituição.

(III) cobrança do Difal por dentro do preço, sem novo reajustamento no destino: base de cálculo do ICMS no valor de R\$ 100 para ambos os estados, de modo a ser recolhido R\$ 12 para o Estado de origem e R\$ 6 para o Estado de destino;

Nesta hipótese são dois os problemas possíveis: (a) inclusão do Difal na base de cálculo do PIS/Cofins [20] e (b) possível exigência de base dupla específica para o Difal, por parte do estado de destino, conforme será demonstrado no próximo cálculo.

(IV) Cobrança do Difal por dentro do preço, com base "dupla" no destino: base de cálculo do ICMS devido à origem no valor de R\$ 100 e base de cálculo do Difal no valor de R\$ 106,38 [21], de modo a ser recolhido R\$ 12 para o estado de origem e R\$ 6,38 para o estado de destino;

Tal cenário, mais conservador para fins de ICMS, gera a mesma discussão mencionada no tópico precedente em relação à base de cálculo do PIS/Cofins. Isso porque, partindo da premissa que o ICMS a ser excluído é aquele "destacado em documentos fiscais", a falta de destaque do Difal é entendida pelas autoridades fiscais federais como apta a inviabilizar sua exclusão.

Além disso, neste cenário, como o Difal é ligeiramente superior ao anterior, justamente pela tal base dupla, o valor líquido do ICMS acaba sendo inferior aos R\$ 82 dos casos anteriores, o que justificaria um ajuste ainda maior no preço final da mercadoria.

Para facilitar a compreensão, segue tabela explicativa:

Reprodução



	Antes EC 87	Após EC 87			
		Hipótese (I)	Hipótese (II)	Hipótese (III)	Hipótese (IV)
Valor líquido do ICMS	R\$ 82,00	R\$ 82,00	R\$ 82,00	R\$ 82,00	R\$ 81,62
Base de cálculo origem	R\$ 100,00	R\$ 93,18	R\$ 93,18	R\$ 100,00	R\$ 100,00
ICMS interestadual	R\$ 18,00	R\$ 11,18	R\$ 11,18	R\$ 12,00	R\$ 12,00
Base de cálculo destino		R\$ 93,18	R\$ 99,13	R\$ 100,00	R\$ 106,38
DIFAL		R\$ 5,59	R\$ 5,95	R\$ 6,00	R\$ 6,38
Base do PIS/Cofins	R\$ 82,00	R\$ 82,00	R\$ 82,00	R\$ 88,00	R\$ 88,00
ICMS + DIFAL	R\$ 18,00	R\$ 16,77	R\$ 17,13	R\$ 18,00	R\$ 18,38

Ante o exposto, quer nos parecer que são três os cenários possíveis, a depender do que venha a ser decidido quanto à legalidade e constitucionalidade da chamada base dupla: em sendo validada a base dupla, o Difal precisará ser, necessariamente, calculado por fora do preço, como demonstrado no item "(II)" retro [22]; por outro lado, invalidada a base dupla, a dúvida recairia sobre as hipóteses "(I)" [23] e "(III)". Já o cálculo do item "(IV)" está fora de cogitação, pois não se pode admitir mais de um *gross-up* do Difal, com uma inclusão na base do ICMS devido à origem e uma nova inclusão no cálculo do imposto devido ao estado de destino).

Tal solução também gerará, conforme demonstrado anteriormente, impactos para o PIS/Cofins. Prevalendo os cálculos dos itens "(I)" e "(II)", os contribuintes não precisarão ingressar com medidas judiciais para excluir o Difal de sua receita bruta (pois este não estará nela incluída, assim como já ocorre com o ICMS-ST, nas operações realizadas pelos substitutos tributários). Diferentemente, prevalecendo a sistemática do item "(III)", veremos mais um desdobramento judicial da chamada tese do século.

Notas:

[1] R\$ 82,00 / (1-12%).

[2] R\$ 93,18 x 12%.

[3] R\$ 93,18 x 18% – R\$ 11,18.

[4] R\$ 93,18 – 11,18.

[5] R\$ 82,00 / (1-18%).

[6] R\$ 100,00 x 18%.

[7] R\$ 100,00 – 18,00.

[8] Reajustamento da base de cálculo.

[9] Que, a depender do STF, poderá ser definido como 1/1/2022, 5/4/2022 ou 1/1/2023.



[10] Até há discussões sobre a necessidade de reajustamento da base de cálculo, mas este não é o espaço para tratar deste tema.

[11] R\$ 82,00 / (1-12%).

[12] R\$ 93,18 x 12%.

[13] R\$ 93,18 x 18% – R\$ 11,18

[14] R\$ 100,00 – 18,00.

[15] R\$ 82,00 / (1-12%).

[16] R\$ 93,18 x 12%.

[17] R\$ 93,18 / (1-6%).

[18] R\$ 100,00 – 18,00.

[19] R\$ 11,18 + R\$ 5,59 = R\$ 17,13.

[20] Que passaria a ser R\$ 88,00 (100,00 – 12,00).

[21] R\$ 100,00 / (1-6%).

[22] De maneira muito semelhante com o que ocorre com o Difal recolhido pelos consumidores finais contribuintes.

[23] Cálculo idêntico ao Difal a ser pago pelos destinatários contribuintes.