

UNICESUMAR - CENTRO UNIVERSITÁRIO DE MARINGÁ

CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS APLICADAS

CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE
CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO**

NATAN FELIPE MARQUES

MARINGÁ – PR

2019

NATAN FELIPE MARQUES

A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO
DO IRPJ E DA CSLL NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO

Artigo apresentado ao Curso de Graduação em Direito da UniCesumar – Centro Universitário de Maringá – como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação do Prof. Ms. Wesley Macedo de Sousa.

MARINGÁ – PR

2019

FOLHA DE APROVAÇÃO
NATAN FELIPE MARQUES

**A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE
CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO**

Artigo apresentado ao Curso de Graduação em Direito da UniCesumar – Centro
Universitário de Maringá – como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel
em Direito, sob a orientação do Prof. Ms. Wesley Macedo de Sousa.

Aprovado em: ____ de _____ de ____.

BANCA EXAMINADORA

Wesley Macedo de Sousa - UniCesumar

Marllon Beraldo - UniCesumar

Anderson Clayton Gomes - UniCesumar

A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL NO REGIME DO LUCRO PRESUMIDO

Natan Felipe Marques ¹

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo principal evidenciar como o ICMS é incluído na base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) para empresas optantes pelo regime do Lucro Presumido e desvendar se esta inclusão, realizada pelo Fisco, seria constitucional ou inconstitucional. Para tanto, fez-se uma abordagem doutrinária, normativa e jurisprudencial a fim de se delimitar de qual titular o ICMS poderia ser considerado uma receita, isto é, se ele chega a integrar de forma definitiva ao patrimônio do contribuinte ou se este seria um mero depositário ou arrecadador, sendo este questionamento primordial para se delimitar quais as consequências jurídicas lícitamente admissíveis e saber se poderia, afinal, ser o ICMS incluído na base de cálculo de certos tributos – notadamente o IRPJ e da CSLL – e isto consideradas apenas as pessoas jurídicas optantes pelo regime tributário do Lucro Presumido.

Palavras-chave: Conceito Constitucional de Receita Bruta. Interpretação da Legislação Tributária.

A CONSTITUTIONALITY OR UNCONSTITUTIONALITY OF INCLUDING THE ICMS IN THE IRPJ AND CSLL CALCULATION BASIS IN THE PRESUMED PROFIT METHOD

ABSTRACT

The main objective of the present paper is to show how the tax on the circulation of goods and transport services (ICMS) is included in the calculation basis of corporate income tax (IRPJ) and social contribution on net income (CSLL), in the case of companies opting by the Presumed Profit method and also unravel whether this inclusion, performed by the tax authorities, would be constitutional or unconstitutional. To this end, a doctrinal, normative and jurisprudential approach was taken in order to define from which holder the ICMS could be considered a revenue, if it comes to integrate definitively into the taxpayer's assets or if it would be merely a depositary of the tax or even a tax collector. The answer to this question is essential to define the legal consequences that are legally admissible, including admitting or rejecting the inclusion of ICMS in the calculation basis of certain taxes - notably the IRPJ and CSLL - but considering only the legal entities opting for the presumed profit method.

Keywords: Constitutional Concept of Gross Revenue. Interpretation of Tax Legislation.

¹ Graduado em Ciências Contábeis e graduando em Direito.

1 – INTRODUÇÃO

É de conhecimento da maioria da população brasileira que nosso atual sistema tributário, além de extremamente complexo, resulta ao contribuinte a obrigação de arcar com uma das maiores cargas tributárias do mundo². A referida carga é extremamente impactante na formação do preço dos produtos por parte dos empresários, e sua redução, pode significar competitividade em um mercado empresarial tão concorrido como o nacional.

Engana-se quem pensa que “reduzir a carga tributária” seja sinônimo de “sonegação” ou da prática de qualquer atividade ilícita. O contribuinte pode, através de um planejamento tributário adequado à realidade empresarial, obter expressivos resultados positivos em sua atividade. E dentre as alternativas disponíveis ao contribuinte está a possibilidade de discutir judicialmente a exigibilidade de tributos quando cobrados de forma contrária ao ordenamento jurídico brasileiro.

É fato que discussão tributária no Poder Judiciário causa significativos impactos financeiros, tanto para os cofres da União, que deixará de receber a parcela de receita de tributos, quanto para o próprio contribuinte, que deixará de arcar com os dispêndios tributários indevidos.

Neste contexto, o presente artigo possui como objetivo central discorrer sobre a inconstitucionalidade da inclusão do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), na base tributável do imposto sobre a renda (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) a serem pagos pelas pessoas jurídicas optantes pelo regime tributário do Lucro Presumido.

A fundamentação do presente trabalho é calçada em consultas na norma jurídica, na doutrina e na jurisprudência, buscando evidenciar as naturezas jurídicas dos tributos em análise, a conceituação dos institutos “receita”, “receita bruta” e “faturamento”, a

² ÉPOCA NEGÓCIOS. **Em 2019, Brasil será o país que mais tributa empresas**. Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Economia/noticia/2019/01/em-2019-brasil-sera-o-pais-que-mais-tributa-empresas.html>>. Acesso em outubro de 2019.

diferença entre os regimes tributários existentes, um enfoque no Lucro Presumido e, por fim, o posicionamento jurisprudencial sobre o tema.

A inclusão do ICMS no conceito de receita é debatida na ciência jurídica ao longo de vários anos, tendo sido apreciado por diversas vezes pelo Poder Judiciário. O assunto se intensificou ainda mais em meados de março do ano de 2017, quando o STF julgou, em sede de repercussão geral, o RE 574.706/PR fixando a tese de que o “ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS”, pois não se equiparada ao conceito de faturamento. A União estima com a vitória dos contribuintes um impacto orçamentário de 250 bilhões nas contas públicas (estimativa questionável, inclusive)³, isto sem contar com eventuais derrotas em temas correlatos. Daí a grande importância do tema.

Por fim, diante dos conceitos fixados pelo julgamento mencionado, é possível concluir que, mesmo que a decisão do STF verse exclusivamente sobre a inclusão do ICMS na base tributável do PIS e da COFINS, seu teor deve ser observado e aplicado na apuração de outros tributos que utilizam como base tributável os signos “receita”, “receita bruta” ou “faturamento”, como é o caso do IRPJ e da CSLL no Lucro Presumido.

2 – FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 – BREVE EXPLANAÇÃO SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS EM ANÁLISE

2.1.1 – O imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)

Em nosso país, com a promulgação da Constituição Federal de 1934⁴ e com sua vigência a partir de 1936, fora instituído um imposto cujo fato imponible recaia sobre as operações de venda e consignação, sendo denominado IVC. Nestes termos é o ensinamento de Matos *apud* Baleeiro:

³ Por que o STF não deve confiar no impacto de R\$ 250 bi? **JOTA Info**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/porque-o-stf-nao-deve-confiar-no-impacto-de-r-250-bi-04092017>>. Acesso em outubro de 2019.

⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em setembro de 2019.

A receita fundamental dos Estados-Membros, a partir de 1936, quando entrou em execução, no particular, a discriminação de rendas da CF de 1934, foi o imposto de vendas e consignações. A União criou em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922), com o nome 'imposto sobre vendas mercantis, um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias (Lei nº 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial).⁵

Este referido imposto teve vigência até meados dos anos 60, sendo extinto com a publicação da Emenda Constitucional 18/65⁶, passando a vigor em seu lugar, um novo imposto que incide sobre a circulação de mercadorias.

Decorrido alguns anos, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o supracitado imposto, que incidia apenas sobre mercadorias passou a incidir também sobre as prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, resultando assim no atual imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de serviços, de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal, conforme observa-se no art. 155, inciso II da CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos:
(...)
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;⁷

Em que pese a instituição do imposto ser de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal, ao instituírem o ICMS, devem, porém observar o texto constitucional e de forma alguma extrapolar-lo. Ademais, as unidades federativas devem observar, também o que dispõe a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), norma esta que estabelece regramentos gerais da incidência tributária deste imposto, definindo os fatos geradores, quantificação da base de cálculo e identificação dos sujeitos passivos da obrigação tributária atendendo, assim, o que prescreve o art. 146, III da CF/88 *in verbis*:

⁵ MATOS, Daniel Oliveira. Evolução histórica do ICMS face necessidade de imposto não-cumulativo. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 93, out 2011. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10516. Acesso em setembro 2019.

⁶ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18/1965**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em setembro de 2019.

⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em setembro de 2019.

“Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (...).⁸

Como cada ente federado possui competência para instituir o ICMS e definir seus parâmetros (desde que conforme a constituição, evidentemente), são facilmente encontrados disposições diversas entre os Estados sobre este imposto como, por exemplo, benefícios tributários, criados como forma de atrair contribuintes a se estabelecerem em seus territórios (“guerra fiscal do ICMS”), além de uma grande quantidade de atos normativos publicados pelos Estados e pelo CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), órgão responsável por promover convênio entre eles, a fim de manter a isonomia e equanimidade nas instituições de isenções, reduções, créditos presumidos, dentre outros benefícios fiscais.⁹ Tudo isso colabora para que o ICMS seja classificado por muitos, como o tributo mais complexo do sistema tributário nacional. As brilhantes palavras de Leandro Paulsen resumem bem o exposto:

O ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro. Sua legislação é extensa, começando pelo art. 155, inciso II e seus longos parágrafos 2º a 5º, passando por Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, seguindo com a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (art. 155, § 2º, XII, da CF, LC 87/96) e envolvendo também convênios entre os estados (Convênios CONFAZ) que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos.⁵⁴¹ Isso sem falar nas leis instituidoras do tributo em cada Estado, nos regulamentos e na plêiade de outros atos normativos infralegais que detalham sua aplicação concreta. Importa compreendermos as linhas gerais de todo esse microsistema.¹⁰

Identificado a competência, torna-se necessário tecer breves comentários sobre o fato impositivo deste imposto. De forma geral, o ICMS possui como fator gerador o seguinte verbo e complemento: circular mercadoria. Porém, engana-se quem pensa que a mera circulação física faz nascer a obrigatoriedade de recolhimento deste imposto. A circulação referida deve corresponder a uma circulação jurídica da mercadoria, ou seja, é necessário que o contribuinte realize um determinado negócio jurídico oneroso que

⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em setembro de 2019.

⁹ BRASIL. **Conselho Nacional de Política Fazendária**. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/CONFAZ>>. Acesso em setembro de 2019.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário - completo**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 369.

transfira a propriedade ou a posse do bem para um terceiro, como bem ensina o ilustre doutrinador Roque Antônio Carraza:

Do exposto, reafirmamos que o nascimento do dever de recolher o ICMS encontra-se indissociavelmente ligado à concomitância dos seguintes pressupostos: a) a realização de operações (negócios jurídicos) mercantis; b) a circulação jurídica (transmissão da posse ou da propriedade); c) a existência de mercadoria enquanto objeto da operação; e, d) o propósito de lucro imediato, com a entrega (tradictio) da mercadoria.¹¹

Praticado o fato gerador, nasce o dever de pagar o tributo. Mas, com relação ao ICMS, o imposto a ser pago não será, necessariamente, aquele resultante da incidência da alíquota sobre o preço da circulação jurídica da mercadoria, pois a Constituição Federal de 1988, através do art. 155 §2º, II, prevê a aplicação da não cumulatividade, ou seja, é permitido o crédito do ICMS pago nas operações anteriores.

Já sua repercussão econômica-tributária, segundo a doutrina majoritária, esta se dá de forma indireta, ou seja, em regra geral, o ônus tributário é suportado por um terceiro e não aquele que praticou o fato gerador. O doutrinador Ricardo Alexandre assim explica sobre o tema:

São indiretos os tributos que, em virtude de sua configuração jurídica, permitem translação do seu encargo econômico-financeiro para uma pessoa diferente daquela definida em lei como sujeito passivo. A definição aqui exposta inclui apenas os tributos que já foram tecnicamente concebidos como aptos à transferência do encargo, visto que sob o ponto de vista econômico a translação se verifica em praticamente todo tributo.

(...)

O ICMS é um tributo cujas configurações constitucional e legal estabelecem que a pessoa nomeada contribuinte (o comerciante) repassa para uma outra (o consumidor) o ônus econômico do tributo. São claras as presenças do contribuinte de direito (o comerciante) e o de fato (o consumidor), de forma que este sofre o impacto do tributo – que tem seu valor oficialmente embutido no preço pago –, enquanto aquele faz o recolhimento do valor recebido aos cofres públicos.¹²

Por fim, após todo exposto, podemos concluir que o complexo ICMS é um tributo indireto, cobrado em cada operação de circulação jurídica de mercadoria, ou ainda, em cada prestação de serviços interestaduais ou intermunicipais, além dos serviços de

¹¹ CARRAZA, R. Antônio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Editora Malheiros. p. 63

¹² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 8ª ed. São Paulo: MÉTODO, 2014, p. 93.

telecomunicações, sendo devido e recolhido aos estados da federação (sujeito ativo da relação jurídica-tributária) onde esteja situado o contribuinte (sujeito passivo).

2.1.2 – O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

Realizando um breve apanhado histórico, nosso país passou a tributar a renda no ano de 1923 com a publicação da Lei nº 4.625 de 1922¹³, conforme leciona Cristóvão Barcelos da Nóbrega:

Com apenas um artigo e oito incisos da lei orçamentária para o exercício de 1923, estava instituído o imposto geral sobre a renda no país, embora, anteriormente, tenha havido tributação pontual sobre a renda, mas sem repartição própria nem funcionários com dedicação exclusiva ao imposto de renda. Antes de 1922, tivemos o imposto sobre vencimentos, criado em 1843 e suprimido dois anos após, mas que voltaria a ser cobrado algumas vezes, o imposto sobre dividendos e o imposto sobre lucros.¹⁴

Atualmente, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza está capitulado no art. 153, inciso III da CF/88, sendo de competência privativa da União e possuindo como sujeito passivo da relação jurídico-tributária qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica.

A obrigação tributária do imposto sobre a renda nasce quando há disponibilidade econômica de renda, sendo este fenômeno o seu fato gerador. Vale dizer que não é qualquer renda que será tributada por este imposto, mas sim, o resultado positivo que resulte em um efetivo acréscimo patrimonial percebido pelo contribuinte. O ilustre Hugo de Brito Machado, sempre preciso, assim leciona sobre o tema:

Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape a tributação a renda consumida. O que não se admite e a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem

¹³ BRASIL. **Lei nº 4.625/1922**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/LEIS/19011929/L4625.htm. Acesso em setembro de 2019.

¹⁴ NOBREGA, Cristóvão B. **História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque na pessoa física**. Disponível em <https://www.ibet.com.br/rfb-historia-do-imposto-de-renda-no-brasil-um-enfoque-da-pessoa-fisica-1922-2013/>. Acesso em setembro.

violência a natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo.¹⁵

De igual modo, utilizando a mesma linha científica, é o ensinamento do sempre brilhante Roque Antonio Carraza:

Dito de outra forma, renda e proventos de qualquer natureza são acréscimos patrimoniais experimentados pelo contribuinte ao longo de um determinado período de tempo. Ou, caso preferirmos, são o resultado positivo de uma subtração que tem por minuendo os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte entre dois marcos temporais, e por substraendo o tal das deduções e abatimentos que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer.¹⁶

Feitas as devidas considerações iniciais sobre este imposto, *lato sensu*, passaremos a tecer comentários sobre o imposto de renda a ser pago pelas pessoas jurídicas, nos termos do atual sistema tributário nacional.

Com a publicação da Lei nº 9.430/1996, foram definidas diversas formas de se apurar a base de cálculo a ser utilizada como unidade de valor a sofrer a incidência do imposto sobre a renda, a depender do regime adotado pelo contribuinte (Lucro Real ou Presumido) ou, em casos excepcionais, pelo próprio Fisco (Lucro Arbitrado). Para melhor esclarecimento, as diferenciações serão abordadas em tópico específico adiante.

2.1.3 –A contribuição social sobre o lucro líquido

Destinada ao financiamento da seguridade social, a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) teve sua criação através da Lei de nº 7.689/1988, possuindo como fato imponible o auferimento de lucro pelas pessoas jurídicas, ou seja, a mesma base de cálculo do imposto sobre a renda.

Devido a esta semelhança no fato gerador, as disposições anteriormente referenciadas sobre o imposto de renda, aplicam-se neste tributo, salvo se houver expressa disposição legal diversa. Via de regra, a CSLL e o IRPJ possuem a mesma base de cálculo no regime tributário do lucro real, divergindo apenas quanto à aplicação da alíquota. No regime de lucro presumido, apesar de ambos possuírem o mesmo fato gerador, a base de

¹⁵ MACHADO, Hugo de B. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2010. p. 335

¹⁶ CARRAZA, Roque A. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p.36

cálculo é diferente em algumas atividades, pois a legislação atribui percentuais divergentes de presunção entre este e aquele tributo.

2.2 – DOS REGIMES TRIBUTÁRIOS VIGENTES NO PAÍS

Após explanação sobre a natureza jurídicas dos tributos em comento, em especial os incidentes sobre o aumento patrimonial, é imprescindível pontuar que nosso atual sistema tributário possui diferentes tipos de regimes para a apuração deste acréscimo, sendo o “Lucro real”, o “Simples Nacional”, “Lucro Presumido” e por fim, o “Lucro arbitrado”.

2.2.1 – Do lucro real

Em apertada síntese, a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no Lucro Real é obtido através do resultado positivo decorrente do confronto entre receitas, despesas e dos custos apurados pelo contribuinte em determinado período de apuração. Sobre esta base positiva encontrada, aplica-se, como regra geral, 15% (quinze por cento) à título de IRPJ e 9% à título de CSLL.¹⁷

2.2.2 – Do simples nacional

O regime tributário do Simples Nacional tem como objetivo principal simplificar a tributação para o contribuinte optante deste regime tributário. Para tanto, a União disponibiliza uma tabela progressiva com alíquotas aplicáveis conforme o faturamento obtido nos últimos 12 meses do contribuinte. A referida alíquota comporta vários tributos e estes são recolhidos em uma única guia denominada DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional.

2.2.3 – Do lucro arbitrado

O arbitramento do lucro é utilizado, regra geral, como uma prática punitiva ao contribuinte que possui uma escrituração contábil e fiscal inverídica que não represente a

¹⁷ BRASIL. Regulamento do Imposto de Renda. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em setembro de 2019.

realidade fática, sendo descaracterizada pela autoridade fazendária e exigido o IRPJ e CSLL sobre uma base arbitrada por este. Sem fé na escrituração, o Fisco declara o valor da base de cálculo e faz incidir a alíquota.

2.2.4 – Do regime tributário do lucro presumido.

O regime tributário do Lucro Presumido fora instituído através da Lei nº 9.430/1996 e é optativo ao contribuinte, desde que este não tenha faturamento superior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) no ano-calendário.

Na apuração do lucro neste regime, ao contrário do que ocorre no lucro real, as despesas e os custos não interferem na definição da base de cálculo, pois esta quantificação é efetuada através da aplicação de determinado percentual estipulado em lei, sobre a receita bruta do contribuinte, conforme dispõe o art. 25 da Lei nº 9.430/1996:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1o, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

A título de exemplo, o *caput* do art. 15 da Lei nº 9.249/1995 exige, como regra geral, a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) a ser aplicado sobre a receita bruta do contribuinte. Porém, o parágrafo primeiro do referido artigo nos traz outros percentuais aplicáveis a depender da atividade desenvolvida pelo contribuinte como, por exemplo, a alíquota de 16% (dezesesseis por cento) para aqueles que prestam serviços de transporte de pessoas.¹⁸

O ilustre Edmar Andrade Filho, de forma categórica, tece brilhantes comentários sobre esse regime tributário. Senão vejamos:

Pois bem, a expressão lucro presumido é ambígua, isto é, designa mais de uma coisa. Ela serve para fazer referência a um regime de tributação ao qual algumas pessoas podem aderir como sujeitos passivos do Imposto de Renda e serve também para designar a base de cálculo do

¹⁸ BRASIL. Lei nº 9.249/1995. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Disponível em setembro de 2019.

Imposto de Renda devido pelas pessoas que vierem a aderir a essa sistemática de tributação.

No primeiro caso, o conceito de “lucro presumido” como sistemática de apuração do Imposto de Renda decorre da conjunção de diversas normas do direito positivo que prescrevem as formas e as condições pelas quais as pessoas jurídicas podem ingressar, manter-se e sair dessa sistemática de apuração do imposto. No segundo caso, o lucro presumido é a base de cálculo do imposto que será determinada, grosso modo, pela aplicação de um percentual sobre o montante da receita bruta decorrente da venda de mercadorias e de serviços, e acrescido de outras receitas e ganhos de capital, apurados na forma da lei.¹⁹

No mesmo diapasão, são os ensinamentos de Hugo de Brito Machado:

As firmas individuais e as pessoas jurídicas cuja receita bruta seja inferior a determinado montante e que atendam, ainda, a outras exigências da lei, ficam dispensadas de fazer a escrituração contábil de suas transações e o imposto de renda, nestes casos, é calculado sobre o lucro presumido, que é determinado pela aplicação de coeficientes legalmente definidos, sobre a receita bruta anual, conforme a natureza da atividade. Para a apuração da receita bruta é sempre considerado o ano civil.²⁰

Como visto, o percentual aplicado sobre a receita bruta do contribuinte, servirá como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, aplicando-se as alíquotas, via de regra, no percentual de 15% para o imposto de renda e 9% para a contribuição sobre lucro líquido. Ademais, destaca-se que a apuração destes tributos é efetuada de forma trimestral.

Bem, o cerne da demanda está na unidade sobre a qual será aplicada o percentual de presunção, qual seja, a receita bruta do contribuinte. O conceito adotado na legislação referenciada, como será demonstrado, deve ser interpretado à luz de todo o ordenamento jurídico, em especial, a Constituição Federal e o Direito Privado.

2.3 – A LÍNGUAGEM E A INTERPRETAÇÃO DOS INSTITUTOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Antes de adentrarmos na conceituação dos signos receita, receita bruta e faturamento, necessário se faz situar importância da linguagem para o Direito.

¹⁹ FILHO. Edmard A. **Imposto de Renda das empresas**. 13ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2017. p 635.

²⁰ MACHADO, Hugo B. **Curso de Direito Tributário**. 35ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2010. p. 328.

Ludwing Wittgenstein, com suas obras *Tractatus Logico-Philosophicus* e *Investigações Filosóficas*, realizou uma grande reforma na filosofia, a qual ficou conhecida como “virada linguística”, possuindo como premissa basilar a utilização da linguagem não como um mero meio descritivo do objeto entre o sujeito e a realidade, mas sim, a própria criadora da realidade, sendo necessário a análise do contexto em que estas palavras estão inseridas, posto que é este uso que definirá o seu significado. Tecendo brilhantes comentários acerca deste autor e a importância de suas obras, Karl Larenz assim assevera:

O significado de uma palavra, diz-nos WITTGENSTEIN, não se lhe cola como uma propriedade estável, mas resulta em cada caso do seu uso em um determinado <jogo de linguagem>. Para interpretar correctamente uma definição demonstrativa, devo saber de antemão << que papel deve desempenhar realmente a palavra na linguagem. “²¹

Na mesma linha de pensamento sobre a importância da linguagem e, realizando uma abordagem de sua aplicação na norma jurídica, o brilhante doutrinador Paulo de Barros Carvalho, na esteira dos ensinamentos de Lourival Vilanova, assevera sobre a importância de observar o contexto em que se está inserido determinado signo, para que se possa extrair seu real significado. Senão vejamos:

Seja como for, interessa-me agora a asserção “falar uma linguagem faz parte de uma atividade ou de uma forma de vida”, uma das cláusulas fundamentais da obra tida como derradeira desse autor considerado como a expressão maior de seu tempo. A nova concepção, dando origem à filosofia da linguagem ordinária, provocou aquilo que veio chamar-se “giro linguístico”, movimento dentro do qual estamos imersos, cada vez com maior intensidade, segundo penso.

(...)

Mas não há texto sem contexto, pois a compreensão da mensagem pressupõe necessariamente uma série de associações que poderíamos referir como linguísticas e extralinguísticas. Nesse sentido, aliás, a implicitude é constitutiva do próprio texto. Haverá, portanto, um contexto de linguagem, envolvendo imediatamente o texto, como as associações do eixo paradigmático, e outro, de índole extralinguística, contornando os dois primeiros. Desse modo, podemos mencionar o texto segundo um ponto de vista interno, elegendo como foco temático a organização que faz dele uma totalidade de sentido, operando como objeto de significação no fato comunicacional que se dá entre emissor e receptor da mensagem, e outro corte metodológico que centraliza suas

²¹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3ª ed. Editora Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 279.

atenções no texto enquanto instrumento da comunicação entre dois sujeitos, tomado, agora, como objeto cultural e, por conseguinte, inserido no processo histórico-social, onde atuam determinadas formações ideológicas.²²

E ainda, continuando nos ensinamentos do doutrinador Paulo de Barros Carvalho, além da necessidade da interpretação do contexto em que a mensagem está inserida, é essencial sua interpretação com outros textos, no caso do contexto jurídico, com outras normas.

A interpretação pressupõe o trabalho penoso de enfrentar o percurso gerador de sentido, fazendo com que o texto possa dialogar com outros textos, no caminho da intertextualidade, onde se instala a conversação das mensagens com outras mensagens, passadas, presentes e futuras, numa trajetória sem fim, expressão da inesgotabilidade.²³

Neste diapasão, após todo o exposto, conhecendo a importância da linguagem, a conceituação dos signos e sua forma de interpretação, é importante pontuar que, em Direito Tributário, o próprio Código Tributário Nacional dispõe, em seu art. 110, que a lei tributária *não pode alterar a definição, o conteúdo o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados no ordenamento jurídico*. Vale dizer que, para compreender os conceitos em matéria tributária, é necessário buscar no Direito Privado sua conceituação. Estes aliás, são os ensinamentos dos doutrinadores Luis Eduardo Schoueri e Eduardo Sabbag, que assim asseveram:

Tendo em vista que a tributação toma por base fenômenos econômicos, importa compreender a forma como o legislador capta aqueles e em face de sua ocorrência faz surgir a relação jurídico-tributária. Com efeito, hoje é consenso na doutrina que o Direito Tributário e o Direito Civil são partes de uma única ordem jurídica, o que implica que os princípios fundamentais do Direito Civil sejam respeitados pelo Direito Tributário, ao mesmo tempo que não se admite que o primeiro se sobreponha aos princípios fundamentais do último. Em caso de concorrência entre os princípios, adota-se a ponderação entre uns e outros, sem que se tenha prevalência a priori.²⁴

O artigo reflete a obediência que deve ter o intérprete à hierarquia das leis. Não compete ao legislador ordinário modificar o conceito trazido pela Constituição. Se a Lei Maior menciona “mercadoria”, ao definir a

²² CARVALHO, Paulo de B. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 26 e 42.

²³ CARVALHO, Paulo de B. **Direito Tributário: Linguagem e método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p.196

²⁴ SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 714.

competência dos Estados e Distrito Federal para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Empresarial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir-lhe alterar a própria Constituição Federal, mudando as competências tributárias ali definidas. Portanto, a atividade adaptadora do intérprete mostra-se demasiadamente reduzida, caso haja disciplinamento do instituto no Direito Privado. Não o pode a lei, nem, muito menos, o intérprete. A razão é simples. Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de Direito Privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei.²⁵

Pelo exposto, diante da necessidade de compreender através do Direito Civil, respeitando o mandamento constitucional, os conceitos empregados em Direito Tributário, buscaremos naquela legislação a conceituação dos signos “receita”, “receita bruta” ou mesmo “faturamento”.

2.3.1 Conceito de Receita, Receita Bruta e Faturamento

2.3.1.1 Receita

Referidos signos possuem conceituações enraizadas, não apenas na ciência jurídica, mas também na ciência contábil, pois necessariamente estão implicitamente inseridas no objeto de estudo desta ciência que, conforme dispõe Frederico Herman Junior, é o patrimônio da entidade, seja realizando análises em seus aspectos estático e dinâmico, ou mesmo em suas variações, visando enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, a formação e a distribuição dos créditos oriundos da atividade empresária.²⁶

Ora, é pacífico que o objetivo das entidades empresariais é auferir lucro e, para cumprir esta finalidade, por consequência lógica, é necessário que esta aufera receitas.

Aprofundando ainda mais nesta ciência, a fim de demonstrar sua importância na delimitação nos conceitos abordados neste tópico, é essencial que seja evidenciado o grande marco na contabilidade (com reflexos no mundo jurídico) que ocorreu com a publicação da Lei nº 6.404/1976. Esta norma jurídica passou a dispor sobre conceitos, operacionalizações e formas gerais das demonstrações contábeis a serem elaboradas pelas entidades, representando um grande avanço à época e ainda vigente até os dias atuais.

²⁵ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 930.

²⁶ JUNIOR, Frederico H. **Contabilidade Superior: teoria econômica da contabilidade**. 9ª ed. São Paulo: Atlas. 1972, p. 58.

Dentre os referidos demonstrativos contábeis, torna-se imprescindível para o deslinde do presente trabalho a abordagem, mesmo que de forma sintética, da Demonstração do Resultado do Exercício, popularmente conhecida apenas como “DRE”. Esta demonstração tem como objetivo apurar a existência de lucros ou prejuízos em determinado período, através da confrontação entre receita, custos e despesas. De modo resumido, podemos concluir que o lucro ou o prejuízo, são verificados através da seguinte expressão lógica:

$SE: (R) > (D) + (C) = \text{Lucro}$
$SE: (R) < (D) + (C) = \text{Prejuízo}$
$(R) = \text{Receita}$
$(D) = \text{Despesas}$
$(C) = \text{Custos}$

Fonte: Elaborado pelo autor

Essa demonstração contábil possui sua obrigatoriedade de elaboração capitulada na supracitada Lei nº 6.404/1976, mais precisamente no art. 187, inciso I, conforme segue:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;²⁷

Nota-se que a referida lei expressamente faz menção ao signo de receita bruta, obrigando a entidade em especificar, através deste demonstrativo, o valor auferido em determinado período à título de suas operações de venda ou prestação de serviços.

²⁷ BRASIL. Lei nº 6.404. Dispõe sobre as Sociedade Anônimas. Decretada pelo Congresso Nacional e sancionada pela Presidência da República. **Diário Oficial da União**, Brasília em 15 de Dezembro de 1976.

Por fim e não menos importante, considerando que nossa sociedade é dinâmica e está em constante evolução, todas as ciências sociais buscam acompanhar este desenvolvimento e, com a contabilidade, não foi diferente. Buscando padronizar os institutos contábeis em todo o mundo, fora criado o *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, que são as normas internacionais de contabilidade a serem seguidas por todos os profissionais. No Brasil, com fulcro nestas normas, fora criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) a fim de expedir normativas que visem adequar a contabilidade nacional aos padrões internacionais.

Pois bem. Em análise aos referidos documentos, é possível encontrar o “CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro”, o qual conceitua o signo receita como sendo um aumento efetivo incorporado definitivamente ao patrimônio do contribuinte em determinado período. Eis o teor do item “70”:

70. Receitas e despesas são definidas como segue:

(a) Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade; e sendo apresentada como receita bruta, as operações de atividades próprias e receita líquida (...) ²⁸

Conhecendo o que vem a ser receita para a ciência contábil, buscamos agora obter na ciência jurídica como este mesmo instituto é conceituado. A posição de grandes doutrinadores do Direito é semelhante ao anteriormente exposto pelo CPC contábil, ou seja, a receita é um incremento gerador de vantagem econômica que, definitivamente, adentra ao patrimônio do contribuinte, independente se decorrente das operações próprias ou não.

No mundo jurídico, muitos debates surgiram sobre o conceito do signo receita, principalmente após a promulgação da emenda constituição nº 20/1998. Com essa alteração, o art. 195, I, b da Constituição Federal de 1988 passou a adotar os termos “receita ou o faturamento” como a base tributável para as contribuições sociais. Tornou-se assim essencial seu conceito, pois sendo esta a base para a apuração destes tributos, o Fisco não poderia extrapolá-la.

²⁸ Comitê de Pronunciamentos Contábeis. http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf. Acesso em setembro de 2019.

Vários doutrinadores, conceituando este instituto, adotam a mesma ideia central sobre o conceito de receita: um determinado valor patrimonial que adentra ao patrimônio do contribuinte de forma efetiva. Neste sentido, são os ensinamentos dos ilustres Aliomar Baleeiro e José Antonio Minatel:

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo ²⁹

nem todo ingresso tem natureza de receita, sendo imprescindível para qualifica-lo o caráter de definitividade da quantia ingressada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são por ela recebidos sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê momentânea disponibilidade, não lhe outorga definitiva titularidade, pelo fato de os recursos adentrarem o patrimônio carregando simultânea obrigação de igual de igual grandeza. O mesmo acontece com os valores recebidos na qualidade de mandatário, por conta e ordem de terceiros, ou recebidos a título de empréstimo, de depósito, de caução. Há momentânea disponibilidade, é inegável, mas não com o definitivo *animus rem sibi* de titular, de dono, de proprietário, e sim com animus de devedor, de responsável, de obrigado.³⁰

Na mesma linha é a doutrina de Aires Fernandino Barreto, que assim assevera:

(...) a doutrina é uníssona em conceituar receita como a entrada que, sem qualquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, crescendo-o, incrementando-o. A orientação da legislação, seja mercantil, seja tributária, é, precisamente, consagradora dessa sistemática. Efetivamente, as entradas que não correspondam a incrementos financeiros próprios são sempre escrituradas, contabilmente, de modo a salientar a sua radical distinção, relativamente às demais.³¹

Concluimos, assim, que o signo “receita” é o resultado positivo que revele um ingresso definitivo ao patrimônio do contribuinte, que implique em vantagem econômica. Superado este conceito, podemos concluir que receita seria o mesmo que receita bruta ou faturamento?

²⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 126.

³⁰ MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Apuração**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 101.

³¹ BARRETO, Aires F. **ISS na constituição e na Lei**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 390.

2.3.1.1 Receita Bruta e Faturamento

O termo receita bruta expresso no art. 189 da Lei 6.404/1976, como já demonstrado anteriormente, está relacionado com as atividades operacionais da entidade, ou seja, o resultado obtido pelo desenvolvimento das atividades para as quais a entidade fora constituída.

Considerando que receita bruta é resultado das atividades próprias do contribuinte, podemos exemplificar a seguinte situação: uma pessoa jurídica que possua como objetivo social a atividade de compra e venda de veículos, quando efetivamente ocorrer a venda destes veículos, esta será uma receita operacional.

Feitas estas ponderações e, ainda, observando o conceito de receita anteriormente exposto, receita e receita bruta seriam sinônimos? Entendemos que não.

Receita é gênero e receita bruta uma espécie de receita. Ora, o termo receita bruta está relacionado apenas com as receitas decorrentes das operações próprias do contribuinte, de modo que outras entradas definitivas no patrimônio podem ser consideradas como receita, como por exemplo, as vendas de bem do ativo imobilizado (receitas não operacionais).

Já o termo faturamento, possui a mesma conceituação da receita bruta, ou seja, valores que adentram definitivamente no patrimônio do contribuinte, em decorrência da realização de operações próprias. Os ilustres Roque Antônio Carraza e Kiyoshi Harada, com a categoria que lhes é peculiar, conceituam este instituto da seguinte forma:

O faturamento (que, etimologicamente, advém de fatura) corresponde, em última análise, ao somatório do valor das operações realizadas pelo contribuinte. Faturar, pois, é obter receita bruta proveniente da venda de mercadorias, ou em alguns casos, da prestação de serviços. Noutras palavras, faturamento é a contrapartida econômica, auferida, como riqueza própria, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas.³²

Faturamento é o ato de faturar, podendo significar, também, o somatório de diversas faturas, conforme ficou consagrado na prática comercial, quando se diz que o faturamento mensal de determinada empresa é tantos reais, expressando o volume de vendas realizadas. É neste último sentido que deve ser entendida a palavra “faturamento” utilizada pelo texto constitucional. (...) O conceito de faturamento, portanto, está ligado à operação de compra e venda de mercadorias e de serviços. Em linguagem comercial, expressa a receita operacional. Não

³² CARRAZA, R. Antônio. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Editora Malheiros. p. 701.

abarca as receitas não operacionais, como as provenientes de alugueis de bens moveis ou imóveis e de juros de capital mutuado.³³

Neste contexto, podemos concluir que receita é qualquer entrada no patrimônio do contribuinte, com *animus* definitivo, ao passo que na receita bruta ou no faturamento, estas entradas definitivas são provenientes das atividades operacionais do contribuinte.

2.4 A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL NO LUCRO PRESUMIDO

Após toda a conceituação dos signos receita, receita bruta e faturamento, conclui-se que os institutos possuem como característica essencial de compreensão a geração de um aumento patrimonial ao empresário.

Visando cumprir o objetivo deste trabalho, passamos agora a discorrer sobre a inconstitucionalidade (ou não) da inclusão do ICMS no conceito de receita bruta.

Este imposto, como já evidenciado anteriormente, possui como fato gerador a circulação jurídica de mercadorias, como por exemplo, a operação de venda de determinado produto. O empresário, ao realizar esta venda, como regra geral, destaca este imposto no documento fiscal acessório à alienação, evidenciando o montante que deverá ser entregue à unidade federativa.

Neste contexto, nota-se que o empresário ao receber o valor de seu faturamento, deve obrigatoriamente entregar ao Fisco o exato valor do ICMS destacado.

Embora este imposto seja cobrado do destinatário em suas vendas ou na prestação de serviços sujeitas à sua incidência (repercussão econômica indireta), deve ser automaticamente repassado ao Erário Estadual. Em decorrência disso, podemos concluir que o valor recebido na operação a título de ICMS adentra definitivamente ao patrimônio do contribuinte? A resposta é não!

A entrada deste montante no patrimônio do contribuinte é temporária: recebe o montante, reconhece a dívida em sua contabilidade e repassa ao Fisco. Este montante não reflete em qualquer tipo de riqueza ou aumento patrimonial do capaz de ser tributada, não podendo ser confundido com “receita”, “receita bruta” ou “faturamento tributável” dos empresários.

³³ HARADA, Kiyoshi. **Contribuições sociais: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 88.

A título de exemplo, suponhamos que determinada empresa de comércio realize a venda de um produto por R\$ 100,00 (cem reais) destacando R\$ 18,00 (dezoito reais) a título de ICMS. É evidente que o empresário receberá a totalidade da operação em seu “caixa”, mas será que este montante ficará definitivamente integrado ao seu patrimônio? A resposta é não! Destes R\$ 100,00 (cem reais) recebidos da operação, evidenciamos que 18% (dezoito por cento) deverá ser entregue ao Erário Estadual, não ficando no patrimônio do contribuinte. É notório que este montante apenas transitou pela escrituração do contribuinte, indo posteriormente a quem lhe é de direito, no presente caso, o Fisco.

Com efeito, todo montante que adentrar temporariamente na esfera financeira e contábil da empresa, mas que seja de propriedade ou destinado à terceira pessoa, e que não integra de modo definitivo o patrimônio do contribuinte, não poderá ser compreendido como receita, sequer como faturamento deste contribuinte.

Em poucas palavras, o ICMS, na escrituração contábil do contribuinte, se reveste com uma aparência de “receita”, mas esta é temporária e não acresce ao patrimônio da pessoa jurídica. Sua entrada visa apenas atender as legislações empresariais, tributárias e princípios contábeis que tornam o contribuinte uma espécie de arrecadador a serviço do Fisco.

De forma sintética impede demonstrar a movimentação temporária deste imposto contabilidade do contribuinte. Esta ciência se utiliza de quatro elementos essenciais para evidenciar o patrimônio e o resultado das atividades do empresário, quais sejam, o ativo (bens e direitos da entidade), o passivo (obrigações com terceiros), as receitas (entradas de valores em decorrência das atividades) e as despesas (dispêndios necessários para desempenho das atividades).

Os lançamentos contábeis são efetuados através do método das partidas dobradas, que consiste na ideia central de que para todo “débito” existirá um “crédito” correspondente. Conceituando estes institutos e demonstrando como se dará sua escrituração, nos socorremos da obra de Eugenio Montoto, que assim tece pontuais comentários:

Uma conta representativa de um **Ativo** é sempre uma conta de **natureza devedora**. Isso ocorre porque contas do Ativo recebem recursos que originalmente não são nem da empresa, nem do próprio Ativo. Quando uma conta do **Ativo recebe um valor, esta fica mais devedora**; quando dela retiramos recursos (creditando), ela fica menos devedora. No **Passivo, as contas são de natureza credora** e, por isso, **umentam de**

valor quando creditadas e diminuem de valor quando debitadas. As contas do resultado são as receitas e as despesas. **As receitas** são sempre **credoras** do resultado, isto é, contribuem para o seu aumento. As **despesas** são sempre devedoras do resultado, isto é, contribuem para a sua redução.³⁴

Neste contexto, utilizando como exemplo a mesma operação de venda anteriormente descrita, a escrituração da operação, deverá ser efetuada da seguinte forma:

<u>LANCAMENTOS CONTÁBEIS</u>	
Débito: Valor recebido pela venda (conta do ativo) = R\$ 100,00	
Crédito: Receita reconhecida (conta de resultado) = R\$ 100,00	
Débito: Despesa com o ICMS sobre a operação de venda (conta de resultado) = R\$ 18,00	
Crédito: ICMS a ser recolhido para o Erário Estadual (conta do passivo) = R\$ 18,00	
<u>CONFRONTO DÉBITO E CRÉDITO:</u>	
CONTAS DE RESULTADO	CONTAS PATRIMONIAIS
(+) RECEITA.....R\$ 100,00	(+) ATIVO..... R\$ 100,00
(-) DESPESA.....R\$ 18,00	(-) PASSIVO.....R\$ 18,00
(=) RESULTADO.....R\$ 88,00	(-) PATRIMÔNIO LÍQUIDO....R\$ 88,00

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Resta evidente que no exemplo proposto, o valor definitivo que se incorpora ao patrimônio do contribuinte é de R\$ 88,00 (oitenta e oito reais), ou seja, o valor da operação menos o ICMS incidente sobre ela, já que este é um valor que integrará definitivamente o patrimônio público e não do empresário.

Mesmo que para este imposto seja aplicado a não cumulatividade, como referenciado no tópico específico deste trabalho, o ICMS recuperado não interfere no conceito de receita. Ora, receita e aquisição são operações totalmente distintas, ocorridas em momentos totalmente divergentes.

Vale dizer que o contribuinte, assim, age como depositário dos valores recebidos a título de ICMS, pois deverá obrigatoriamente repassá-los ao Estado da Federação titular de sua competência.

³⁴ MONTOTO, Eugênio. **Contabilidade geral esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 59

Concluimos, assim, que a mera circulação de valores, em especial no que tange ao repasse do ICMS, não há como ser considerada receita da empresa, pois não se trata, em nenhuma hipótese, de riqueza própria, mas sim pertencente ao ente da Federação titular da competência tributária para sua arrecadação.

2.5 A ATUAL POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL EM TORNO DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Na data de 15/03/2017, o Supremo Tribunal Federal (STF) após vários anos de discussão sobre o tema, através do julgamento do RE 574.706/PR sob a sistemática da repercussão geral, decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, por entender que este tributo não se confunde com o conceito de receita bruta, base tributável das referidas contribuições.

No julgamento do supracitado RE, o STF, corroborando com o todo o exposto neste trabalho, classificou o ICMS como um “valor estranho ao conceito de faturamento ou receita” e que “todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal”. A Ministra Carmen Lucia em seu voto, de forma categórica, destacou que o ICMS é repassado ao Estado ou ao Distrito Federal, não aderindo ao patrimônio do contribuinte, conforme observa-se:

Toda essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS. (...)

Contudo, é inegável que o ICMS respeita a todo o processo e o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública. Com esses fundamentos, concluo que o valor correspondente ao ICMS não pode ser validamente incluído na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.³⁵

Nessa mesma linha, o Ministro Marco Aurélio, em seu voto, destaca que “as empresas não faturam o ICMS, pelo contrário revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo da empresa”.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574.706/PR. Relatora: Ministra CARMEN LUCIA. 15/03/2017.

Diante da posição adotada pelo STF em sede de repercussão geral e, resgatando os textos anteriormente destacados onde evidenciamos que a legislação prevê como base de cálculo do IRPJ e da CSLL no Lucro Presumido a receita bruta, resta evidente que o ICMS, não pode ser confundido com o conceito de receita, logo não deve ser incluído na base tributável dos tributos que utilizam este signo como fato gerador.

Pouco tempo depois do supracitado julgamento do STF, em que ficou sedimentado que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, o Superior Tribunal de Justiça, por intermédio de sua 2ª turma, enfrentou o tema deste trabalho através do julgamento dos REsp nº 1.760.429/RS, 1.763.582/RS e 1.766.835/RS, e seguindo precedentes daquele egrégio tribunal, porém, anteriores ao julgado do STF, ficou sedimentado que o ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e CSLL para os optantes pelo Lucro Presumido. Eis a ementa do REsp 1.766.835/RS:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IPRJ E DA CSLL. EMPRESA OPTANTE DO LUCRO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O ICMS compõe a base de cálculo do IRPJ e da CSLL para os optantes da tributação pelo lucro presumido. Precedentes da Segunda Turma do STJ: AgRg no REsp 1.522.729/RN, Rel. Ministra Assusete Magalhães, DJe 16.9.2015 e AgRg no REsp 1.495.699/CE, Rel. Ministro Og Fernandes, DJe 26.6.2015. 2. Recurso Especial não provido.³⁶

Em apertada síntese, a fundamentação constante neste julgamento para justificar a inclusão do ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é a de que apenas o regime do Lucro Real permitiria descontar tributos pagos da receita bruta, pois o STJ entende que este termo corresponde ao faturamento dos empresários, somados aos tributos incidentes sobre esta receita e, caso a lei quisesse reduzir o ICMS desta base, teria utilizado o termo “receita líquida”, ou seja, a receita bruta diminuída dos tributos incidentes sobre a venda. Deste modo, a lei atribuindo como base tributável a receita bruta e não a receita líquida, não permitiria ao contribuinte realizar a dedução.

Ocorre que, *data máxima vênia* ao entendimento do STJ, conforme foram conceituados os institutos e ainda, após a decisão do RE 574.706/PR pelo STF, sob o rito da repercussão geral, o termo receita bruta corresponde ao que efetivamente ingressa no patrimônio do contribuinte em decorrência de suas atividades operacionais, desconsiderando o ICMS da operação.

³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp 1.765.835/RS. Ministro BENEDITO GONÇALVES. 25/02/2019

Mesmo que aquele julgamento se refira à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, o que ficou sedimentado é de que este imposto é uma receita do Estado e não do contribuinte, logo, se a lei prevê que determinado tributo incida sobre o termo “receita”, “receita bruta” ou “faturamento”, estes signos devem ser compreendidos sob o exato conceito naquele julgamento delimitado.

Por consequência, se a lei prevê que os tributos do IRPJ e da CSLL serão apurados a partir da aplicação de um determinado percentual sobre a “receita bruta” e seu conceito se refere as atividades próprias do contribuinte sem a inclusão do ICMS, desta forma deverá ser realizado o montante a ser repassado ao Fisco. Entendimento diverso permitiria que o Estado tributasse a renda do próprio Estado e não do contribuinte, ou seja, que apurasse e recolhesse tributos sobre valor que lhe pertence. Ademais, considerando que o IRPJ e a CSLL são tributos incidentes sobre o lucro, resta evidente que o patrimônio de terceiros não pode ser considerado patrimônio do contribuinte.

Por fim, diante de inúmeros questionamentos judiciais por parte dos contribuintes a respeito do tema, o STJ afetou 3 recursos especiais para serem julgados sob o rito dos Recursos Repetitivos, sobrestando todos os processos em curso que discutam esta matéria. Vale dizer que o que for decidido neste julgamento servirá de orientação para todas as instâncias inferiores do Poder Judiciário.

Tal decisão de afetação ficou sedimentada no julgamento do REsp 1.767.631/SC, que fora prolatada nos seguintes termos:

Por sua vez, a questão de direito controvertida consiste na possibilidade de inclusão de valores de ICMS nas bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, quando apurados pela sistemática do lucro presumido.

Desse modo, em conjunto com os REsps ns. 1.772.634/RS e 1.772.470/RS, proponho a afetação do presente recurso como representativo da controvérsia, a teor do disposto no art. 1.036, § 5º, do CPC/2015, observando-se os seguintes procedimentos:

- i) a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional, nos termos do art. 1.037, II, do CPC/2015;
- ii) a comunicação, mediante envio de cópia do acórdão, aos Ministros da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, aos Presidentes dos Tribunais de Justiça, dos Tribunais Regionais Federais e da Turma Nacional de Uniformização;
- iii) a intimação da União e dos Estados-membros para eventual manifestação; e

iv) vista ao Ministério Público para parecer, em quinze dias, consoante o art. 1.038, III e § 1º, do CPC/2015.³⁷

Diante de todo o exposto, após a conceituarmos os signos delimitados neste trabalho, e ainda, com fulcro na doutrina majoritária e na decisão proferida pelo STF no RE 574.706/PR, conclui-se que o termo “receita bruta”, constitucionalmente, não pode ser confundido com o ICMS, pois este é uma receita do Estado e não do contribuinte. Como consequência lógica, dispondo a legislação ordinária que tanto o IRPJ quanto a CSLL devem ser calculados sobre a receita bruta auferida, o ICMS deve ser excluído da base de cálculo, sob pena de ser violado a definição trazida pelo texto constitucional.

3. CONCLUSÃO

Em primeiro lugar, o presente trabalho buscou, abordar sobre a natureza jurídica dos tributos em análise, quais sejam, o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual (ICMS), o imposto sobre a renda e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Cabe lembrar aqui que o primeiro possui como fato gerador toda circulação jurídica de mercadoria, enquanto os outros são calculados sobre o lucro do contribuinte.

No decorrer do trabalho, foram destacados também, os regimes tributários existentes no país, dando maior ênfase ao Lucro Presumido, o qual se utiliza de uma efetiva presunção de lucro a ser tributada, obtida através da aplicação de determinado percentual capitulado em lei sobre a receita bruta do contribuinte.

O ponto chave do presente trabalho gravitou em torno da compreensão e da interpretação do termo “receita” à luz da doutrina, da jurisprudência e da ciência contábil, mostrando-se tal apresentação essencial para o deslinde do trabalho. Nesta análise tornou-se possível delimitar que os termos “receita bruta” e “faturamento” são sinônimos e correspondem aos ingressos definitivos em decorrência da prática da atividade empresarial operacional, ou seja, se atividade do contribuinte é a revenda de determinado produto, quando ocorrer tal alienação, esta será uma receita bruta/faturamento. Já o termo receita, de igual modo, deve adentrar em definitivo no patrimônio do contribuinte, porém,

³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp 1.767.631/SC 2018 / 0241398-5. Relator: Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, 26/08/2018.

independe se a entrada decorre da atividade operacional ou não operacional, sendo receita do empresário, por exemplo, o ganho de capital na alienação de ativos ou mesmo os juros financeiros recebidos.

Conceituado os institutos, restou demonstrado e evidenciado, contabilmente e juridicamente, que o ICMS não pode ser considerado uma receita do contribuinte, pois não adentra ao seu patrimônio definitivamente, mas apenas transita por certo período, até que seja recolhido para seu real detentor: o Fisco Estadual³⁸. Através de exemplificações, fora possível perceber que em operações de venda de um contribuinte, por exemplo, pelo valor de R\$ 100,00 que incida um ICMS a ser pago de R\$ 18,00, não será este o valor que adentrará em seu patrimônio, mas sim, o valor líquido da operação, pois o ICMS deverá obrigatoriamente ser repassado ao Fisco.

Muitas discussões foram travadas em torno deste assunto, até que em meados do mês de março de 2017, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou, em sede de repercussão geral, que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS. Restou assentado neste julgado que este imposto não pode ser confundido com receita do contribuinte, razão pela qual, não se pode incluí-lo na composição da base tributável destas contribuições sociais.

Mesmo com o julgado do STF, o Superior Tribunal de Justiça, mantendo seu entendimento jurisprudencial que perdura por vários anos, asseverou que o ICMS não deve ser retirado da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no regime tributário do Lucro Presumido, por entender que o signo “receita bruta” corresponde ao valor total das operações próprias do contribuinte, inclusive com os tributos incidentes sobre operação. Ainda segundo o STJ, para que fosse possível excluir o ICMS neste regime tributário, o legislador utilizaria o termo “receita líquida”. Por fim, aduz que regime do Lucro Presumido é uma opção do contribuinte e caso este deseje retirar o ICMS da base do lucro, deve optar pelo regime do Lucro Real.

Como ficou demonstrada neste trabalho, *data vênia*, não se pode admitir tal interpretação, ainda mais após a decisão do STF, em que ficou sedimentado o conceito de “receita bruta”. O regime tributário realmente é uma opção do contribuinte, o que não desvirtua a necessidade de observar estreitamente o ordenamento constitucional.

³⁸ Aliás, os Estados processam o contribuinte que recolhe o ICMS, mas não o repassam por crime de apropriação indébita e não de sonegação, o que confirma a tese.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 8ª ed. São Paulo: MÉTODO, 2014.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- BARRETO, Aires F. **ISS na constituição e na Lei**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- BRASIL. **Conselho Nacional de Política Fazendária**. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/CONFAZ>>. Acesso em setembro de 2019.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em setembro de 2019.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em setembro de 2019.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18/1965**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em setembro de 2019.
- BRASIL. **Lei nº 4.625/1922**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/LEIS/19011929/L4625.htm. Acesso em setembro de 2019.
- BRASIL. **Lei nº 9.249/1995**. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Disponível em setembro de 2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574.706/PR**. Relatora: Ministra CARMEN LUCIA, 15/03/2017.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.765.835/RS**. Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, 25/02/2019.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.767.631/SC**. Relator: Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, 26/08/2018.
- BRASIL. Lei nº 6.404/1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em setembro de 2019.
- BRASIL. Regulamento do Imposto de Renda. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em setembro de 2019.
- CARRAZA, Roque A. **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.
- CARRAZA, Roque A. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de B. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva. 2015.

CARVALHO, Paulo de B. **Direito Tributário: Linguagem e método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p.196

COMITE DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBEIS (CPC). CPC 00 - BRASIL. **Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**, 2009. Disponível em: www.cpc.org.br.

ÉPOCA NEGÓCIOS. **Em 2019, Brasil será o país que mais tributa empresas**. Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Economia/noticia/2019/01/em-2019-brasil-sera-o-pais-que-mais-tributa-empresas.html>>. Acesso em outubro de 2019.

FILHO, Edmard A. **Imposto de Renda das empresas**. 13ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2017. p 635.

HARADA, Kiyoshi. **Contribuições sociais: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 88.

JOTA Info. **Por que o STF não deve confiar no impacto de R\$ 250 bi?** Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/porque-o-stf-nao-deve-confiar-no-impacto-de-r-250-bi-04092017>>. Acesso em outubro de 2019.

JUNIOR, Frederico H. **Contabilidade Superior: teoria econômica da contabilidade**. 9ª ed. São Paulo: Atlas. 1972, p. 58.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 3ª ed. Editora Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 279.

MACHADO, Hugo de B. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2010.

MATOS, Daniel Oliveira. Evolução histórica do ICMS face necessidade de imposto não-cumulativo. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 93, out 2011. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10516. Acesso em setembro 2019.

MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Apuração**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 101.

MONTOTO, Eugênio. **Contabilidade geral esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 59

NOBREGA, Cristóvão B. **História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque na pessoa física**. Disponível em <https://www.ibet.com.br/rfb-historia-do-imposto-de-renda-no-brasil-um-enfoque-da-pessoa-fisica-1922-2013/>. Acesso em setembro.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário - completo**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 369.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 930.

SCHOUERI, Luís E. **Direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 714.