



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMIÁRIDO
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO – PROPPG
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO

HÉLIO BENIGNO LOPES

**IMPACTOS SOCIAIS DO CONCEITO DE RECEITA BRUTA
DADO PELA LEI 12.973/2014: UMA ANÁLISE DO RE
574.706/PR SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE
CÁLCULO DO PIS E DA COFINS**

MOSSORÓ/RN

2020

HÉLIO BENIGNO LOPES

**IMPACTOS SOCIAIS DO CONCEITO DE RECEITA BRUTA
DADO PELA LEI 12.973/2014: UMA ANÁLISE DO RE
574.706/PR SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE
CÁLCULO DO PIS E DA COFINS**

Artigo apresentado à Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação – PROPPG como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialista em Direito Constitucional e Tributário no curso de Pós-graduação *Lato Sensu* em Direito Constitucional e Tributário da Universidade Federal Rural do Semi-Árido – UFERSA, no semestre letivo 2019.2.

Orientador: Prof. Ms. Noel de Oliveira Bastos

MOSSORÓ/RN

2020

HÉLIO BENIGNO LOPES

**IMPACTOS SOCIAIS DO CONCEITO DE RECEITA BRUTA
DADO PELA LEI 12.973/2014: UMA ANÁLISE DO RE
574.706/PR SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE
CÁLCULO DO PIS E DA COFINS**

Artigo apresentado à Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação – PROPPG como parte dos requisitos para obtenção do título de Especialista em Direito Constitucional e Tributário no curso de Pós-graduação Lato Sensu em Direito Constitucional e Tributário da Universidade Federal Rural do Semi-Árido – UFERSA, no semestre letivo 2019.2.

Aprovado em: ____/____/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Ms. Noel de Oliveira Bastos

Prof. Dr. Ulisses Levy Silvério dos Reis

Profa. Ms. Fernanda Abreu de Oliveira

RESUMO

Com a edição da Lei nº 12.973/2014, surgiu uma divergência entre os contribuintes e o fisco, pois o este passou a interpretar e incluir o ICMS como base de cálculo do PIS e da COFINS. Diante do impasse, pois os contribuintes não se conformaram com a interpretação do fisco, aqueles acionaram o Poder Judiciário para dirimir a celeuma, vindo o Supremo Tribunal Federal a decidir no RE 574.706/PR a favor dos contribuintes, fixando-se a seguinte tese: “ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”. Com isso, surgiu a seguinte problemática: Quais os impactos sociais do entendimento jurisprudencial sobre o conceito de receita bruta em virtude da decisão tomada no RE 574.706/PR Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS? Esse questionamento se justifica, pois a decisão afeta a arrecadação de recursos destinados a Seguridade Social, bem como pode incentivar, como já tem ocorrido, a provocação do Poder Judiciário para se manifestar sobre a inclusão ou não de outros impostos na base de cálculo do PIS e da COFINS, como é o caso do ISS (Imposto sobre Prestação de Serviços), causando, assim, insegurança jurídica e desconfiança daqueles que querem empreender/investir no nosso país. Temos, assim, como objetivo geral identificar os impactos sociais do entendimento jurisprudencial sobre o conceito de receita bruta em virtude da decisão tomada no RE 574.706/PR Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e, especificamente, apontar quais influências levaram a modificação legislativa; analisar os impactos sociais do entendimento jurisprudencial sobre a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS em virtude da referida decisão; além de evidenciar os pontos relevantes do entendimento do STF no RE 574.706/PR, como a segurança jurídica e a finalidade social da alteração legislativa. A metodologia utilizada foi a pesquisa exploratória, através de levantamento bibliográfico em livros, dissertações, artigos, legislação e consulta na internet, bem como foi realizada a análise do julgamento referente ao RE 574.706/PR, que tramita no STF com repercussão geral reconhecida.

Palavras-chave: RECEITA BRUTA; ICMS; PIS/COFINS; RE 574.706/PR STF.

1. INTRODUÇÃO

A complexidade das interações econômicas entre agentes de diversos países foi determinante para a elaboração de um conjunto de normas que buscam harmonizar as informações econômico-financeiras que visa principalmente subsidiar a tomada de decisão em diversos setores da economia global.

Essas normas, conhecidas como por IFRS (*International Financial Reporting Standards*), são organizadas pelo *Internacional Accountin Standards Board* – IASB e recebem, no Brasil, suas adaptações por meio do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, sendo que desde a Lei nº 11.638/2007 juntamente com Regime Tributário de Transição tem o respaldo do Estado brasileiro.

Com o objetivo de legitimar definitivamente as normas de convergência, foi editada em 13 de maio de 2014 a Lei nº 12.973. Esta lei alterou a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a Contribuição para o PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Diante da mudança legislativa com a edição da Lei nº 12.973/2014 surgiu uma divergência entre os contribuintes e o fisco, pois este passou a interpretar e incluir o ICMS como base de cálculo do PIS e da COFINS. Diante do impasse, pois os contribuintes não se conformaram com a interpretação do fisco, aqueles acionaram o Poder Judiciário para dirimir a celeuma, vindo o Supremo Tribunal Federal a decidir no RE 574.706/PR a favor dos contribuintes, fixando-se a seguinte tese: “ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”.

Com essa decisão do Supremo Tribunal Federal, exsurge a seguinte questão: Quais os impactos sociais do entendimento jurisprudencial sobre o conceito de receita bruta em virtude da decisão tomada no RE 574.706/PR Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS?

Para responder a questão formulada, traçou-se como objetivo principal identificar os impactos sociais do entendimento jurisprudencial sobre o conceito de receita bruta em virtude da decisão tomada no RE 574.706/PR Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e, especificamente, apontar quais influências levaram a modificação legislativa; analisar os impactos sociais do entendimento jurisprudencial sobre a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS em virtude da referida

decisão; além de evidenciar os pontos relevantes do entendimento do STF no RE 574.706/PR, como a segurança jurídica e a finalidade social da alteração legislativa.

Esse questionamento se justifica, pois a decisão afeta a arrecadação de recursos destinados a Seguridade Social, bem como pode incentivar, como já tem ocorrido, a provocação do Poder Judiciário para se manifestar sobre a inclusão ou não de outros impostos na base de cálculo do PIS e da COFINS, como é o caso do ISS (Imposto sobre Prestação de Serviços), causando, assim, insegurança jurídica e desconfiança daqueles que querem empreender/investir no nosso país.

Assim, o desenvolvimento do presente trabalho se deu em três partes, sendo a primeira parte, relacionada ao referencial teórico, subdividida em quatro tópicos, onde o primeiro aborda a forma como se deu a adoção do novo Padrão Contábil Internacional, evento que irá influenciar a modificação legislativa e o conceito de Receita Bruta, posteriormente questionado no Poder Judiciário.

No segundo tópico faz-se uma explanação sobre o Regime Tributário de Transição do novo Padrão Contábil Internacional, bem como de sua revogação, sendo sua implantação definitiva analisada no terceiro tópico.

No quarto tópico é feita uma análise jurisprudencial do entendimento do STF no RE 574.706/PR sobre conceito de receita bruta, tendo em vista as diferentes interpretações do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça para dirimir a constitucionalidade da Lei nº 12.973/2014, que ampliou o conceito de receita bruta, causando impactos significativos na apuração do PIS e da COFINS, devendo a segurança jurídica ser estabelecida com a correta definição da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois sua indefinição causa transtornos imensuráveis para todos os envolvidos, quais sejam: Estado, contribuinte/investidores e sociedade em geral.

Na segunda parte, item três do presente trabalho, demonstra-se a metodologia utilizada para elaboração do presente estudo, qual seja: foi realizada uma pesquisa exploratória, por meio de levantamento bibliográfico em livros, dissertações, artigos, legislação e consulta na internet, bem como realizada a análise descritiva do julgamento referente ao RE 574.706/PR, que tramita no STF com repercussão geral reconhecida.

Por fim, apresenta-se os resultados e discussões, frisando-se que o tema não se esgota no presente estudo, pois conforme demonstrado, nova composição do STF, o Ministro Alexandre de Moraes, ainda não tinha tomado posse, tende a ser modificado o entendimento do STF, pois no RE 240.785/MG, a pretensão do contribuinte em ver declarada como inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS foi amplamente bem

recebida (7 pela inconstitucionalidade x 2 pela constitucionalidade). No referido recurso a Ministra Rosa Weber deixou de votar regimentalmente e o STF, na data do julgamento, possuía um cargo vago.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. ADOÇÃO DO PADRÃO CONTÁBIL INTERNACIONAL

Em virtude da globalização, as interações econômicas entre países e grupos multinacionais sofreram nas últimas décadas uma transformação na maneira de expor suas informações relativas as transações financeiras, contábeis e fiscais para os *stakeholders*, ou seja, para aqueles interessados nos negócios das partes envolvidas na relação comercial, por exemplo, investidores, órgãos reguladores, fornecedores e governos (SILVA *et al*, 2014).

No tocante a contabilidade, o *Internacional Accountin Standards Board* – IASB é o responsável, atualmente, por emitir e atualizar o padrão de normas contábeis para adoção de todos os países. Essas normas são denominadas IFRS –*International Financial Reporting Standards* (SILVA *et al*, 2014).

No Brasil, as IFRS são introduzidas e adotadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC por meio da Resolução CFC nº 1.055/05. Essa resolução cria o Comitê de Procedimentos Contábeis – CPC¹, cujos objetivos são delineados da seguinte forma:

3º. O Comitê de Procedimentos Contábeis – (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais de contabilidade (CFC, 2019, p. 3).

Assim, o objetivo da harmonização contábil é facilitar o acesso e a compreensão das informações contábeis para seus usuários em qualquer Estado que a empresa exerça sua

¹ Essa sigla não deve ser confundida em nenhum momento com Código de Processo Civil – CPC (Lei nº 16 de março de 2015). O CPC mencionado no presente trabalho, trata-se de um Comitê idealizado a partir de união e esforços das seguintes entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca); Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec Nacional); B3 Brasil Bolsa Balcão; Conselho Federal de Contabilidade (CFC); Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon); Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi); Entidades representativas de investidores do mercado de capitais, cujos objetivos estão acima delineados.

atividade econômica, subsidiando o processo decisório de todos os interessados que com ela interagir.

Na busca de uma aproximação entre as normas brasileiras e as normas do IASB, em dezembro de 2007 foi promulgada a Lei nº 11.638. Segundo Messere (2015, p. 11):

A Lei nº 11.638/2007 foi editada com o intuito de buscar uma aproximação entre a normativa brasileira e a normativa internacional IFRS, de modo a uniformizar a análise de dados e permitir comparações de informações financeiras, em concordância com as práticas utilizadas nos mercados internacionais.

Levando-se em consideração o aspecto tributário, alguns ajustes foram necessários para diminuir o ônus da convergência ao padrão internacional. Desta forma, em 2009 foi editada a Lei 11.941 (BRASIL, 2009) instituindo o Regime Tributário de Transição (RTT).

2.2. REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT) E SUA REVOGAÇÃO

Visando reduzir o impacto negativo nas empresas em razão da convergência da legislação brasileira às normas internacionais de contabilidade, em 3 de dezembro de 2008 foi editada a Medida Provisória nº 449 (BRASIL, 2008), convertida na Lei nº 11.941/09 (BRASIL, 2009) para amenizar os possíveis questionamentos referentes à tributação e seus impactos nos lucros e receitas das pessoas jurídicas em razão das modificações efetuadas na norma societária instituiu-se o RTT, cuja aplicação se dava aos contribuintes optantes do lucro real, bem como aos optantes pelo lucro presumido, sendo, inicialmente optativa sua adesão para fins de adaptação as novas regras e passando a ser obrigatória somente em 2010.

O RTT buscava anular os efeitos fiscais onerosos que as empresas sofreriam em decorrência do novo método contábil a ser empregado com a edição da Lei nº 11.638/07 até a entrada em vigor de uma lei que disciplinasse os efeitos tributários dos novos critérios e metodologia contábeis.

De acordo com Messere (2015, p. 27-28):

A instituição do RTT, portanto, se mostrou necessária para que os efeitos tributários decorrentes da convergência ao padrão internacional fossem neutralizados, reduzindo o ônus sofrido pelas empresas, até que fosse criada uma norma que regulasse o “modo e a intensidade de integração tributária com os novos critérios internacionais de contabilidade”.

Este regime foi criado com prazo determinado para o seu fim, tendo em vista que aguardava a edição de uma nova norma que regulamentaria os ajustes tributários em decorrência dos novos critérios contábeis resultantes da harmonização.

O RTT foi revogado pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (BRASIL, 2014), que alterou a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a Contribuição para o PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Dentre as várias mudanças trazidas pela edição da Lei nº 12.973/2014, o conceito de receita bruta teve um impacto considerável para apuração do PIS e da COFINS. O que passamos a analisar adiante.

2.3. CONCEITO DE RECEITA BRUTA ALTERADO PELA LEI Nº 12.973/2014

A Lei nº 12.973/2014 (BRASIL, 2014) regulamentou os aspectos tributários das leis nº 11.638/07 e 11.941/09, que implementaram no Brasil as IRFS na legislação societária. Dentre as várias alterações, instituiu a revogação expressa do RTT, destinado aos ajustes fiscais na apuração ao Lucro Real e determinou ajustes na apuração dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

Com as mudanças acima delineadas para atender as adaptações necessárias das normas de convergência, houve modificações em diversos artigos da Lei nº 6.404/76 e do Decreto Lei 1.598/77, sendo o mais importante para este trabalho os que regulamentam a Receita Bruta, pois conforme veremos a seguir a base de cálculo do PIS e da COFINS foi alterada significativamente.

Anteriormente, o artigo 12 do Decreto Lei nº 1.598/77 (BRASIL, 1977) denominava Receita Bruta com a seguinte redação: “a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados”.

Como tentativa de harmonizar as normas contábeis brasileiras às do IASB o Comitê de Pronunciamentos Contábeis de nº 30 (CPC 30) determinava as receitas decorrentes das atividades ordinárias da empresa como sendo “o ingresso bruto dos benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultem no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários” (CPC 30, 2012, p. 4).

Ainda segundo o CPC 30 (2012, p. 8), “A receita só deveria ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos, associados à transação, fluirão para a entidade. Em alguns casos específicos isso só pode ser determinado quando do recebimento ou quando a incerteza for removida”.

Contudo, devemos observar que os Pronunciamentos Contábeis são normas com caráter de princípios a serem seguidos, ou seja, “certos enunciados lógicos como condição ou base de validade das demais asserções que compõem dado campo do saber” (REALE, 2004, p. 303), sendo norteadores para os responsáveis e legitimados para determinarem as normatizações econômicas, financeiras e tributárias.

Diante disso, observa-se que as regras legislativas não obedeceram aos critérios norteadores referidos; houve um alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, deixando de ser o faturamento e passando a ser a receita bruta. Essa mudança foi realizada com a alteração do art. 12 do Decreto Lei 1.598/77 (BRASIL, 1977), que passa ser disposto da seguinte forma:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III.

A inovação se dá no inciso IV, com a inclusão das receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica que aperfeiçoa o dispositivo tributário, ampliando o seu alcance, o que tenderá a reduzir divergências conceituais referentes à classificação de determinadas espécies de receitas, que suscitavam dúvidas na seara tributária, tais como aluguéis decorrentes da atividade de locação de imóveis que, sob a nova definição tributária, claramente são classificadas como receita bruta. De acordo com Estigara, Pscheidt, Lewis (2015, 7-8):

O novo conceito de receita bruta passa a contemplar o resultado auferido nas operações de conta alheia e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas no produto da venda de bens nas operações de conta própria; no preço da prestação de serviços em geral e no resultado auferido nas operações de conta alheia, bem como os tributos sobre ela incidentes (PIS, IRPJ e CSLL no caso das optantes pelo Lucro Presumido), e os valores decorrentes do ajuste a valor presente (AVP).

Para se chegar à receita líquida, por sua vez, serão diminuídos os montantes dos tributos sobre ela incidentes sobre a receita bruta, bem como os valores decorrentes do ajuste a valor presente (AVP), de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei nº. 6.404/76, das operações vinculadas à receita bruta.

Quanto aos tributos não cumulativos o § 4º do art. 12 do Decreto Lei nº 1.598/77 (BRASIL, 1977) assim se manifesta: “**na receita bruta não se incluem os tributos não**

cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário”.

Conforme Estigara, Pscheidt e Lewis (2015 p. 6):

A base de cálculo do PIS e da COFINS cumulativas **deixou de ser o faturamento, passando a ser a receita bruta**, com conceito ampliado pela Lei nº. 12.973/2014. Quanto a base de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativas, **a receita bruta, teve seu conteúdo ampliado** pela Lei nº. 12.973/2014.

Diante do cenário de complexidade para fiscalização e arrecadação dos tributos federais com o advento das normas de convergência, o objetivo principal dessas alterações do conceito de receita bruta, segundo SILVA *et al* (2014, p. 7), seria “tornar a definição dada à receita bruta mais objetiva”, não confundido a receita bruta com receita contábil.

Contudo, muitas discussões estão sendo travadas no judiciário, pois em muitas situações do inciso IV, a receita não é realizada, e com como se depreende do CPC 30 (CPC 30, 2012), receita só deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Em alguns casos específicos isso só pode ser determinado quando do recebimento ou quando a incerteza for removida.

2.4. ENTENDIMENTO DO STF NO RE 574.706/PR SOBRE O CONCEITO DE RECEITA E SEUS IMPACTOS SOCIAIS

No julgamento do Recurso Extraordinário - RE 240.785/MG, o Supremo Tribunal Federal reconheceu como inconstitucional a inclusão do ICMS no conceito de receita, porém unicamente com efeitos diretos as partes litigantes (BRASIL, 2017).

Para analisar os impactos sociais do entendimento jurisprudencial (STF) sobre a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS em virtude da Lei nº 12.973/2014 foi escolhido o RE nº 574.706/PR, pois esse teve a repercussão geral reconhecida, sobrestando mais de dez mil processos em outras instâncias (BRASIL, 2017).

No RE 574.706/PR, o contribuinte alega que o valor do ICMS não configura faturamento, muito podendo ser considerado receita bruta, pois ninguém fatura o imposto, ou seja, ninguém pode comercializar o imposto. Existe apenas a responsabilidade indireta no fato gerador do tributo que em virtude da lei, o contribuinte assume a obrigação de recolhimento do tributo.

Para a Fazenda Pública, no caso a União, conforme Campos (2013, p. 3) “o grave erro dos contribuintes é desconsiderar que a base de cálculo da COFINS é a receita bruta

auferida mensalmente, e não a receita líquida ou algo que ficasse no meio do caminho entre esses dois institutos”.

Diante disso, em sessão plenária realizada no dia 09.03.2017 no Supremo Tribunal Federal, a discussão principal para dirimir a controvérsia sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS girou em torno da construção que deve ser feita sobre o conceito de faturamento e receita, pois a Constituição Federal (BRASIL, 1988) não estabelece o conceito, dando margem a diversas interpretações.

Segundo a Ministra Carmem Lúcia Antunes Rocha (ROCHA, *apud* TV JUSTIÇA, 2017), relatora do RE em análise, “o ICMS não tem natureza de faturamento e muito menos de receita, e sim de ingresso que será repassado ao fisco, devendo ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS”.

Esse entendimento da relatora se coaduna com a intenção do Comitê de Procedimento Contábeis nº 30 (CPC 30, 2012), qual seja: “a receita só deve ser reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos, associados à transação, fluirão para a entidade”.

Frise-se que, já em 4 de novembro de 2016, o conceito de receita formulado pelo CPC 30 foi revogado pelo CPC 47, passando a receita ser entendida como:

aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumento nos ativos ou diminuição nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio. (CPC 47, 2019, p. 27).

Corroborando esse entendimento Hugo de Brito Machado (MACHADO *apud* MENDES, 2016, p. 5) ao afirmar que “não se deve considerar receita a quantia que é recebida pela empresa em nome de terceiro, isto é, com destinatário certo”. Em outras palavras, o destinatário certo do ICMS neste caso seria o fisco e o recolhimento de imposto não poderia ser considerado faturamento e muito menos receita.

Divergindo do voto da relatora, o Ministro Dias Tofoli (TOFOLI *apud* TV JUSTIÇA, 2017) argumentou que a Constituição não traz os conceitos de faturamento e receita. Conforme o Ministro, os conceitos devem ser buscados na legislação infraconstitucional e conforme está estabelecido no art. 12 do Decreto Lei 1.598/77 (BRASIL, 1977):

Art. 12. A receita bruta compreende:
I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
 IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III. (Grifo nosso).

Assim, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS é constitucional, pois receita bruta e faturamento passam a ser considerados sinônimos com a promulgação da Lei 12.973/2014 que alterou o art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77 (TOFOLI *apud* TV JUSTIÇA, 2017).

Podemos considerar como relevante, na referida argumentação, a informação de que não sendo considerada constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, a União deixaria de arrecadar, anualmente, mais de 20 bilhões de reais, além de reconhecer o direito aos contribuintes de recuperarem valores indevidamente recolhidos. Isso causaria um impacto aos cofres públicos, afetando diretamente a Seguridade Social, pois estes impostos são destinados a financiá-la.

No entanto, bem preleciona Ávila (2015, p. 31), a segurança jurídica dos contribuintes e dos entes federativos não se confunde com a segurança financeira do Erário federal, *in verbis*:

Como dito, segurança jurídica não equivale à segurança financeira. Segurança jurídica diz com a manutenção da ordem jurídica, não com a manutenção do dinheiro expropriado. Diz respeito ao Direito; não ao dinheiro. Mas, se assim é, não são os efeitos retroativos que irão restringir a segurança jurídica; são os efeitos prospectivos que o farão.

No entanto, prevaleceu o entendimento da relatora e, por maioria de votos (6 a 4), o Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2017) fixou a seguinte tese: “o ICMS não compõe a base de cálculo da contribuição do PIS e da COFINS”. Esta decisão tem impacto em todo sistema judiciário, pois em diversas instâncias, mais de dez mil processos, estão sobrestados e agora todas as sentenças estarão vinculadas ao entendimento do STF.

3. METODOLOGIA

Na elaboração deste trabalho foi realizada uma análise da literatura e legislação referente ao assunto e com base nos objetivos propostos foi realizada pesquisa exploratória, que segundo Gil (2002, p. 41), “tem como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições”.

O levantamento bibliográfico se deu por meio de livros, dissertações, artigos, legislação e consulta na internet. Além da análise do julgamento referente ao RE 574.706/PR que tramita no Supremo Tribunal Federal.

Os resultados e discussões são apresentados de forma qualitativa e serão delineados no tópico seguinte.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Verificamos que o legislador ao modificar o conceito de receita bruta com a Lei 12.973/2014, de forma objetiva, não expressa de maneira necessária e suficiente que o ICMS deve ser incluído na base de cálculo do PIS/COFINS, pois conforme se depreende do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 em nenhum momento este dispositivo legal menciona qual imposto é considerado receita ou faturamento.

Segundo Machado *apud* Mendes (2016, p. 5) “não se deve considerar receita a quantia que é recebida pela empresa em nome de terceiro, isto é, com destinatário certo”.

Não havendo disposição legislativa que autorize a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/CONFINS, o imposto não deve ser considerado receita bruta e, conseqüentemente, não deve ser cobrado, pois a instituição e a cobrança de tributos estão limitadas pelo princípio da legalidade.

A lei deve definir todos os aspectos inerentes ao fato gerador, autorizando sua cobrança. Esta é uma forma necessária e suficiente para que o Estado exija do contribuinte qualquer tributo. É uma exigência legal, contida no art. 114 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

A falta de definição do que venha a ser faturamento ou receita de forma expressa, causa insegurança jurídica, sendo essa um dos principais impactos causados pela nova interpretação que o Fisco faz da Lei 12.973/2014.

Além de causar diversas demandas judiciais, a nova lei que autoriza a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, na interpretação do Fisco, também poderá trazer inúmeros prejuízos para Seguridade Social, uma das principais destinatárias do PIS/COFINS.

Apesar de verificamos que o Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição e, por via de consequência, de todo nosso ordenamento jurídico, ter decidido no RE 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida, favoravelmente ao contribuinte, essa

vantagem não foi tão considerável, pois a votação se deu por 6 (seis) votos pela inconstitucionalidade e 4 (quatro) pela constitucionalidade.

Com a nova composição do STF, o Ministro Alexandre de Moraes, ainda não tinha tomado posse, tende a ser modificado o entendimento do STF, pois no RE 240.785/MG, a pretensão do contribuinte em ver declarada como inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS foi amplamente bem recebida – 7 (sete) pela inconstitucionalidade contra 2 (dois) pela constitucionalidade –, no referido recurso a Ministra Rosa Weber deixou de votar regimentalmente e o STF, na data do julgamento, possuía um cargo vago.

Ademais, se esperava que a ADC nº 18 fosse pautada para ser julgada em conjunto com o RE 574.706/PR, o que não foi possível, conforme esclarecimento da Ministra, a ADC não estava liberada para julgamento (ROCHA *apud* TV Justiça, 2017). Com a composição atual, o entendimento se daria favorável ao contribuinte.

No entanto, a mudança de entendimento poderá ser verificada se a Fazenda Pública conseguir a modulação dos efeitos da decisão, não houve pedido no recurso (ROCHA, *apud* TV Justiça). O Fisco poderá conseguir, por meio de Embargos de Declaração, evitar que os contribuintes recebam os valores recolhidos indevidamente, ou seja, ganha, mas não leva.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não havendo disposição legislativa que autorize a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/CONFINS, o imposto não deve ser considerado receita bruta e, conseqüentemente, não deve ser cobrado, pois a instituição e a cobrança de tributos estão limitadas pelo princípio da legalidade.

Apesar das normas de contabilidade estarem subordinadas ao ordenamento jurídico, estas não podem ser olvidadas pelos legisladores na elaboração de normas com conceitos mais objetivos, pois sem isso os investidores e empreendedores ficam sujeitos a insegurança jurídica, o que é inadmissível num Estado Democrático de Direito.

O princípio da segurança jurídica é um dos baluartes que devem sustentar nosso ordenamento jurídico, visando proteger as justas expectativas dos contribuintes, sendo vedada qualquer adoção de medida legislativa, administrativa ou judicial capaz de frustrar a confiança que deposita no poder estatal. A sede arrecadadora do fisco não pode prevalecer com a interpretação que lhe é favorável de institutos jurídicos do Direito Tributário, pois limitado que está pela observância do princípio da capacidade contributiva.

Deve, sim, observar que a alta carga tributária é empecilho para o desenvolvimento econômico, pois afugenta a criação de emprego, tendo em vista que os contribuintes ou responsáveis tributários não percebem o retorno de suas contribuições.

Contudo, a decisão do STF no RE 574.706 PR, cuja repercussão geral foi reconhecida, deverá ter seus efeitos modulados *ex nunc* sob pena de favorecer apenas os responsáveis tributários, pois conforme suas alegações de que são apenas arrecadadores do Estado, não devolveriam aos verdadeiros contribuintes que pagaram o ICMS embutido nos custos das mercadorias e/ou serviços adquiridos.

Enfim, podemos considerar como impactos causados pela nova definição de receita bruta da pela Lei nº 12.973/2014, a insegurança jurídica e, corolários desta, a incerteza de investimentos na Seguridade Social, beneficiária da arrecadação proveniente do PIS e da COFINS e a retração de novos investimentos em virtude do aumento da carga tributária.

6. REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Contribuições e imposto sobre a renda**. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 10 out. 2015.

_____. **Decreto-Lei nº 1.598, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em: 12 nov. 2015.

_____. Lei nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 12 nov. 2015

_____. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Sociedade por Ações**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em: 13 nov. 2015.

_____. **Lei Nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 20 nov. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**. Disponível em: <<http://www.tvjustica.jus.br/index/detalhar-noticia/noticia/338028>>. Acesso em: 15 mar. 2017.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.055/05**. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055&arquivo=Res_1055.doc>. Acesso em: 10 nov. 2019.

CAMPOS, Thiago Faria. **O julgamento da ADC nº 18 pelo Supremo Tribunal Federal.** Âmbito Jurídico, Rio Grande, XVI, n. 118, nov 2013. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13389>. Acesso em: 09 fev. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS PRONUNCIAMENTO TÉCNICO. **CPC 30.** Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20%28R1%29%2031102012-limpo%20final.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2015.

_____. **CPC 47.** Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>>. Acesso em: 10 nov. 2019.

ESTIGARA, Adriana; PSCHIEDT, Kristian Rodrigo; LEWIS, Sandra Barbon. **Alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS pela Lei 12.973/2014.** Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 19, n. 4095, 17 set. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/31677>>. Acesso em: 22 nov. 2015.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projeto de pesquisa.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MESSERE, Michelle Fernandes de Lacerda. **O impacto da internacionalização das Normas Contábeis no cenário tributário brasileiro.** Disponível em: <http://bdm.unb.br/bitstream/10483/11094/1/2015_MichelleFernandesdeLacerdaMessere.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2015.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito.** 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

SILVA, Cláudia Lúcia Pimentel Martins da et al. **Tributação e IRFS no Brasil: Alterações na legislação do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E DA COFINS, trazidas pela lei 12.973/2014.** Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.01, n.01, p. 393-422, ago/dez 2014. Disponível em: <<http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/article/view/35/19>>. Acesso em: 14 nov. 2015.