

Fabio Pereira da Silva
Fernando Dal-Ri Murcia
Gustavo G. Vettori
Alexandre Evaristo Pinto
(Organizadores)

CONTROVÉRSIAS JURÍDICO-CONTÁBEIS

Volume 6

Autores:

Alexandre Evaristo Pinto
Bruno Fajersztajn
Bruno Meirelles Salotti
Diego Miguita
Diogo Olm Ferreira
Edmar Oliveira Andrade Filho
Eduardo Alves de Oliveira
Eduardo Flores
Elidie Palma Bifano
Elionor Farah Jreige Weffort
Eliseu Martins
Emmanuel Garcia Abrantes
Fabiana Carsoni Fernandes
Fabio Pereira da Silva
Fernando Aurelio Zilveti
Fernando Dal-Ri Murcia

Flávia Cavalcanti
Gabriel Bez-Batti
Giampaolo Marzulli
Gisele Sterzeck
Gustavo Lian Haddad
Heron Charneski
Isabella Almeida
Jorge Ricardo da Silva Júnior
Karolina Rosen
Leonardo Aguirra de Andrade
Livia Langhi
Luís Eduardo Schoueri
Luís Flávio Neto
Marcelo Magalhães Peixoto
Marcos Takata
Matheus da Cunha Silva

Maurício Pereira Faro
Ramon Tomazela
Raphael Lavez
Raquel Wille Sarquis
Ricardo Mariz de Oliveira
Roberto Lucas Spínola Souto
Roberto Salles Lopes
Rodrigo de Souza Gonçalves
Rômulo Coutinho
Sergio André Rocha
Thaís Abreu de Azevedo Silva
Thaís de Barros Meira
Thaís Romero Veiga Shingai
Thiago Lino
Victor Borges Polizelli

FIPECAFI



IBDT

NSM Editora

NSM Editora

NSM Editora e Livraria Ltda.
Rua Correia Salgado, 591 – Ipiranga
CEP 04211-020 – São Paulo / SP
WhatsApp (11) 93385-4451
www.nsmeditora.com.br
e-mail: nsmeditora@gmail.com

Diretor editorial: Nelson Mitsuhashi
Revisão: Paula Brito
Capa: Mônica Landi Colobone
Impressão e acabamento: Edições Loyola

A NSM Editora não se responsabiliza pelas opiniões emitidas nesta obra por seus autores.
É proibida a reprodução total ou parcial, por quaisquer meios ou processos, sem a autorização por escrito da editora.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo G.; PINTO, Alexandre Evaristo (Orgs.)

C782 Controvérsias jurídico-contábeis, v.6. São Paulo / SP: NSM Editora, 2025.

576 p. ; 17 x 24 cm.

Sequência de Controvérsias jurídico-contábeis, volume 5
Inclui bibliografia e índice

ISBN 978-65-83772-19-0

1. Contabilidade 2. Legislação 3. Contabilidade Tributária
4. Brasil

I. Fabio Pereira da Silva II. Fernando Dal-Ri Murcia III. Gustavo G. Vettori IV. Alexandre Evaristo Pinto V. NSM VI. Título.

CDD 657
CDU 657

Índices para catálogo sistemático:

1. Contabilidade: Brasil
2. Legislação: Brasil
3. Contabilidade Tributária: Brasil

SOBRE OS ORGANIZADORES

Fabio Pereira da Silva

Mestre e Doutor em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA/USP). Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getulio Vargas (FGV), em Direito Empresarial pelo Mackenzie e em Business Management pela UC San Diego, EUA. Professor convidado na FGV, na FIPECAFI, no Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper), no Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e na Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Sócio do Vettori, Rubinstein & Foz Advogados.

Fernando Dal-Ri Murcia

Professor do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA/USP) e professor convidado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Diretor da FIPECAFI. Membro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e do Comitê Brasileiro de Pronunciamentos de Sustentabilidade (CBPS).

Gustavo G. Vettori

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre (LL.M.) pela University of Michigan Law School (EUA). Professor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA/USP), da FIPECAFI e do Mestrado Profissional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Sócio do Vettori, Rubinstein & Foz Advogados.

Alexandre Evaristo Pinto

Professor concursado de Contabilidade e Legislação Tributária da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA/USP) e da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (EAESP/FGV). Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Mestre em Direito Comercial pela USP. Especialista em Direito Tributário pela USP. Conselheiro do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional (CRSFN). Vice-presidente executivo da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Diretor financeiro da Fundação de Apoio aos Comitês de Pronunciamentos Contábeis e de Sustentabilidade (FACPCS). Ex-conselheiro julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP) e Conselho Municipal de Tributos de São Paulo (CMT/SP).

IBS E CBS COBRADOS DO ADQUIRENTE SÃO RECEITA DO FORNECEDOR? AVALIAÇÃO QUANTO AO POTENCIAL DE NOVA CONTROVÉRSIA JURÍDICO-CONTÁBIL

Luís Eduardo Schoueri
Diogo Olm Ferreira

1. INTRODUÇÃO

Aproximamo-nos de um marco importante: a partir de 2026, inicia-se a fase de transição da Reforma da Tributação do Consumo. Nos próximos anos, haverá a gradual introdução de novos tributos, em especial, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), em substituição a diversos tributos atualmente existentes, com destaque para PIS, Cofins, ICMS e ISS.

Diante desse novo contexto legislativo, o objetivo deste trabalho é avaliar a existência de controvérsia jurídico-contábil em relação à seguinte questão: os valores relativos ao IBS e à CBS que sejam cobrados pelo fornecedor do adquirente de bens e serviços devem compor a sua receita? Em outras palavras, a receita do fornecedor compreende o valor do IBS e da CBS incidentes na operação?

A interação entre tributos incidentes em operações econômicas relacionadas ao fornecimento de bens e serviços e a definição e mensuração de receita é tema constante na tradição tanto tributária quanto contábil brasileira. Por décadas, por exemplo, discutiu-se a inclusão de ICMS na base de cálculo de PIS e Cofins, contribuições sociais cuja base de cálculo corresponde à receita bruta, no regime cumulativo, ou ao total das receitas, no não cumulativo.

A difusão de hipóteses de incidência pautadas ou influenciadas pela mensuração de “receitas” potencializou a importância dessas discussões. É o que se observa em debates acerca da exclusão de outros tributos da base de cálculo de PIS e Cofins, mas também quanto à exigência de Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) ou à apuração no regime do lucro presumido.

Logo, embora PIS e Cofins estejam em vias de extinção, perquirir sobre a delimitação de “receita”, “receita bruta” ou “faturamento” para fins tributários continua pertinente para inúmeros outros tributos que seguirão existentes após a Reforma da Tributação do Consumo. Por exemplo, no caso da CPRB, a discussão será relevante

para delimitar a sua própria base de cálculo. Ainda, no caso do IRPJ e da CSL, a delimitação adequada da receita será fundamental tanto para avaliar a viabilidade de o contribuinte optar pelo regime de tributação do lucro presumido quanto para a própria apuração da base de cálculo.

O potencial de controvérsia em relação à contabilidade não deve ser ignorado, considerando a difusão – tanto na doutrina quanto na jurisprudência – de que a receita contábil é distinta da receita a ser considerada para fins tributários. Como se verá, as expressões “receita” ou “receita bruta” são equívocas mesmo dentro da disciplina do Direito Tributário e do Direito Comercial. Isto é, em cada uma dessas áreas, adota-se ora um significado, ora outro.

Tomando como referência a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por exemplo, a delimitação do que se entende por receita tributável pode demandar a exclusão do ICMS, quando o seu sentido é construído a partir de uma referência constitucional, ou a inclusão desse mesmo tributo, quando a questão é tratada a partir da legislação ordinária. No âmbito contábil, confirmando a multiplicidade de significados, opções terminológicas ainda observadas na Lei n. 6.404/1976 prestigiam “receita bruta”, enquanto as diretrizes extraídas dos International Financial Reporting Standards (IFRS) estão pautadas em uma “receita” necessariamente líquida de tributos¹.

Diante desse contexto, este trabalho apresentará panorama acerca de determinados aspectos da incidência de IBS e de CBS para, em seguida, avaliar os conceitos contábeis e tributários de receita. A partir disso, será possível determinar se os valores cobrados por um fornecedor a título de IBS e de CBS devem, ou não, compor a sua receita.

Ressalta-se que esta análise não se preocupará com uma recuperação histórica de todas as etapas da evolução do conceito de receita. Tampouco haverá extrapolação para elucubrar acerca do tratamento contábil a ser adotado em relação aos créditos de IBS e de CBS², ou dos efeitos da adoção do mecanismo de arrecadação na liquidação financeira da operação (*split payment*). A questão é, pois, apenas uma: o valor do IBS e da CBS incidentes sobre operação de fornecimento de bens e serviços deve compor o montante da receita obtida pelo fornecedor?

2. CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE IBS E CBS

Antes de avaliar a delimitação e a quantificação de receita para fins contábeis e para fins tributários, é oportuno fixar certas premissas quanto à incidência de IBS e

de CBS a partir da análise conjunta das alterações trazidas pela Emenda Constitucional n. 132/2023 e das previsões da Lei Complementar n. 214/2025. Essas premissas serão oportunamente retomadas conforme haja avaliação quanto à inclusão do valor relativo a esses tributos na receita obtida pelo fornecedor de bens e serviços.

2.1. Tributação de bens e serviços

Essa menção a “bens e serviços” é pertinente justamente porque refletida no art. 156-A da Constituição, introduzido pela Emenda Constitucional n. 132/2023, ao delimitar o âmbito de incidência do IBS. Essa previsão é logicamente repetida no art. 195, V, em relação à CBS, considerando que IBS e CBS devem partilhar as mesmas regras em relação ao “fato gerador”, conforme art. 149-B, I. Nesse sentido, vale ressaltar que todas as previsões do art. 156-A para o IBS apontadas abaixo também são aplicáveis à CBS em razão do § 16 do art. 195.

A delimitação quanto à hipótese de incidência tributária é aprofundada no inciso I do § 1º do art. 156-A, responsável por esclarecer que esses tributos recairão sobre “operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços”.

De um lado, essa previsão esclarece que o objeto da tributação são “operações”, termo que receberá qualificação adicional no contexto da Lei Complementar n. 214/2025 (por exemplo, para especificar a tributação em relação a operações que sejam onerosas). Antes de tratar disso, vale notar que o § 1º do art. 156-A também esclarece uma definição abrangente de “bens”, confirmando a possibilidade de tributação de bens tangíveis ou intangíveis. Na Lei Complementar n. 214/2025, essa previsão é aprofundada no art. 3º, I, *a*, para contemplar a incidência de IBS e CBS em relação a “quaisquer bens”, alcançando expressamente bens imóveis ou móveis, além da indicação para bens materiais ou imateriais e direitos.

Essa definição abrangente também é autorizada para delimitar o conceito de “operações com serviços”, na medida em que o § 8º do art. 156-A admite que a lei complementar fixe uma definição negativa, isto é, que alcance quaisquer operações que não envolvam bens. Objetivamente, observa-se que a Lei Complementar n. 214/2025 concretiza essa opção no seu art. 3º, I, *b*.

Para fins deste trabalho, bastam as colocações gerais acima, não sendo oportuno avaliar outras implicações da definição de bens e serviços trazida para fins de IBS e CBS, aprofundadas, por exemplo, por Breno Vasconcelos e Thais Shingai³. Assim, é possível logo destacar que a Lei Complementar n. 214/2025 apresentou duas enunciações acerca da hipótese de incidência tributária: IBS e CBS (i) incidem sobre operações onerosas com bens ou com serviços, conforme art. 5º, e (ii) incidem sobre determinadas operações não onerosas com bens ou serviços expressamente contempladas

¹ MARTINS, Eliseu; PINTO, Alexandre Evaristo. Aspectos contábeis da Reforma Tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SHINGAI, Thais Romero Veiga; PINTO, Alexandre Evaristo; FERNANDES, Edison Carlos. *Reforma Tributária e contabilidade: aspectos contábeis da reforma*. São Paulo: MP Editora, 2025, p. 169-196 (184).

² Ver: PINTO, Alexandre Evaristo. Contabilização dos créditos de IBS e CBS à luz dos precedentes do CARF. *Revista Consultor Jurídico*, 9 jul. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jul-09/contabilizacao-dos-creditos-de-ibs-e-cbs-a-luz-dos-precedentes-do-carf/>. Acesso em: 5 set. 2025.

³ VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. In: SHINGAI, Thais Romero Veiga. *Manual da Reforma Tributária: aspectos práticos do Imposto sobre Bens e Serviços, da Contribuição sobre Bens e Serviços e do Imposto Seletivo*. São Paulo: Atlas, 2025, p. 59-62.

no art. 6º. Cuidaremos aqui exclusivamente da hipótese contemplada no art. 5º, considerando que a realização de operações onerosas terá aptidão de gerar a obtenção de receitas – tanto contábeis quanto para fins tributários – para o fornecedor.

Essa colocação demanda dois esclarecimentos adicionais, um relacionado à figura do fornecedor e outro atinente ao papel de “receitas” na regra matriz de incidência tributária de IBS e CBS.

2.2. A figura do fornecedor

Justamente, a figura do “fornecedor” possui grande relevância na legislação pertinente a esses tributos. Isso porque o art. 21, I, da Lei Complementar n. 214/2025, ao tratar da sujeição passiva, define como contribuinte o “fornecedor de bens e serviços”. Isto é, o fornecedor, como contribuinte, é quem pratica o fato jurídico-tributário⁴.

Especificamente, o fornecedor é quem realiza a operação de fornecimento, caracterizada pela entrega, disponibilização ou prestação de bens e serviços, conforme definições trazidas nos incisos II e III do art. 3º. No caso de operações onerosas, uma contraprestação será devida por um adquirente ao fornecedor, conforme se depreende do inciso IV do mesmo art. 3º.

Conforme se verá, significa dizer que o fornecedor será aquele que obterá, a partir da contraprestação, o produto da venda, disponibilização ou prestação de bens e serviços. Ou seja, já é possível antecipar que será o fornecedor que obterá receita no contexto de uma operação onerosa sujeita a esses tributos.

Essa constatação já é suficiente para os propósitos deste artigo, mas é cabível ressaltar que a Lei Complementar n. 214/2025 perdeu oportunidade de seguir por outro caminho em relação à definição da sujeição passiva de IBS e de CBS. Não há dúvida de que o art. 21 trata o fornecedor como contribuinte. Ainda assim, o seu papel, a rigor, deveria aproximar-se ao de um agente arrecadador ou mero sujeito passivo, sem se revestir da condição de contribuinte⁵. Embora o fornecedor potencialmente aufera receita ao fornecer bens ou serviços, a capacidade contributiva que se pretende alcançar é daquele que consome esses bens ou serviços. Isso porque, se o propósito do IBS e da CBS é servir como tributos sobre o consumo, o contribuinte deveria ser o consumidor, e não o fornecedor⁶.

A despeito disso, o fornecedor é tratado como contribuinte pela Lei Complementar n. 214/2025, tendo a obrigação de recolher IBS e CBS quando fornecer bens

e serviços tributados. Como observa Jonathan Gruber, se um tributo é exigido de um fornecedor, haverá uma inclinação natural de tratar tal exigência como um custo adicional a ser considerado na formação do preço dos bens e serviços ofertados no mercado⁷. Ou seja, mesmo sendo considerado pela legislação como “contribuinte” e responsável pelo recolhimento do tributo, há espaço para que esse fornecedor não suporte o ônus tributário. Os consumidores, no entanto, podem não estar dispostos a arcar com esse ônus e buscarão alternativas de consumo ou, a depender do caso, irão diminuí-lo ou suspendê-lo por completo. Para que o fornecedor possa continuar exercendo sua atividade, poderá se ver forçado a suportar parte do ônus econômico relativo ao tributo. Ou seja, esse choque de interesses conduz, em termos teóricos, a um ponto de equilíbrio que dependerá de características do mercado relevante, em especial da elasticidade da oferta e da demanda⁸. Trata-se, aqui, de incidência econômica, que não afasta a incidência jurídica, esta de escolha do legislador e que, no caso, concentra-se no fornecedor.

Não é o caso de aprofundar essa dinâmica, tampouco enveredar por críticas à classificação de tributos como “indiretos”⁹. Basta notar a difundida concepção de que esses tributos são economicamente “repassados” para o consumidor que adquire o bem ou serviço cujo valor é tomado como referência para exigência do tributo¹⁰. Essa questão será oportunamente retomada na análise do tratamento contábil para os tributos devidos em decorrência do fornecimento de bens e serviços.

2.3. Delimitação da base de cálculo

Diferentemente do que se observa no caso do PIS e da Cofins, a legislação pertinente ao IBS e à CBS não se vale, regra geral, de menções a “receita” para delimitar a base de cálculo desses novos tributos. Conforme art. 12 da Lei Complementar n. 214/2025, a base de cálculo de IBS e CBS é definida como o valor da operação, compreendendo “o valor integral cobrado pelo fornecedor a qualquer título”, nos termos do § 1º.

Essa definição possui maior semelhança com as previsões atualmente observadas na legislação de ICMS, que também associam a sua base de cálculo ao “valor da operação”, conforme se observa no art. 13 da Lei Complementar n. 87/1996. Todavia, a base de cálculo de IBS e CBS possui diferenças marcantes em relação à base de cálculo do ICMS.

Em especial, o valor relativo ao IBS e à CBS não compõe sua própria base de cálculo, em linha com previsão expressa do art. 156-A, § 1º, IX, da Constituição Federal e do próprio art. 12, § 2º, I, da Lei Complementar n. 214/2025. Diferentemente

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 320.

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; MALPIGHI, Caio Cezar Soares; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. O Imposto sobre o Consumo e a figura do contribuinte em uma possível alteração de paradigma para a tributação indireta no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 53, 2023, p. 415-451 (430).

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Valor Econômico*, 20 jul. 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 1º set. 2025.

⁷ GRUBER, Jonathan. *Public Finance and Public Policy*. 5. ed. New York: Worth Publishers, 2016, p. 619.

⁸ GRUBER, Jonathan. *Public Finance and Public Policy*. 5. ed. New York: Worth Publishers, 2016, p. 596.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2025, p. 37.

¹⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 213.

do ICMS, pautado em um cálculo “por dentro”, IBS e CBS possuem, pois, sua apuração voltada a um cálculo “por fora”.

A novidade é muito bem-vinda, pois dá ao consumidor a noção de que também ele é um pagador de impostos. Ademais, coincide com o princípio da transparência, inserido agora expressamente no texto constitucional, conquanto a ideia já estivesse presente no § 5º do art. 150 do texto constitucional, cuja aplicação jamais se deu de modo satisfatório.

Essa novidade, aliás, coaduna-se com necessidade prática, já que a Emenda Constitucional n. 132/2023 adotou o princípio do destino, o que implica que a alíquota do IBS possa variar, conforme o local do consumo do bem ou do serviço. Considerando a crescente importância das plataformas digitais, seria impossível que os tributos estivessem já inseridos no preço, pois isso implicaria que o preço variaria conforme o domicílio do comprador; ao contrário, o que se terá será um único preço, anunciado na plataforma, ao qual se agregarão os tributos na conclusão da venda. Ou seja, assim como já é comum, nas vendas por meio de plataformas, que se acrescente o frete ao preço no momento da conclusão da transação, também se passará a adicionar o valor dos tributos.

Essa característica também reforça a ideia mencionada acima de que teria sido mais apropriado tratar o fornecedor como agente arrecadador ou sujeito passivo responsável, na medida em que o valor relativo ao tributo é diretamente adicionado ao valor do bem ou serviço fornecido. Novamente, não é o caso de aprofundar a análise das dinâmicas econômicas que levam a exigência de tributos – ainda que pautada por cálculos “por fora” – a influenciar a própria precificação dos bens ou serviços. Em termos estritamente jurídicos, cabe apenas reconhecer que a configuração da base de cálculo do IBS e da CBS evita que a sua exigência modifique o valor atribuído na operação aos bens e serviços objeto de tributação.

3. RECEITA PARA FINS CONTÁBEIS

O tópico anterior dedicou-se à definição de características marcantes de IBS e de CBS, relevantes, a nosso ver, para orientar o seu tratamento contábil. A análise desse tratamento tomará como referência a definição adotada pelas Ciências Contábeis sobre “receita” para, em seguida, abordar as formas de contabilização de ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI. A partir disso, serão apresentados comentários sobre o caminho que se apresenta para contabilização do IBS e da CBS.

Não se pretende apresentar uma forma única e inequívoca de contabilização de ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI. Conforme se verá, embora as práticas internacionais prestigiadas pelo IFRS indiquem um caminho específico, previsões da legislação comercial brasileira trazem exigências que conduzem a diferentes formas de contabilização. Em razão disso, identificaram-se dois modelos de contabilização, distinguindo o tratamento baseado no registro de (a) receita líquida, com registro desses tributos em conta de passivo, sem trânsito por resultado, (b) daquele pautado no registro de

receita bruta, compreendendo ao menos parte desses tributos, seguido do reconhecimento de despesa relativa à obrigação tributária correspondente.

Apesar dessa multiplicidade de modelos, será demonstrado que certas características do IBS e da CBS – mais assemelhadas ao IPI – permitem identificar um tratamento consistente para sua contabilização, atendendo tanto às diretrizes do padrão IFRS quanto às previsões peculiares da legislação comercial brasileira. De todo modo, considerando que IBS e CBS surgem no contexto da substituição de ICMS, ISS, PIS e Cofins, será preciso perpassar pelas discussões acerca da contabilização da obrigação de pagamento de todos esses tributos e de seus reflexos quanto à mensuração da receita da entidade.

3.1. Definição contábil de receita: noções gerais

Conforme observam Hendriksen e Van Breda, as receitas na teoria da contabilidade revelam um “problema fascinante”, a ser desdobrado na determinação de sua natureza, de sua magnitude e no momento da sua ocorrência¹¹. A compreensão quanto a esses três aspectos sofreu diversas modificações ao longo dos anos, influenciando a própria compreensão do que são receitas, quais critérios devem ser prestigiados para fins da aplicação do princípio de competência e, como notam Flores, Martins e Braunbeck, como as receitas devem ser coerentemente alocadas em face de um fato gerador econômico¹².

Não é o caso de revisitar todo esse desenvolvimento histórico ou de aprofundar cada um dos aspectos identificados acima de forma individual. Em uma aproximação inicial, basta ver que as receitas corresponderiam a um fluxo decorrente da criação de bens e serviços pela entidade durante certo período¹³. Mesmo no contexto das IFRS, como observa Eduardo Flores, as receitas também poderiam ser tomadas – em uma abordagem transacional – como expressões contábeis da prestação do serviço ou, no caso da alienação de ativo, da transferência do risco, benefício e controle a ele relacionado para um terceiro¹⁴. Essa vinculação entre receita e o produto de venda de bens ou prestação de serviços também consta desde a origem do art. 187 da Lei n. 6.404/1976, tendo sua redação preservada até a atualidade. Aqui já é possível observar – embora de modo incipiente – uma correlação entre noções contábeis acerca das receitas e a própria materialidade do IBS e da CBS (fornecimento de bens e serviços).

¹¹ HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael. *Teoria da contabilidade*. Tradução: Antonio Zoratto Sanvicente. 1. ed. 15. reimpr. São Paulo: Atlas, 2015, p. 224.

¹² FLORES, Eduardo; MARTINS, Eliseu; BRAUNBECK, Guillermo Oscar. Nada de novo no front: a constante busca pelo adequado reconhecimento contábil de receitas. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 1, jan./jun. 2019, p. 59-78 (59).

¹³ HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael. *Teoria da contabilidade*. Tradução: Antonio Zoratto Sanvicente. 1. ed. 15. reimpr. São Paulo: Atlas, 2015, p. 224.

¹⁴ FLORES, Eduardo. À Contabilidade o que é da Contabilidade, e ao Direito o que é do Direito. In: SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves; PINTO, Alexandre Evaristo (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2023, v. 4, p. 185-206, p. 195.

Por outro lado, a partir de uma abordagem informacional¹⁵, alinhada ao que hoje se observa no Pronunciamento CPC n. 00(R2), a definição de receita para fins contábeis está relacionada aos (i.a.) aumentos de ativos ou (i.b.) diminuições de passivos que (ii) gerem aumentos em relação ao patrimônio líquido da entidade¹⁶. Em outras palavras, haveria receita nas situações em que um ativo aumenta sem que haja o surgimento de um passivo, ou em que a diminuição do passivo se dá sem que haja o consumo de um ativo. Por certo, existem aumentos de ativos que acrescem o patrimônio líquido que não estão relacionados à obtenção de receitas, como é o caso das contribuições de sócios e acionistas para o seu capital social. Nesse sentido, a definição expressamente exclui as variações patrimoniais que decorram de “contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio”.

Já se observa, a partir dessa outra abordagem, que o registro contábil de receita, por não decorrer exclusivamente de “vendas e serviços”, não guarda uma relação necessária com a própria materialidade de IBS e CBS. Isto é, existirão receitas contábeis que não decorrem de eventos que gerem repercussões para esses tributos. Todavia, o que nos interessa são os casos em que há obtenção de receitas e, simultaneamente, materializa-se fato gerador de IBS e CBS. Afinal, o que se busca avaliar é justamente se o montante relativo a esses tributos deve compor a receita, neste momento, tomada para fins contábeis.

Em razão disso, é pertinente analisar o Pronunciamento CPC n. 47, voltado às receitas obtidas em contratos com clientes. Indo além da definição quanto à natureza de receitas, essa norma contábil cuida de dois outros aspectos mencionados acima: como mensurar a receita e como assegurar o seu reconhecimento tempestivo. Tais questões são abordadas a partir de uma esquematização simplificada de cinco passos para o reconhecimento de receitas: (1) identificação de um contrato com cliente, (2) identificação de obrigações de desempenho previstas nesse contrato e que devem ser cumpridas pela entidade, (3) determinação do preço da transação, (4) alocação do preço da transação a cada uma das obrigações de desempenho previstas nesse contrato e (5) identificação do momento em que as obrigações de desempenho sejam satisfeitas¹⁷.

Como alerta Heron Charneski, esses passos estão relacionados ao processo de reconhecimento, mensuração e divulgação das receitas, não cuidando propriamente de sua definição¹⁸. Ainda assim, a indicação expressa de que as receitas da entidade devem refletir o valor da contraprestação esperada pela transferência de bens e ser-

viços para um cliente é relevante para fins deste estudo. Isso porque, ao tratar do preço da transação, o Pronunciamento CPC n. 47 determina que não devem ser consideradas como parte da contraprestação esperada pela entidade as “quantias cobradas em nome de terceiros”, com menção específica para os “impostos sobre as vendas”¹⁹.

3.2. Contabilização de tributos incidentes sobre vendas e serviços

Significa dizer que, da perspectiva do item 47 do Pronunciamento CPC n. 47, a receita a ser registrada deve corresponder exclusivamente ao valor da contraprestação que se espera obter do cliente em razão do cumprimento da obrigação de desempenho (transferência de bens ou prestação de serviços), desconsiderando valores que sejam cobrados e repassados a terceiros, como seria o caso dos impostos sobre vendas.

Em outras palavras, a receita deveria ser mensurada e reconhecida por valor que não considera os tributos cobrados pela entidade no contexto da operação. Com isso, a receita seria líquida de tributos sobre ela incidentes, não havendo – em termos de reconhecimento contábil – uma “receita bruta” a ser deduzida de tributos para, somente então, alcançar uma grandeza líquida. Essa noção contábil de receita, por si só, já reflete uma grandeza líquida²⁰.

Esse racional conduz a um modelo de contabilização orientado unicamente pelos padrões IFRS, ignorando particularidades da legislação comercial brasileira que serão retomadas adiante. Esses padrões, como bem se sabe, foram originalmente concebidos para elaboração de demonstrações financeiras consolidadas²¹. Essa abordagem também é refletida no Pronunciamento CPC n. 26(R1), responsável por disciplinar a apresentação das demonstrações contábeis. Especificamente em relação à demonstração do resultado do exercício (DRE), o item 82 determina que o seu ponto de partida será a “receita”. Apesar de não ser acompanhada de qualquer adjetivação expressa, prevalece o entendimento de que essa referência deve ser entendida como “receita líquida”²². Ou seja, para fins do Pronunciamento CPC n. 26(R1), não haveria o registro de uma receita bruta a ser diminuída de valores tais como os tributos incidentes sobre vendas realizadas pela entidade.

Cabe recorrer a um exemplo numérico para ilustrar tais questões: uma empresa que desenvolve atividade de comercialização de mercadorias realiza vendas no valor total de R\$ 1.219,50 no ano de 2025. Essa operação foi tributada pelo ICMS, com alíquota de 18%, totalizando débito desse tributo destacado em documento fiscal no

¹⁵ CHARNESKI, Heron. Conceito de receita: paralelos e distâncias contábeis na sua construção jurisprudencial. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 2, n. 4, jul./dez. 2020, p. 107-127 (117).

¹⁶ Item 4.68 do Pronunciamento CPC n. 00(R2).

¹⁷ BLAVA JÚNIOR, Roberto; PINTO, Alexandre Evaristo. Reconhecimento de receitas no IFRS 15/CPC 47: impactos tributários no âmbito da tributação indireta e do conflito de competência entre ICMS e ISS. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 2, n. 4, jul./dez. 2020, p. 167-188 (177).

¹⁸ CHARNESKI, Heron. Conceito de receita: paralelos e distâncias contábeis na sua construção jurisprudencial. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 2, n. 4, jul./dez. 2020, p. 107-127 (117).

¹⁹ Vide item 47 do Pronunciamento CPC n. 47.

²⁰ PÊGAS, Paulo Henrique. ICMS nas bases de PIS+Cofins: um olhar contábil esclarecendo a questão. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 1, jan./jun. 2019, p. 191-205 (195).

²¹ CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. XXIV, p. 98-99. (Série Doutrina Tributária).

²² SALOTTI, Bruno Meirelles; LIMA, Gerlando A. S. F. de; MURCIA, Fernando Dal-Ri; MALACRIDA, Mara Jane C.; PIMENTEL, Renê Coppe. *Contabilidade financeira*. São Paulo: Atlas, 2019, p. 62.

valor de aproximadamente R\$ 219,00. Além disso, a receita obtida foi submetida à incidência de PIS e Cofins, em conformidade com as regras do regime cumulativo. Com isso, a alíquota combinada é de 3,65%, a ser aplicada sobre a receita bruta (não compreendendo o valor do ICMS). Logo, o débito de PIS e Cofins apurado é de R\$ 36,50. Ainda, vale fixar que o custo das mercadorias vendidas por essa empresa é de R\$ 800,00. Assumiremos, ainda, que não há incidência de IPI na operação.

Ignorando qualquer outro ajuste e quaisquer outras receitas ou despesas, uma simplificada DRE, mas orientada pelo Pronunciamento CPC n. 26(R1), poderia ser representada nos seguintes termos:

Receita de vendas	R\$ 963,50
(-) Custo da mercadoria vendida	R\$ 800,00
Lucro bruto	R\$ 163,50
(-) Outras despesas	R\$ 0,00
(+) Outras receitas	R\$ 0,00
Lucro antes do IRPJ/CSL	R\$ 163,50

Como se nota, a receita adotada como ponto de partida nessa DRE (R\$ 963,50) já corresponde ao valor total da apuração deduzido do ICMS (R\$ 219,00) e do PIS e Cofins (R\$ 36,50) apurados na operação de venda da mercadoria. Não há, nesta versão da DRE, informações acerca de uma receita bruta que compreendesse, além do valor da receita líquida, os referidos tributos.

Outra forma de representar essa operação, a partir de razonetes, permite compreender como a lógica que guia as IFRS pressupõe que o valor dos tributos incidentes na operação (no caso do exemplo, ICMS, PIS e Cofins) não é tratado como receita da entidade. Conforme é possível verificar, os valores obtidos na operação junto ao cliente relativos a esses tributos não afetam o seu resultado, de modo que o seu registro a débito do ativo (contas a receber) tem como contrapartida lançamento diretamente a crédito de uma conta de passivo (obrigação de pagar os respectivos tributos).

Contas a receber		Tributos a pagar (ICMS, PIS e Cofins)	
(1) 1.219,50		219,00 (1.a.)	
		36,50 (1.b.)	
Estoque		Receita de venda	
(SI) 800,00	800,00 (2)	963,50 (1.c.)	
(SI) situação inicial		Custo da mercadoria vendida	
(1) venda a prazo e apuração dos tributos sobre a venda		(2) 800,00	
(2) baixa do estoque vendido			

Essa disciplina contábil está pautada na noção de que a receita refletida na DRE da entidade deve compreender exclusivamente os valores que efetivamente são incorporados ao ativo e acrescem o patrimônio líquido da entidade. Embora compreendidos em uma noção mais ampla de “faturamento”, valores que, de imediato, levam a uma obrigação de pagamento para terceiros não deveriam ser considerados como receita da entidade, mas apenas desse terceiro²³.

No entanto, existe outro modelo de contabilização a ser considerado. Isso porque há, aqui, aparente divergência em relação ao art. 187 da Lei n. 6.404/1976, considerando que a estrutura da DRE lá prevista parte da “receita bruta das vendas e serviços”. Em seguida, nos termos do seu inciso I, são realizadas deduções de vendas, abatimentos e impostos, levando à identificação da receita líquida. Vale notar que essas previsões do art. 187 foram preservadas mesmo no contexto da convergência para os padrões IFRS, sem quaisquer alterações por parte da Lei n. 11.638/2007 ou da Lei n. 11.941/2009.

Conforme será retomado no tópico seguinte, a preservação de informações acerca da receita bruta nos registros contábeis possui relevância para fins tributários. Além de a receita bruta ser adotada para dimensionamento da base de cálculo ou para outras etapas de cálculo de tributos, também é possível que os próprios registros contábeis sirvam de ponto de partida para a apuração.

De modo a conciliar essa divergência, o próprio Pronunciamento CPC n. 47 possui uma previsão que não é observada no seu correlato internacional (IFRS 15): conforme item 112A, a entidade deve utilizar contas de controle interno para registrar a “receita bruta tributável”, com divulgação dessa informação nas demonstrações financeiras a partir de notas explicativas.

Significa dizer que a DRE divulgada nas demonstrações financeiras tem como ponto de partida a receita líquida, sem informações sobre a receita bruta ou acerca dos tributos calculados com base na receita bruta. Ou seja, observa-se a estrutura indicada no item 82 do Pronunciamento CPC n. 26(R1). Por outro lado, de modo a conciliar as práticas internacionais com as exigências da Lei n. 6.404/1976, as notas explicativas apresentam uma versão alternativa da DRE que parte da receita bruta, seguida da indicação de vendas canceladas, descontos incondicionais e tributos calculados sobre a receita bruta. Em termos gerenciais, haveria, assim, o registro de uma “receita bruta”, compreendendo o valor dos tributos incidentes na operação, os descontos e os abatimentos. Ato contínuo, esses valores seriam registrados em conta redutora de vendas²⁴, de modo que a receita, após esse ajuste, continue a refletir um montante líquido.

²³ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. *Manual de contabilidade societária*: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 4. ed. São Paulo: Atlas; Fipecafi, 2022, p. 531.

²⁴ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. *Manual de contabilidade societária*: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 4. ed. São Paulo: Atlas; Fipecafi, 2022, p. 539.

Discussões sobre os tributos compreendidos pela receita bruta – tomada como conceito incorporado na legislação tributária – existem há décadas e já levaram a inúmeros embates perante o Poder Judicial. Enquanto essa questão não é aprofundada no tópico seguinte, basta notar que, tradicionalmente, entendia-se que esses tributos incluídos na receita bruta contábil corresponderiam ao ICMS, nos casos de venda de mercadorias e prestação de certos serviços, ao ISS, nos casos de prestação de serviços, e ao PIS e à Cofins, em relação à receita bruta contábil obtida com a venda de mercadorias ou a prestação de serviços²⁵.

Retomando o exemplo acima, essa forma alternativa de divulgação do resultado do exercício poderia ser estruturada nos seguintes termos, de modo a atender ao art. 187 da Lei n. 6.404/1976:

Receita bruta de vendas	R\$ 1.219,50
(-) Vendas canceladas	R\$ 0,00
(-) Descontos incondicionais	R\$ 0,00
(-) Tributos (ICMS, PIS e Cofins)	R\$ 256,00
Receita líquida de vendas	R\$ 963,50
(-) Custo da mercadoria vendida	R\$ 800,00
Lucro bruto	R\$ 163,50
(-) Outras despesas	R\$ 0,00
(+) Outras receitas	R\$ 0,00
Lucro antes do IRPJ/CSL	R\$ 163,50

Recorrendo à representação a partir de razonetes, é possível observar que o registro da “receita de venda” é realizado por valor que compreende os tributos devidos na operação (ICMS, PIS e Cofins). Em seguida, há o registro da obrigação de pagamento desses tributos, mas agora tendo como contrapartida o lançamento de uma despesa.

²⁵ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. *Manual de contabilidade societária*: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 4. ed. São Paulo: Atlas; Fipecafi, 2022, p. 539.

Contas a receber		Tributos a pagar (ICMS, PIS e Cofins)	
(1) 1.219,50		219,00 (3.a.)	36,50 (3.b.)
Estoque		Receita de venda	
(SI) 800,00	800,00 (2)		1.219,50 (1)
(SI) situação inicial (1) venda a prazo (2) baixa do estoque vendido (3) registro dos tributos a pagar		Custo da mercadoria vendida	
		(2) 800,00	
		Despesas com tributos sobre vendas	
		(3.a.) 219,00	
		(3.b.) 36,50	
		DRE	
		800,00	1.219,50
		219,00	
		36,50	
			163,50

Como se nota a partir da representação simplificada da DRE a partir dos razonetes, o resultado, ao final, será o mesmo daquele observado a partir do modelo de contabilização prestigiado para fins de IFRS. A diferença diz respeito à mensuração da receita registrada, agora compreendendo o valor dos tributos incidentes no contexto das vendas, e ao fato de haver o registro de uma despesa relativa a esses tributos. Além das diferenças quanto à forma de divulgação das informações contábeis, a forma de mensuração da receita possui importância decisiva para inúmeras discussões tributárias, conforme será retomado.

Antes, contudo, é preciso destacar mais um nível de divergências quanto à forma de realização de tais registros contábeis, ainda que mantidos para fins gerenciais e evidenciados apenas em notas explicativas. Isso porque a própria legislação tributária, no contexto de uma dinâmica histórica de influência sobre os registros contábeis, já veiculou previsões que determinavam que certos tributos deveriam ser excluídos da receita bruta. Por exemplo, o art. 31 da Lei n. 8.981/1995, ao conceituar receita bruta, determinava que não deveriam ser incluídos nesse montante os impostos não cumulativos que fossem cobrados destacadamente do comprador e do qual o vendedor fosse mero depositário.

Essa previsão, embora tenha sido revogada pela Lei n. 12.973/2014, encontra paralelo em outros dispositivos legais vigentes, e será retomada adiante sob a perspectiva do conceito tributário de receita.

Por ora, vale notar que sua existência conduziu à exclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) da receita bruta registrada para fins contábeis²⁶. Isto é, enquanto ICMS, ISS, PIS e Cofins seriam incluídos na receita bruta contábil, IPI

²⁶ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos.

deveria ser excluído dessa grandeza. Uma opção terminológica para referir-se ao valor da receita bruta contábil acrescida do IPI corresponderia ao “faturamento bruto”, conforme exemplificado abaixo:

Faturamento bruto
(-) IPI
Receita bruta de vendas
(-) Vendas canceladas
(-) Descontos incondicionais
(-) Tributos (ICMS, PIS e Cofins)
Receita líquida de vendas
(-) Custo da mercadoria vendida
Lucro bruto
(-) Outras despesas
(+) Outras receitas
Lucro antes do IRPJ/CSL

Da perspectiva estritamente contábil, essa diferenciação não parece justificável²⁷. Certamente, no contexto anterior à Reforma da Tributação do Consumo, apenas o IPI é calculado “por fora”, sendo acrescido ao valor da operação e cobrado destacadamente. Por outro lado, ICMS, ISS, PIS e Cofins têm a particularidade de um cálculo realizado “por dentro”. Com isso, esses outros tributos têm o seu valor incorporado ao montante total da operação, quer por expressa exigência legal – caso do ICMS, nos termos do art. 13, § 1º, da Lei Kandir –, quer pela própria dinâmica da apuração – caso dos demais. Ainda assim, o fato de um determinado tributo ser destacado em documento fiscal ou as particularidades de seu cálculo não parecem modificar a sua essência, quando tomada sob a perspectiva de uma visão econômica que se sobrepõe a formas jurídicas.

Apesar de os referenciais de análise serem distintos, essa lógica parece refletida no fato de o próprio ICMS, para fins da apuração de PIS e de Cofins, ter deixado de ser considerado como integrante da receita bruta após o julgamento do Tema n. 69 pelo STF. Não se endossa aqui esse entendimento da Suprema Corte, mas, dada sua pacificação, deve ele ser tomado como parte da realidade jurídica. Conforme será retomado, essa definição ainda não foi alcançada para o ISS e para os próprios PIS e Cofins. Diante das dificuldades de precisar a exata delimitação de “receita bruta”, a

Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 4. ed. São Paulo: Atlas; Fipecafi, 2022, p. 538.

²⁷ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 4. ed. São Paulo: Atlas; Fipecafi, 2022, p. 539.*

adoção de um “faturamento bruto” cumpriria o propósito de indicar o valor total cobrado pelo fornecedor junto ao adquirente, compreendendo, além do valor da receita líquida da entidade, os tributos incidentes na operação (atualmente, e como regra, ICMS, ISS, PIS e Cofins).

3.3. Contabilização de IBS e de CBS a pagar

Da perspectiva estritamente contábil, a criação do IBS e da CBS não leva a um tratamento distinto daquele observado em relação ao IPI, ao ICMS, ao ISS, ao PIS e à Cofins. Em linha com o Pronunciamento CPC n. 47, o valor correspondente ao IBS e à CBS – assim como aquele relativo a todos esses outros tributos – não compõe a receita obtida pelo fornecedor²⁸. Logo, da perspectiva da DRE estruturada com base no Pronunciamento CPC n. 26(R1), não haveria qualquer modificação. Isso porque o seu ponto de partida seguiria sendo a receita, tomada enquanto grandeza líquida, sem compreender os tributos incidentes na operação que a originou.

Retomando o exemplo anteriormente apresentado, é preciso adotar algumas premissas para adaptá-lo a um cenário de apuração de IBS e de CBS. Primeiramente, será adotado como referência o ano de 2033, quando já terá havido a implementação integral de IBS e de CBS, assim como a revogação integral de ICMS, ISS, PIS e Cofins. Em segundo lugar, assumiremos uma alíquota combinada de IBS e de CBS de 28%. Ainda, consideraremos que o valor da receita líquida obtida pelo fornecedor era de R\$ 963,50 e que esse valor será preservado, alterando-se o valor total pago pelo adquirente para acomodar o ônus decorrente da incidência dos novos tributos. Logo, considerando o cálculo “por fora” de IBS e de CBS, o valor apurado a título desses tributos seria de R\$ 269,78. Assumiremos também que não há exigência de IS ou de IPI.

Para fins de simplificação – e considerando o foco depositado na composição da receita –, o exemplo a seguir não considerará os efeitos da apropriação de créditos em relação aos bens adquiridos para composição do estoque, embora valha o alerta de que, na prática, haveria modificação em relação a esse custo. Com isso, a DRE simplificada seria integralmente preservada:

Receita de vendas	R\$ 963,50
(-) Custo da mercadoria vendida	R\$ 800,00
Lucro bruto	R\$ 163,50
(-) Outras despesas	R\$ 0,00
(+) Outras receitas	R\$ 0,00
Lucro antes do IRPJ/CSL	R\$ 163,50

²⁸ PINTO, Alexandre Evaristo. Contabilização do IBS e CBS à luz dos precedentes do Carf. *Revista Consultor Jurídico*, 9 jul. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jul-09/contabilizacao-dos-creditos-de-ibs-e-cbs-a-luz-dos-precedentes-do-carf/>. Acesso em: 5 set. 2025.

Por outro lado, a representação por razonetes revela a existência de modificações em relação ao cenário anterior, embora haja preservação da receita obtida e do resultado apurado:

Contas a receber		Tributos a pagar (IBS e CBS)	
(1) 1.233,28			269,78 (1.a.)
Estoque		Receita de venda	
(SI) 800,00	800,00 (2)		963,50 (1.b.)
(SI) situação inicial (1) venda a prazo e apuração dos tributos sobre a venda (2) baixa do estoque vendido		Custo da mercadoria vendida	
		(2) 800,00	

Considerando as premissas adotadas, houve modificação do valor total cobrado pelo fornecedor junto aos adquirentes dos bens fornecidos (antes, de R\$ 1.219,50, agora, de R\$ 1.233,28). Objetivamente, o preço líquido de tributos antes praticado foi preservado, sendo a diferença integralmente atribuída às diferentes cargas tributárias observadas em cada momento (antes, composta por ICMS, PIS e Cofins, enquanto, no exemplo atualizado, passa a ser composta de IBS e de CBS). O ponto de partida para a DRE, portanto, segue sendo rigorosamente o mesmo.

Por certo, o valor exato da receita considerada para esses fins poderia ser modificado a depender da forma como o fornecedor reajustasse os preços praticados. Caso preservasse o valor total cobrado junto aos seus adquirentes, a diferença de carga tributária provavelmente modificaria o montante exato de sua receita. Conceitualmente, todavia, a receita informada na DRE continuaria líquida dos tributos incidentes na operação de fornecimento de bens ou serviços.

Ainda assim, seguiria havendo a necessidade de observância ao art. 187 da Lei n. 6.404/1976. Para fins gerenciais e da divulgação de notas explicativas, continuaria havendo o registro de um “faturamento bruto” para evidenciar os tributos incidentes sobre a venda de bens. Observando a representação proposta por Amauri Rezende e Paulo Henrique Pêgas²⁹, adaptada para as particularidades do exemplo exposto acima, o cenário seria o seguinte:

“Faturamento bruto”	R\$ 1.233,28
Tributos sobre vendas (IBS e CBS)	R\$ 269,78
Receita de vendas	R\$ 963,50
(-) Custo da mercadoria vendida	R\$ 800,00

Lucro bruto	R\$ 163,50
(-) Outras despesas	R\$ 0,00
(+) Outras receitas	R\$ 0,00
Lucro antes do IRPJ/CSL	R\$ 163,50

Nesse sentido, e tomando como referência os registros gerenciais pautados em um “faturamento bruto”, a representação baseada em razonetes seria a seguinte:

Contas a receber		Tributos a pagar (ICMS, PIS e Cofins)	
(1) 1.233,28			269,78 (3)
Estoque		Faturamento bruto	
(SI) 800,00	800,00 (2)		1.233,28 (1)
(SI) situação inicial (1) venda a prazo (2) baixa do estoque vendido (3) registro dos tributos a pagar		Custo da mercadoria vendida	
		(2) 800,00	
		Despesas com tributos sobre vendas	
		(3) 269,78	

DRE	
800,00	1.233,28
269,78	
	163,50

A utilização do termo “faturamento bruto”, em vez de “receita bruta”, nas representações acima não é despropositada. Embora ambos os conceitos sejam preteridos no contexto da disciplina do IFRS, é a “receita bruta” que segue relevante, por força da exigência do art. 187 da Lei n. 6.404/1976. Todavia, é justamente a delimitação do que compreende a receita bruta que gera inúmeras discussões. Como tratado alhures, o IPI foi tradicionalmente excluído dessa grandeza, tanto para fins contábeis quanto para fins tributários. O ICMS, por outro lado, passou a ser excluído da receita bruta – considerada para fins específicos de PIS e Cofins – apenas recentemente, em função do posicionamento do STF.

A questão que deve ser avaliada, portanto, é a necessidade, ou não, de considerar IBS e CBS como parte da receita bruta. Em termos de uma contabilidade pautada nas IFRS, essa pergunta é despicienda, na medida em que a receita relevante será sempre líquida, excluída, pois, de quaisquer tributos incidentes sobre o fornecimento de bens e serviços. Em termos informacionais, pautada na exigência do art. 187, essa questão perde importância em função de uma abordagem prática. Isso porque a utilização do termo “faturamento bruto” supera qualquer discussão terminológica, considerando inegavelmente compreender todos os tributos que recaem sobre a operação, tal como se observou em relação ao IPI.

Todavia, a inclusão, ou não, de IBS e de CBS como parte da receita bruta poderá, ainda assim, gerar inúmeras consequências tributárias. É por essa razão que o

²⁹ REZENDE, Amauri; PÊGAS, Paulo Henrique. O registro contábil do novo IVA-Dual (CBS + IBS) brasileiro. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 6, n. 12, jul./dez. 2024, p. 99-125 (112).

tópico seguinte passará a avaliar o significado dessa expressão a partir da legislação tributária.

4. RECEITA PARA FINS TRIBUTÁRIOS

Como visto, a definição de receita é cara às Ciências Contábeis, embora a delimitação exata dos seus contornos ainda seja controversa e sujeita a inúmeras variações ao longo dos anos. Considerando a forma como a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas se desenvolve em diversos países, com a adoção de modelos com algum grau de vinculação entre a apuração de sua base de cálculo e o resultado contábil³⁰, é natural que a delimitação do que é receita atraia a atenção do Direito Tributário. Afinal, a receita é um componente indissociável da apuração do lucro, enquanto base impositiva para apuração do imposto de renda em relação a atividades empresariais.

4.1. Evolução do uso de “receita” como referência para tributação

Entretanto, a importância da receita é alçada a novos patamares no Brasil a partir da criação de tributos que a adotaram como referência de materialidade e como base de cálculo, e não apenas como um dentre vários componentes para sua apuração. Embora iniciado anteriormente³¹, esse processo é intensificado a partir da década de 1990, com a difusão de contribuições sociais calculadas sobre o “faturamento”, sobre a “receita” ou sobre a “receita bruta”³².

Como nota Charneski, tais termos passaram a ser utilizados como apoio para atribuição de competências tributárias na Constituição Federal de 1988³³. Inicialmente, o inciso I do seu art. 195 previa a competência da União para tributar com contribuições sociais o faturamento dos empregadores. Após a Emenda Constitucional n. 20/1998, a alínea b desse inciso I passou a prever a possibilidade de contribuições sociais recaírem sobre “a receita ou o faturamento”.

Em nenhuma dessas oportunidades o texto constitucional veiculou tentativa expressa de definir referidos termos³⁴, o que potencializou inúmeras discussões acadê-

micas e judiciais acerca do seu significado e, por consequência, dos limites para exercício dessa competência tributária. Diferentes aspectos da definição de faturamento e, posteriormente, de receita foram abordados, tal como será retomado a seguir a partir da análise jurisprudencial.

Além disso, o legislador ordinário se valeu, em diversas oportunidades, de definições de receita para diferentes fins tributários. O já mencionado art. 31 da Lei n. 8.981/1995 apresentava uma definição de receita bruta pautada no “produto da venda de bens nas operações de conta própria, [n]o preço dos serviços prestados e [n]o resultado auferido nas operações de conta alheia”. A Lei n. 9.718/1998 originalmente apenas equiparava faturamento à receita bruta. Em caminho semelhante, as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 definiam faturamento como “o total das receitas”, determinando expressamente que essa expressão compreenderia a “receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

Todas essas previsões foram alteradas ou revogadas com a promulgação da Lei n. 12.973/2014, responsável por disciplinar os efeitos tributários dos métodos e critérios contábeis adotados na convergência para os padrões IFRS. Nesse novo contexto, o art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977 passou a prever a definição de receita bruta que influenciaria a legislação de IRPJ, de CSL, de PIS e de Cofins, compreendendo (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 itens anteriores.

Conforme será retomado, a Lei n. 12.973/2014 também previu a inclusão de parágrafos no art. 12 que tratavam da inclusão, ou não, de certos tributos na delimitação da receita bruta. O seu § 4º repetiu previsões observadas no art. 31 da Lei n. 8.981/1995, excluindo da receita bruta os tributos não cumulativos cobrados pelo vendedor ou prestador, enquanto mero depositário, destacadamente do comprado. Já foi visto que previsões nesse sentido são tradicionalmente associadas ao IPI. Já o § 5º previu que a receita bruta compreenderia tributos sobre ela incidentes, em tentativa de abranger o ICMS, o ISS, além dos próprios PIS e Cofins.

Diante de definições legais como essas, parte significativa do esforço doutrinário foi voltada a delimitar o significado de receita pela busca de um sentido próprio empregado pela Constituição Federal, distinguindo-o da conceitualização adotada nas Ciências Contábeis e permitindo juízo acerca da validade das definições trazidas na legislação ordinária. Esse esforço se pautou, em especial, na ideia de que a Constituição Federal teria adotado um “conceito constitucional de receita”, próprio e independente, ao empregar o termo no contexto da delimitação de competências tributárias³⁵.

³⁵ DANIEL NETO, Carlos Augusto; PIOVESAN, Fábio Bozza. Um tributo ao perdão: a incidência de PIS/Cofins sobre a remissão de dívidas. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 41, 2023, p. 131-151 (141).

³⁰ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2005, p. 576-577.

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. PIS/Cofins: o que são as receitas financeiras para instituições financeiras? In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; PRZEPIORKA, Michell (coord.). *Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF*. São Paulo: MP, 2022, p. 559-570 (563-564).

³² BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. O conceito de receita no Direito Tributário e na Contabilidade – Aproximações e distanciamentos. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). *Contabilidade, IFRS e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2022, v. 1, p. 205-226 (211).

³³ CHARNESKI, Heron. Conceito de receita: paralelos e distâncias contábeis na sua construção jurisprudencial. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 2, n. 4, jul./dez. 2020, p. 107-127 (108).

³⁴ SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da; TORMENA, Lucas Muniz. Evolução jurídico-contábil do conceito de receita. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; PRZEPIORKA, Michell (coord.). *Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF*. São Paulo: MP, 2022, p. 301-312 (308).

Além de premissas quanto à interpretação constitucional, esse racional está pautado na impossibilidade de atribuir à contabilidade a função de criar realidades jurídicas, como se observa nas lições tanto de Ricardo Mariz de Oliveira³⁶ quanto de Marco Aurélio Greco³⁷. Em termos práticos, pode-se afirmar que essa distinção buscou criar uma especificação para que algo seja tratado como receita para fins tributários. Essa especificação adicional imporá barreiras adicionais tanto em relação ao momento no qual uma receita pode ser reputada auferida quanto aos componentes que devem integrá-la. Ou seja, a questão é comumente evocada para afastar a tributação de *algo* que, embora registrado contabilmente como receita, não deveria ser tomado como base para a incidência de tributos que recaíssem sobre a receita.

Um dos aspectos observados na tentativa de apresentar uma definição especificamente tributária de receita diz respeito à natureza “definitiva” de um determinado ingresso no patrimônio de alguém. Essa distinção não é recente, ou exclusiva do Direito Tributário. Analisando a definição de receita sob a perspectiva da Ciência das Finanças, Aliomar Baleeiro já firmava que nem todos os valores que ingressassem nos cofres de uma empresa ou do Poder Público corresponderiam a suas receitas, diferenciando as receitas propriamente ditas dos meros ingressos³⁸.

José Minatel também procura qualificar receitas, para fins tributários, como ingressos definitivos no patrimônio de um vendedor em contrapartida da transferência de uma mercadoria ou da prestação de serviços para um comprador, ressaltando, ainda, que esse ingresso deve se dar sem que existam condições que vinculem a eficácia da operação³⁹. Em sentido semelhante, Ricardo Mariz de Oliveira, ao identificar diversos critérios para definir receita tributável, destaca a sua natureza enquanto ingresso que se integra ao patrimônio sem reservas, condições ou compromissos refletidos no passivo⁴⁰. Será justamente esse aspecto que, mais adiante, terá relevância para definir se IBS e CBS devem ser considerados como parte da receita tributável.

Antes, vale notar que a distinção entre receita contábil e receita tributável não é evocada apenas como argumento para afastar a tributação de quantias registradas contabilmente em rubrica de receita. Como nota Victor Polizelli, as autoridades fiscais também passaram a adotar entendimento de que a definição tributária de “receita bruta”, trazida no art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, teria autonomia em relação à definição contábil⁴¹. Essa posição seria refletida, segundo o autor, no já mencionado

item 112A do Pronunciamento CPC n. 47, que admite o registro de uma receita bruta já abandonada no contexto dos padrões IFRS.

Não há dúvida de que as razões e as formas de diferenciar receitas contábeis de receitas tributáveis variarão conforme se alterem as diretrizes que pautam os registros contábeis, a exemplo do que se observou com a adoção dos padrões IFRS e com novidades mais recentes trazidas pelo Pronunciamento CPC n. 47. Por exemplo: antes da modificação dos padrões contábeis, o valor correspondente ao ICMS era tratado como parte da “receita bruta”. Nesse contexto, há a defesa de que essa definição contábil não deveria ser considerada para fins tributários. Como visto, no contexto dos padrões IFRS, a receita bruta perde qualquer relevância nas demonstrações financeiras, sendo esse aspecto explorado por alguns para sustentar que o ICMS não deveria integrar a receita tributável⁴².

Da mesma forma, o critério da “definitividade”, tão apontado para atribuir contornos ao conceito tributário de receita, não parece avesso ao racional contábil de evidenciar apenas receitas líquidas, desconsiderando valores relativos a tributos que devam ser repassados pelo fornecedor aos Cofres Públicos. Essa proximidade, por certo, não deve ser confundida com identidade entre o conceito contábil e o conceito tributário de receita, evidenciando, apenas, que a sua inter-relação é dinâmica e de complexo mapeamento.

4.2. Panorama da evolução jurisprudencial acerca da composição da receita tributável

Esse dinamismo e complexidade são atestados a partir da análise da jurisprudência voltada a delimitar o significado de receita tributável. Alguns casos específicos, especialmente aqueles analisados pelo STF, se sobressaem.

Logo de início, cabe destacar o RE n. 346.084/PR, cujo julgamento foi encerrado em 2005, com relatoria do Ministro Ilmar Galvão e tendo como redator do acórdão o Ministro Marco Aurélio Mello. Nessa oportunidade, o STF declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998, sob o entendimento de ter havido ampliação indevida do conceito de faturamento, então previsto no art. 195, I, da Constituição, para fins de incidência de PIS e Cofins⁴³. Em síntese, faturamento foi tratado como sinônimo de receita bruta, entendida enquanto ingressos provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Ingressos provenientes de outras atividades não caracterizariam faturamento (ou receita bruta), e, portanto, não estariam sujeitos à incidência de PIS e de Cofins⁴⁴.

⁴² PÊGAS, Paulo Henrique. ICMS nas bases de PIS+Cofins: um olhar contábil esclarecendo a questão. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 1, jan./jun. 2019, p. 191-205 (196).

⁴³ STF, RE n. 346.084/PR, Tribunal Pleno, red. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 9-11-2005.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. O ICMS na base do PIS e da Cofins: incompetência, iniquidade e desigualdade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 195. São Paulo: Dialética, dez. 2011, p. 95-109.

³⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 105.

³⁷ GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei 9.718/98 – variações cambiais e o regime de alíquota acrescida. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Dialética, n. 50, 1999, p. 81.

³⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 130.

³⁹ MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005, p. 101.

⁴⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 102.

⁴¹ POLIZELLI, Victor Borges. Renda, realização, regimes de caixa e competência. In: DONIAK JR., Jímír (org.). *Novo RIR: aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 103-145 (110).

A referida análise se deu com base no texto constitucional anterior à Emenda Constitucional n. 20/1998. Posteriormente a essa alteração, o STF passou a admitir que a autorização constitucional para tributar “o faturamento e a receita” teria maior âmbito de abrangência. Esse entendimento foi consolidado por ocasião do julgamento do RE n. 1.049.811/SE sob o rito da repercussão geral (Tema n. 1.024), concluído em 2022, com relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello e redação do acórdão pelo Ministro Alexandre de Moraes⁴⁵. Nesse caso, analisado sob as novas previsões constitucionais, admitiu-se a incidência de PIS e Cofins sobre a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente de a atividade responsável por sua geração envolver venda de bens ou prestação de serviços.

Esses julgados trataram da definição da receita a partir do tipo de atividade que leva a sua obtenção. Outros julgamentos do STF cuidaram de ressaltar um aspecto distinto da definição de receita tributável, mas já antecipado acima: a caracterização da receita como um ingresso que se incorpora ao patrimônio do contribuinte de forma definitiva. No julgamento do RE n. 606.107/RS, realizado sob o rito da repercussão geral (Tema n. 283), relatado pela Ministra Rosa Weber e concluído em 2013, o STF afastou a possibilidade de exigência de PIS e de Cofins em relação à transferência de saldos acumulados de créditos de ICMS para terceiros, por entender que não haveria obtenção de receita passível de ser tributada⁴⁶. De forma contundente, o voto da Ministra Relatora firmou como conceito de receita o “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”.

Apesar de críticas ao emprego do vocábulo “financeiro”, na medida em que a existência de receita não depende do efetivo recebimento de caixa, a definição apresentada é importante por fixar a necessidade de um ingresso efetivamente ser incorporado ao patrimônio do contribuinte, em caráter definitivo. Com isso, um ingresso que leva imediatamente ao surgimento de uma obrigação, seja de devolução de valores, seja de repasse a terceiros, não atenderia aos pressupostos estabelecidos pelo STF para ser definido como receita tributável.

Racional semelhante guiou as conclusões da maioria dos Ministros do STF ao analisar o RE n. 574.706/PR, cujo julgamento se deu sob o rito da repercussão geral (Tema n. 69). Como bem se sabe, o caso tratou da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins. Nos termos do voto da Ministra Cármen Lúcia, relatora, o Tribunal, por maioria de votos, afastou a incidência de PIS e Cofins em relação ao valor de ICMS destacado em documento fiscal⁴⁷.

Como observa Viviane Lemes após mapear o posicionamento de cada um dos Ministros que participaram do julgamento, o fundamento determinante acatado pela maioria foi o de que o ICMS não estaria compreendido no conceito de faturamento,

embora não tenha havido formação de consenso acerca da uma definição específica delimitando os seus contornos⁴⁸. Apesar de votos específicos formularem definições com diferenças entre si, o ponto comum destacado por aqueles que seguiram a Ministra Cármen Lúcia reside na necessidade de “repasse” do ICMS aos Cofres Públicos, representando um ingresso transitório não incorporado definitivamente ao patrimônio do contribuinte. De forma semelhante ao que se observou no RE n. 606.107/RS, o critério da “definitividade” ganhou relevância na delimitação do faturamento e, consequentemente, por possuir abrangência mais ampla, da própria receita tributável.

Após o julgamento realizado em março de 2017, houve apresentação de embargos de declaração que somente seriam definitivamente apreciados em maio de 2021. Nessa ocasião, o STF foi instado a esclarecer qual seria o montante exato correspondente ao ICMS que deveria ser excluído da base de cálculo de PIS e Cofins e, portanto, o valor que não estaria compreendido no faturamento e na receita. Basicamente, a controvérsia cingiu-se a definir se a exclusão envolveria o valor total do ICMS destacado em documento fiscal, correspondente ao débito do tributo apurado na apuração, ou o valor do ICMS efetivamente recolhido pelo contribuinte, apurado após o confronto entre os débitos relativos às operações de saída e os créditos apurados nas operações de entrada de mercadorias no estabelecimento.

Novamente por maioria, o STF concluiu ser o valor do ICMS destacado em documento fiscal aquele que deveria ser excluído da mensuração do faturamento ou da receita. Conforme se observa no voto da Ministra Cármen Lúcia, não seria relevante o fato de o montante destacado de ICMS não levar, de forma imediata e necessária, a um recolhimento para os Cofres Públicos. Isso porque a parcela do ICMS quitada com créditos corresponderia também, na sua visão, a um valor “pago” pelo contribuinte. Eventuais descasamentos temporais, conforme conclui, não permitiriam que o débito de ICMS apurado em uma operação fosse compreendido no faturamento passível de tributação.

A partir dos casos apresentados até aqui, é possível notar a dificuldade de cunhar, a partir da jurisprudência, uma conceituação bem estruturada acerca do faturamento ou da receita a serem considerados para fins tributários. Ainda assim, elementos como a definitividade povoam as posições vencedoras em diversos julgamentos. Todavia, casos mais recentes sinalizam que essa avaliação pode ser superada diante de outras particularidades do caso concreto, contribuindo para a falta de uma definição única de faturamento ou receita tributável.

Por exemplo, também existem discussões acerca da exclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB. Na mesma toada dos julgamentos do STF resumidos acima, o STJ analisou, em maio de 2019, o REsp n. 1.624.297/RS⁴⁹ e o REsp n. 1.629.001/SC⁵⁰,

⁴⁵ STF, RE n. 1.049.811/SE, Tribunal Pleno, red. p/ acórdão Min. Alexandre de Moraes, j. 21-3-2022.

⁴⁶ STF, RE n. 606.107/RS, Tribunal Pleno, rel. Min. Rosa Weber, j. 22-5-2013.

⁴⁷ STF, RE n. 574.706/PR, Tribunal Pleno, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 22-9-2023.

⁴⁸ LEMES, Viviane da Rosa. Reflexões sobre o Recurso Extraordinário n. 574.706/PR. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 42. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019, p. 441-459 (448).

⁴⁹ STJ, REsp n. 1.624.297/RS, Primeira Seção, rel. Min. Regina Helena Costa, j. 10-4-2019.

⁵⁰ STJ, REsp n. 1.629.001/SC, Primeira Seção, rel. Min. Regina Helena Costa, j. 10-4-2019.

e concluiu que o ICMS não deveria compor essa base de cálculo. Em linha com o voto da relatora, a Ministra Regina Helena Costa, a definição de receita tributável que seria extraída do julgamento do RE n. 574.706/PR estaria atrelada ao “requisito da definitividade”, impedindo que tributos cobrados pelo contribuinte compusessem seu faturamento ou sua receita bruta.

Em fevereiro de 2021, quando o STF julgou a mesma questão, a conclusão foi distinta: no RE n. 1.187.264/SP (Tema n. 1048), prevaleceu entendimento do Ministro Alexandre de Moraes, para quem o regime de exigência da CPRB, por ser substitutivo e facultativo em relação à tributação de folha de salários, representaria espécie de benefício ofertado ao contribuinte. Forte nessa premissa, a exclusão do ICMS representaria, para o Ministro, uma ampliação demasiada desse suposto benefício fiscal⁵¹.

Existem inúmeras críticas cabíveis à premissa que orientou essa conclusão, tal como o fato de a CPRB não ser, em todos os casos, facultativa. Para além disso, e como bem apontam Rômulo Coutinho da Silva e Lucas Muniz Tormena, há incoerência nesse entendimento na medida em que o cerne da controvérsia envolve a interpretação do art. 195, I, *b*, da Constituição⁵². Esse é justamente o dispositivo legal interpretado pelo STF no contexto do Tema n. 69. Ora, se tanto PIS e Cofins, de um lado, quanto CPRB, de outro, teriam fundamento na competência atribuída por esse dispositivo constitucional, a delimitação do que se entende por faturamento ou por receita deveria ser a mesma para todos esses tributos. Em princípio, o STF admite que essa interpretação seja modificada a depender de características subjacentes, afastando uma noção uniforme acerca do que é faturamento ou receita para fins tributários.

De todo modo, cabe ver que o STJ readequou o seu entendimento após a manifestação do STF, passando a tratar o ICMS como parte da base de cálculo da CPRB⁵³. Ademais, adotou racional semelhante ao avaliar, no contexto do Tema n. 1.008, se o ICMS deveria ser excluído da receita bruta considerada no contexto do regime do lucro presumido.

Resumidamente, a maioria da Primeira Seção concluiu que o entendimento firmado pelo STF no Tema n. 69 para excluir o ICMS do faturamento seria restrito à apuração de PIS e Cofins⁵⁴. No contexto do lucro presumido, o seu caráter substitutivo e facultativo – a exemplo do que se observou com a CPRB – demandaria outra abordagem. Especificamente, ficou consignado que excluir o ICMS da base de cálculo corresponderia a uma dedução de despesas, o que somente seria admitido no regime do lucro real. A opção pelo regime do lucro presumido, portanto, afastaria essa possibilidade.

Essa não é a palavra final em relação à delimitação de faturamento, receita bruta ou receita para fins tributários. Ainda existem diversos outros casos pendentes de análise por parte dos Tribunais Superiores, a exemplo do RE n. 592.616/RS (Tema n. 118), relacionado à inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da Cofins. Além desses casos, a Reforma da Tributação do Consumo imporá uma nova frente de discussão: o valor do IBS e da CBS deverá compor a receita tributável do fornecedor?

4.3. (Não) Inclusão de IBS e CBS na receita tributável

A despeito das discussões teóricas acerca da inclusão, ou não, de IBS e de CBS na receita a ser considerada para fins tributários, o âmbito mais evidente em que poderiam surgir controvérsias não passou despercebido pelo constituinte derivado. A Emenda Constitucional n. 132, ao prever a criação do IBS e da CBS, não se limitou a delimitar que esses tributos não irão compor suas próprias bases de cálculo. Conforme o inciso IX do § 1º do art. 156-A e o § 17 do art. 195, o IBS e a CBS não integrarão a base de cálculo dos tributos previstos no inciso I, alínea *b*, do próprio art. 195. Esse é o dispositivo constitucional responsável por atribuir à União Federal a competência para instituir contribuições sociais sobre “a receita ou o faturamento”. Ademais, há indicação de que IBS e CBS não integrarão a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239 da Constituição.

Essas previsões parecem agregar elementos à delimitação do que se entende por faturamento e receita bruta a partir da Constituição Federal. Nesse sentido, poderia alguém sustentar que, se as contribuições sociais recaem sobre “receita e faturamento”, mas não podem recair sobre os valores de IBS e de CBS, esses tributos não comporiam a receita ou o faturamento. Esse racional estaria alinhado à ideia de que tributos cobrados pelo contribuinte ao fornecer bens ou serviços não representam ingressos definitivos em seu patrimônio, tendo natureza transitória e sabidamente direcionada ao pagamento de tributos ao Poder Público. A conclusão, por essa linha, seria a mesma alcançada pelo STF em relação ao Tema n. 69.

Todavia, essa não parece ser a única interpretação possível. Afinal, poder-se-ia argumentar que, para excluir algo da delimitação de uma grandeza, o pressuposto é que esse algo componha tal grandeza. Nesse sentido, a exclusão expressa serviria para retirar algo (no caso, o valor correspondente ao IBS e à CBS) que, não fosse essa previsão, estaria inserido na grandeza de que trata a Constituição (receita e faturamento).

Não é necessário aprofundar as diferentes interpretações que, desde logo, se apresentam. Isso porque, independentemente do racional desenvolvido, é clara a conclusão de que essas previsões asseguram que PIS e Cofins não incidirão sobre os valores de IBS e de CBS eventualmente cobrados pelo fornecedor em uma operação. Por certo, o próprio cronograma de transição da Reforma da Tributação do Consumo já mitigaria o risco dessa incidência, considerando que a adoção plena de IBS e de CBS ocorre no mesmo ano em que PIS e Cofins são extintos. De todo modo, o contorno constitucional de IBS e CBS exclui os valores correspondentes desse tributo da

⁵¹ STF, RE n. 1.187.264/SP, Tribunal Pleno, red. p/ acórdão Min. Alexandre de Moraes, j. 24-2-2021.

⁵² SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da; TORMENA, Lucas Muniz. Evolução jurídico-contábil do conceito de receita. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; PRZEPIORKA, Michell (coord.). *Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF*. São Paulo: MP, 2022, p. 301-312 (308).

⁵³ STJ, REsp n. 1.638.772/SC, Primeira Seção, rel. Min. Regina Helena Costa, j. 27-4-2022.

⁵⁴ STJ, REsp n. 1.767.631/SC, Primeira Seção, red. p/ acórdão Min. Gurgel Faria, j. 9-5-2023.

delimitação de faturamento e de receita adotados para fins de todas as contribuições sociais, o que alcança, além de PIS e Cofins, tributos como a CPRB.

No entanto, existem outras searas em que a exclusão de IBS e de CBS da quantificação da receita tributável será relevante. É o caso da apuração da base de cálculo do IRPJ no regime do lucro presumido e no regime do lucro arbitrado, quando pautado na aplicação de percentuais de presunção sobre a receita bruta. Nesse caso, em linha com o entendimento do STJ, não há uma vinculação necessária com a definição e os contornos de receita tomados para fins de PIS e Cofins, de modo que as alterações trazidas pela Emenda Constitucional n. 132 não teriam, em princípio, o condão de orientar as discussões sobre o tema.

Seguindo pelo racional que orientou o STJ no REsp n. 1.772.470/RS, poderia alguém imaginar que a receita bruta considerada como ponto de partida para apuração do lucro presumido deveria compreender o IBS e a CBS devidos na apuração. Isso porque o Tribunal entendeu que a dedução de “despesas” era própria do regime do lucro real, além de que a natureza opcional do regime impediria qualquer “benefício” adicional não contemplado em lei.

Deixando de lado as inúmeras críticas cabíveis a esse raciocínio, é preciso lembrar que existe previsão legal determinando, mesmo para o regime do lucro presumido, que certos tributos devem ser excluídos da receita bruta. Retomando o que foi tratado, o art. 12, § 4º, do Decreto-Lei n. 1.598/1977 determina que não devem ser incluídos na receita bruta os impostos não cumulativos que fossem cobrados destacadamente do comprador e do qual o vendedor fosse mero depositário.

Como aponta Alexandre Evaristo Pinto, esse dispositivo reflete previsões observadas desde o item 2 da Instrução Normativa SRF n. 51/1978, na qual consta a especificação de que esses tributos excluídos da receita bruta corresponderiam ao “Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto Único sobre Minerais do País”⁵⁵. Embora esses tributos não sejam expressamente mencionados, disposição semelhante constava do art. 14, § 4º, da Lei n. 8.541/1992, relacionado à apuração da receita bruta para fins do cálculo do lucro presumido. E, conforme tratado, essa previsão também é observada, com poucas diferenças redacionais, no art. 31, parágrafo único, da Lei n. 8.981/1995, antes da revogação pela Lei n. 12.973/2014.

Ou seja, não é recente a exclusão, da receita bruta, de certos tributos (i) não cumulativos, (ii) cobrados destacadamente do comprador, em relação aos quais (iii) o vendedor é mero depositário. Apesar da longevidade das previsões, a jurisprudência e as manifestações das autoridades fiscais não parecem conduzir exame voltado a cada um dos elementos que delimitam os tributos que deveriam ser excluídos da receita bruta.

⁵⁵ PINTO, Alexandre Evaristo. Contabilização do IBS e CBS à luz dos precedentes do Carf. *Revista Consultor Jurídico*, 9 jul. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jul-09/contabilizacao-dos-creditos-de-ibs-e-cbs-a-luz-dos-precedentes-do-carf/>. Acesso em: 5 set. 2025.

Embora haja uma correlação evidente com o IPI – já destacada acima –, o ICMS apurado de acordo com o regime da substituição tributária também estaria compreendido por essa exclusão. Nitidamente, nesses casos, trata-se de tributos não cumulativos e que são cobrados destacadamente do comprador. No entanto, poderia surgir dúvida quanto à caracterização do vendedor como mero depositário. Isso se deve à dificuldade em precisar o significado de “depositário”, especialmente considerando que esse termo não é empregado nas respectivas legislações de regência para designar aquele que realiza a venda de um produto industrializado ou que promove a saída de uma mercadoria. No caso do IPI, esse vendedor é tratado como contribuinte, conforme art. 51 do CTN. Por sua vez, para fins de substituição tributária de ICMS, será ele um “substituto tributário”, conforme art. 6º da Lei Kandir.

Por vezes, a identificação desses tributos é trazida diretamente em atos regulamentares, a exemplo do que se observou na Instrução Normativa SRF n. 51/1978, sem que haja uma explicação detalhada da razão pela qual se amoldam às previsões legais e devem ser excluídos da receita bruta. Por exemplo, no Parecer Normativo Cosit n. 3/2012, avaliava-se a delimitação da receita bruta tomada como base de cálculo da CPRB. Apesar de menção ao art. 279 do Decreto n. 3.000/1999, com redação idêntica ao art. 31, parágrafo único, da Lei n. 8.981/1995, a conclusão pela exclusão do IPI e do ICMS no regime de substituição tributária da receita bruta foi pautada em previsão expressa do inciso II do art. 5º do Decreto n. 7.828/2012, responsável por disciplinar essa contribuição. Isto é, não houve qualquer análise acerca dos requisitos estabelecidos em lei para exclusão de certos tributos da receita bruta.

Em alguns casos, essa análise pode surgir de forma tímida, com ênfase na avaliação da natureza não cumulativa do tributo e na forma de cobrança destacada. Todavia, não se observa avaliação acerca da caracterização do vendedor como mero depositário do tributo. Exemplo disso é observado desde o Parecer Normativo CST n. 77/1986. Nessa ocasião, avaliava-se a inclusão de ICM no faturamento a ser considerado base de cálculo da contribuição ao FINSOCIAL. Nesse contexto, admitiu-se a exclusão do ICM referente à substituição tributária por haver destaque em nota fiscal e por sua cobrança contra o destinatário caracterizar antecipação do tributo por ele devido. Não houve avaliação quanto ao enquadramento do substituto tributário como “mero depositário”.

Recorrendo a outro exemplo recente, a Solução de Consulta Cosit n. 488/2017 demonstra a incompletude dessa análise. Ao tratar da possibilidade de excluir o ICMS devido por substituição tributária da base de cálculo de PIS e Cofins, as autoridades fiscais destacam que se trata de tributo não cumulativo e que tem sua cobrança realizada destacadamente em documento fiscal, na medida em que não integra o valor da mercadoria. Esses dois aspectos já foram suficientes para que tanto IPI quanto ICMS devido por substituição tributária fossem excluídos da receita bruta. O último aspecto trazido no art. 12, § 4º, do Decreto-Lei n. 1.598/1977 (vendedor como mero depositário do tributo), todavia, não é examinado.

Como se nota, a delimitação do que se entende por “mero depositário” vem sendo realizada de uma forma exemplificativa, com a identificação – sem explicações – de certos tributos aos quais referida previsão será aplicável, independentemente da qualificação jurídica atribuída, pelo legislador, ao vendedor como contribuinte ou responsável tributário. Até o momento, um conceito de “mero depositário” foi pouco explorado na jurisprudência, nas manifestações da Receita Federal, tampouco na doutrina pátria.

Embora voltada a outro tema, cabe lembrar que a noção de um “depositário” de valores relativos a um tributo já foi apresentada por Brandão Machado ao analisar o papel desempenhado pela fonte pagadora que deve reter e recolher o imposto de renda. Não seria esse um verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, mas apenas um agente arrecadador, ao qual se atribui uma obrigação acessória, na medida em que pautada em uma obrigação de fazer⁵⁶. Dentre diversas outras consequências, tratar alguém como um depositário do tributo assegura coerência ao sustentar a ocorrência de crime de apropriação indébita quando ocorre a retenção, mas o valor do tributo não é recolhido aos Cofres Públicos. Isso porque o dinheiro correspondente ao tributo retido ou arrecadado mediante acréscimo ao preço não pertence àquele que, embora formalmente tratado como sujeito passivo, desempenha a função de depositário.

Ainda que esse aspecto demande uma avaliação mais cuidadosa, parece que esse racional já influencia as conclusões acerca do IBS e da CBS. Ora, não há dúvida de que são tributos não cumulativos, conforme expressamente consignado no art. 156-A, § 1º, VIII, cumulado com o art. 195, § 16, da Constituição Federal e no art. 47 da Lei Complementar n. 214/2025. Também não há dúvida de que a cobrança destacada também está presente, considerando que IBS e CBS são calculados “por fora”, sem compor o valor do bem ou serviço tributado, nos termos do art. 156-A, § 1º, IX, e do art. 195, § 17, da Constituição, além do art. 12, § 2º, I, da Lei Complementar n. 214/2025.

Assim como se observa na legislação de IPI em relação àquele que realiza a venda de produto industrializado, o fornecedor dos bens e serviços tributados é tratado pela legislação como contribuinte de IBS e CBS, conforme art. 21 da Lei Complementar n. 214/2025. Essencialmente, como já abordado, em ambos os casos, o contribuinte pratica o fato jurídico-tributário, mas a capacidade contributiva que se busca capturar é daquele que consome o item adquirido. Talvez seja essa a ideia de “mero depositário” veiculada nas diversas previsões analisadas acima.

Vale lembrar que esse aspecto – no caso particular do IBS – parece reforçado pela aplicação plena do princípio do destino. Isso porque haverá possibilidade de modificação de suas alíquotas conforme o Estado e o Município em que ocorra o con-

sumo do bem ou serviço tributado. Ou seja, a tributação não é condicionada pela localização daquele tratado como “contribuinte” pelo legislador (o fornecedor), mas daquele envolvido com o consumo (quer na condição de adquirente, quer na condição de destinatário).

De todo modo, o que importa, neste momento, é concluir que a interpretação historicamente desenvolvida acerca do art. 12, § 4º, do Decreto-Lei n. 1.598/1977 e de previsões a ele semelhantes confirma que IBS e CBS não devem compor o faturamento, a receita bruta ou a receita tomada para fins tributários. Afinal, na mesma linha do que decidido em relação ao Tema n. 69, o valor correspondente a esses tributos não se incorpora ao patrimônio do fornecedor em caráter definitivo.

5. CONCLUSÃO

Como colocado no início, a pergunta que orientaria este trabalho seria a seguinte: o valor do IBS e da CBS incidentes sobre operação de fornecimento de bens e serviços deve compor o montante da receita obtida pelo fornecedor? Durante a exposição, a resposta foi apresentada sob a perspectiva tanto contábil quanto tributária.

Da perspectiva estritamente contábil, a resposta é distinta conforme haja análise sob a luz exclusiva dos padrões IFRS ou considerando particularidades observadas no Brasil em função da Lei n. 6.404/1976. De todo modo, a criação do IBS e da CBS não leva a um tratamento distinto daquele observado em relação a PIS, Cofins, ICMS e ISS. Em linha com o Pronunciamento CPC n. 47, os valores cobrados a título de IBS e CBS devem ser reconhecidos como quantias devidas a terceiros, não compondo a receita do fornecedor. Assim, a receita refletida na demonstração do resultado continuará a ser líquida desses tributos. Por outro lado, para fins de evidenciação em notas explicativas, em função do art. 187 da Lei n. 6.404/1976, seria preciso continuar realizando o registro de um “faturamento bruto” que os compreenda.

Do ponto de vista tributário, a conclusão é única: o valor relativo ao IBS e à CBS não deve ser considerado como parte da receita tributável do fornecedor. Ainda assim, existem fundamentos distintos para alcançar essa conclusão, a depender da legislação do tributo que atribua relevância à delimitação da receita bruta. Em síntese, a exclusão de IBS e CBS da receita tributável decorre (i) de fundamentos extraídos da jurisprudência do STF – notadamente o critério da definitividade dos ingressos patrimoniais –, (ii) de previsões constitucionais expressas, no caso de contribuições sociais, e (iii) de previsões legais, para os demais casos.

A jurisprudência do STF contribui para precisar o significado tributário de faturamento e de receita, mas é preciso reconhecer que decisões recentes afastam a segurança de um posicionamento consistente e uniforme. Sem prejuízo, a Emenda Constitucional n. 132/2023 estabeleceu que IBS e CBS não integrarão a base de cálculo das contribuições sociais incidentes sobre receita ou faturamento, afastando, nessa frente, qualquer dúvida que porventura fosse aventada. Ademais, no âmbito da legislação ordinária, a interpretação historicamente desenvolvida em torno do art. 12, § 4º, do Decreto-Lei n. 1.598/1977 e de outras previsões legais análogas permite

⁵⁶ MACHADO, Brandão. Adicional do imposto de renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 19, set. 1989, p. 291-296 (292).

estender essa conclusão, já que tributos não cumulativos cobrados destacadamente, em relação aos quais o fornecedor é mero depositário – como é o caso do IBS e da CBS –, não compõem a receita bruta.

Diante de tantas alterações trazidas pela Reforma da Tributação do Consumo, é fundamental evitar o surgimento de controvérsias semelhantes àquelas observadas no passado, tal como a inclusão de tributos na receita tomada para fins tributários. De outra forma, estaremos condenados a repetir erros que levaram justamente aos esforços pela modificação do Sistema Tributário atual. Logo, a clareza quanto à não inclusão de IBS e CBS na receita do fornecedor contribui para reduzir riscos de litígios e assegurar maior previsibilidade para o novo Sistema Tributário que nasce.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. O ICMS na base do PIS e da Cofins: incompetência, iniquidade e desigualdade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 195. São Paulo: Dialética, dez. 2011, p. 95-109.
- BALEEIRO, Aliomar. *Introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1976.
- BECHARA, Carlos Henrique Tranjan; CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. O conceito de receita no Direito Tributário e na Contabilidade – Aproximações e distanciamentos. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). *Contabilidade, IFRS e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2022. v. 1. p. 205-226.
- BIAVA JÚNIOR, Roberto; PINTO, Alexandre Evaristo. Reconhecimento de receitas no IFRS 15/CPC 47: impactos tributários no âmbito da tributação indireta e do conflito de competência entre ICMS e ISS. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 2, n. 4, jul./dez. 2020, p. 167-188.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CHARNESKI, Heron. Conceito de receita: paralelos e distâncias contábeis na sua construção jurisprudencial. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 2, n. 4, jul./dez. 2020, p. 107-127.
- CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. XXIV. (Série Doutrina Tributária).
- DANIEL NETO, Carlos Augusto; PIOVESAN, Fábio Bozza. Um tributo ao perdão: a incidência de PIS/Cofins sobre a remissão de dívidas. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 41, 2023, p. 131-151.
- FLORES, Eduardo. À Contabilidade o que é da Contabilidade, e ao Direito o que é do Direito. In: SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves; PINTO, Alexandre Evaristo (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2023. v. 4. p. 185-206.
- FLORES, Eduardo; MARTINS, Eliseu; BRAUNBECK, Guillermo Oscar. Nada de novo no front: a constante busca pelo adequado reconhecimento contábil de receitas. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 1, jan./jun. 2019, p. 59-78.

- GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei 9.718/98 – variações cambiais e o regime de alíquota acrescida. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 50. São Paulo: Editora Dialética, 1999.
- GRUBER, Jonathan. *Public Finance and Public Policy*. 5. ed. New York: Worth Publishers, 2016.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael. *Teoria da contabilidade*. Tradução: Antonio Zoratto Sanvicente. 1. ed. 15. reimpr. São Paulo: Atlas, 2015.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 4. ed. São Paulo: Atlas; Fipecafi, 2022.
- LEMES, Viviane da Rosa. Reflexões sobre o Recurso Extraordinário n. 574.706/PR. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 42. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019, p. 441-459.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MACHADO, Brandão. Adicional do imposto de renda dos Estados. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 19, set. 1989, p. 291-296.
- MARTINS, Eliseu; PINTO, Alexandre Evaristo. Aspectos contábeis da Reforma Tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SHINGAI, Thais Romero Veiga; PINTO, Alexandre Evaristo; FERNANDES, Edison Carlos. *Reforma Tributária e contabilidade: aspectos contábeis da reforma*. São Paulo: MP Editora, 2025. p. 169-196.
- MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005.
- NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2005.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020.
- PÊGAS, Paulo Henrique. ICMS nas bases de PIS+Cofins: um olhar contábil esclarecendo a questão. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 1, jan./jun. 2019, p. 191-205.
- PINTO, Alexandre Evaristo. Contabilização dos créditos de IBS e CBS à luz dos precedentes do CARF. *Revista Consultor Jurídico*, 9 jul. 2025. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2025-jul-09/contabilizacao-dos-creditos-de-ibs-e-cbs-a-luz-dos-precedentes-do-carf/>. Acesso em: 5 set. 2025.
- POLIZELLI, Victor Borges. Renda, realização, regimes de caixa e competência. In: DONIAK JR., Jimir (org.). *Novo RIR: aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 103-145.
- REZENDE, Amauri; PÊGAS, Paulo Henrique. O registro contábil do novo IVA-Dual (CBS + IBS) brasileiro. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 6, n. 12, jul./dez. 2024, p. 99-125.
- SALOTTI, Bruno Meirelles; LIMA, Gerlando A. S. F. de; MURCIA, Fernando Dal-Ri; MALACRIDA, Mara Jane C.; PIMENTEL, Renê Coppe. *Contabilidade financeira*. São Paulo: Atlas, 2019.

- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2025.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. PIS/Cofins: o que são as receitas financeiras para instituições financeiras? In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; PRZEPIORKA, Michell (coord.). *Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF*. São Paulo: MP, 2022. p. 559-570.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Por um imposto sobre o consumo. *Valor Econômico*, 20 jul. 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/07/20/por-um-imposto-sobre-o-consumo.ghtml>. Acesso em: 1º set. 2025.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; MALPIGHI, Caio Cezar Soares; ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. O Imposto sobre o Consumo e a figura do contribuinte em uma possível alteração de paradigma para a tributação indireta no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 53, 2023, p. 415-451.
- SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da; TORMENA, Lucas Muniz. Evolução jurídico-contábil do conceito de receita. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo; PRZEPIORKA, Michell (coord.). *Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF*. São Paulo: MP, 2022. p. 301-312.
- VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins. In: SHINGAI, Thais Romero Veiga. *Manual da Reforma Tributária: aspectos práticos do Imposto sobre Bens e Serviços, da Contribuição sobre bens e Serviços e do Imposto Seletivo*. São Paulo: Atlas, 2025.

QUANDO A “NOVA ORDEM” TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL SE CHOCA COM A DOMÉSTICA – O PILLAR 2 E OS IMPACTOS SOBRE O GOODWILL NO BRASIL

Roberto Salles Lopes

Desde o dia 1º de janeiro de 2025, temos em vigor, no Brasil, um QDMTT – *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*, criado em consonância com a implementação, em diversos países, do sistema de tributação mínima global da renda denominado de *Pillar 2*.

O *Pillar 2* é uma iniciativa da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e do Grupo dos Vinte (G20), desenvolvida no âmbito do *Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), que estabelece um padrão global de tributação mínima para grandes grupos multinacionais. Seu objetivo é assegurar que os lucros das empresas sejam tributados a uma alíquota efetiva mínima de 15% (*Effective Tax Rate* – ETR), correspondente à razão entre os *Covered Taxes* (impostos considerados nas Regras GloBE¹) e o *GloBE Income* (lucro contábil ajustado segundo as Regras GloBE). Para alcançar esse resultado, cada país pode implementar, em sua legislação doméstica, mecanismos que viabilizem a cobrança do imposto complementar destinado a assegurar a tributação mínima de 15% (*top-up tax*), como a IIR – *Income Inclusion Rule*, a UTPR – *Undertaxed Profits Rule* e o QDMTT, que foi a opção adotada pelo Brasil.

As regras brasileiras foram veiculadas por meio da Lei n. 15.079/2024 e da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) n. 2.228/2024, as quais criam um Adicional de CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Na atualização de 18 de agosto de 2025 da lista de legislações qualificadas, disponível no site da OCDE, as regras brasileiras foram apontadas como “qualificadas”².

¹ Neste trabalho, toda vez que a referência for feita às “Regras GloBE”, a intenção é abarcar todo o conjunto normativo publicado pela OCDE e *Inclusive Framework*, ou seja, o Modelo de Regras GloBE (*GloBE Model Rules*), os Comentários (*Consolidated Commentary to the GloBE Model Rules*), os AG – *Administrative Guidances* etc. Quando a referência for específica ao Modelo de Regras GloBE ou aos Comentários, ou a algum AG em particular, essas nomenclaturas serão utilizadas.

² OECD. Central Record of Legislation with Transitional Qualified Status. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/central-record-of-legislation-with-transitional-qualified-status.html>.