

O ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: EXCLUSÕES OU ALUCINAÇÕES?

Hélder Santos

Pesquisador de temas sobre contabilidade financeira e tributária. Membro do Laboratório de Contabilidade Societária (LPCS) da FEA/USP. Graduado em Ciências Econômicas e Contábeis, com especialização em Direito Tributário e Societário. Doutorando e Mestre em Contabilidade e Controladoria, pela FEA/USP. Professor de graduação e pós-graduação na Fipecafi. Fundador da Tax Strategy.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Argumentos para o método do *gross up* 3 Conceito de receita e faturamento definido pelo STF 4 Efeitos da aplicação do método do *gross up* 5 Visão do Ibracon sobre o tema 6 Conclusão 7 Referências.

RESUMO: Este artigo discute a controvérsia tributária sobre a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Após a famosa decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), naquela que ficou conhecida como a "Tese do Século", ou Tema 69, determinando a exclusão do ICMS das bases de cálculo dessas contribuições, nasceram diversos debates ampliando aquele entendimento, culminando na discussão sobre se essa exclusão deveria abranger o ICMS indiretamente incorporado ao preço das mercadorias, conhecido como *gross up*. O estudo examina os argumentos dos contribuintes para essa exclusão total, a posição da Receita Federal do Brasil (RFB) contrária a essa interpretação, e a visão do Instituto de Auditoria Independente do Brasil (Ibracon) sobre o reconhecimento contábil desses créditos, criticando teses tributárias que parecem lógicas, mas carecem de validação factual, comparando-as às "alucinações" dos modelos de linguagem generativa dos aplicativos de inteligência artificial.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS. PIS. Cofins. Exclusão da base de cálculo. Alucinações tributárias.

ICMS IN THE CALCULATION BASIS FOR PIS AND COFINS: EXCLUSIONS OR HALLUCINATIONS?

CONTENTS: 1 Introduction 2 Arguments for the gross up method 3 Concept of revenue and turnover defined by the STF 4 Effects of applying the gross up method 5 Ibracon's view on the subject 6 Conclusion 7 References.

ABSTRACT: This article discusses the tax controversy over the inclusion of the Brazilian State VAT (ICMS) in the calculation basis of the Brazilian Federal VATs, known as Contribution to the Social Integration Program (PIS) and the Social Contribution on Billing (COFINS). After the famous decision of the Supreme Federal Court (STF), in what became known as the "Thesis of the Century" or Theme 69, determining the exclusion of ICMS from the calculation bases of these contributions, several debates arose expanding that understanding, culminating in the discussion on whether this exclusion should include ICMS indirectly incorporated into the price of goods, known as "gross up". The study examines taxpayers' arguments for this total exclusion, the position of the Brazilian IRS (RFB) against this interpretation, and the view of the Brazilian Independent Audit Institute (IBRACON) on the accounting recognition of these credits, criticizing tax theses that seem logical but lack factual validation, comparing them to the "hallucinations" of the generative language models of artificial intelligence applications.

KEYWORDS: ICMS. PIS. Cofins. Calculation basis exclusion. Tax hallucinations.

1 INTRODUÇÃO

O termo "alucinação" se tornou comum, recentemente, para descrever os erros cometidos pelos aplicativos de inteligência artificial generativa ou *Learning Language Models* (LLM). As tais "alucinações" desses modelos de linguagem referem-se às situações em que os sistemas geram informações incorretas ou inexistentes, de forma coerente e confiante, como se fossem verdadeiras. Embora impressionem pela fluidez e aparente lógica, essas "alucinações" decorrem da natureza probabilística do treinamento dos modelos, que preveem palavras com base em padrões estatísticos dos dados aprendidos, **sem uma compreensão real ou validação factual intrínseca, sendo fundamental reconhecer tais limitações e complementar o uso desses modelos com processos críticos e validação humana.**

Pode parecer um tópico distante do tema tributário, porém estou convencido de que, cada vez mais, estamos presenciando alucinações nas teses defendidas pelos contribuintes em muitos casos relacionados ao ambiente tributário. A falta de crítica e compreensão da matemática financeira e da técnica contábil relativa às pretensões de redução da carga tributária tem produzido verdadeiras confusões práticas, muitas vezes tratadas com uma lógica aparentemente infalível para sustentar sua adoção.

Um exemplo claro é a discussão acerca das exclusões de tributos da base de cálculo do PIS e da Cofins, a qual permanece entre os temas mais relevantes e polêmicos da tributação brasileira. Com a decisão histórica do Supremo Tribunal Federal (STF), em março de 2017 (Tema 69), reconheceu-se que o ICMS não compõe a receita ou faturamento das empresas, para fins de incidência daquelas contribuições. Contudo, o entendimento firmado na referida decisão proporcionou uma nova visão sobre a formação da base de cálculo de PIS e Cofins, tendo repercutido em debates sobre o tratamento dado ao ICMS cobrado pela sistemática do diferencial de alíquotas, no regime de substituição tributária, e, agora, do valor incorporado ao preço das mercadorias, conhecido como "ICMS embutido" ou "efeito *gross up*". Não podemos esquecer, ainda, das tentativas de exclusão das contribuições de suas próprias bases de cálculo e da base de cálculo de outros tributos.

O conceito de *gross up* refere-se ao fenômeno de inclusão indireta do ICMS na formação do preço de venda de produtos ou serviços, impactando diretamente as bases de cálculo do PIS e da Cofins. Essa prática decorre da necessidade econômica das empresas de repassar o custo tributário ao consumidor final, fazendo com que, na prática, o valor arrecadado a título de ICMS já esteja embutido nos preços praticados pelas empresas.

Portanto, diversas empresas passaram a questionar a possibilidade de excluir o ICMS embutido (*gross up*) das bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins. O argumento central desse entendimento é o mesmo apresentado no Tema 69 do STF, o qual sustenta que o ICMS, por ser um tributo estadual, não constitui receita própria do contribuinte, mas sim uma despesa a ser repassada ao ente público estadual. Logo, ao compor a formação do preço, estaria na base de cálculo das contribuições federais, resultando na tributação indevida de valores que não representam efetivamente riqueza auferida pelo contribuinte.

A Receita Federal do Brasil (RFB), contudo, parece não ter adentrado nessa nova "controvérsia", se assim pode ser chamado tal entendimento. Para o Fisco permanece vigente a posição de que somente o ICMS destacado na nota fiscal poderia ser excluído das bases de cálculo das contribuições federais.

Por ser um tema recente, existe pouca (ou nenhuma) jurisprudência disponível. Esse fato, inclusive, foi objeto de avaliação do Instituto de Auditoria Independente do Brasil (Ibracon) na revisão de sua Circular 07/2021, orientando os auditores independentes sobre os procedimentos de auditoria relacionados à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, abordando principalmente o reconhecimento contábil dos créditos decorrentes da aplicação da metodologia do *gross up*. De forma resumida, por ser um tema "controverso",

os créditos produzidos por tal metodologia poderiam ser caracterizados como ativo contingente, e, assim sendo, não deveriam ser reconhecidos na contabilidade. Nos casos em que os créditos já tenham sido utilizados, é recomendada a avaliação da opinião legal de especialistas sobre os potenciais riscos e chances de perda, podendo ser necessário o reconhecimento como provisão.

Fato importante é a inovação interminável para a revisão da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, gerando uma tese tributária que, por vezes, impressiona pela fluidez e pela aparente lógica, com embasamento em padrões jurisprudenciais, porém sem uma compreensão real ou validação factual intrínseca – mesmo conceito apresentado para a definição das “alucinações” produzidas pelos modelos de inteligência artificial generativa.

Aparentemente, os tribunais já estão percebendo a expansão e a criatividade sobre a definição da base de cálculo dessas contribuições, conforme visto no rápido julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 1.223), que reafirmou o entendimento da Corte no sentido de que o PIS e a Cofins devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, nas hipóteses em que a base de cálculo é o valor da operação, por configurar repasse econômico.

Nesse sentido, vamos usar o caso do método de exclusão do ICMS embutido na formação do preço das bases de cálculo do PIS e da Cofins para demonstrar inconsistências factuais para a aplicação do entendimento do STF, inicialmente detalhando a argumentação, e, em seguida, analisando os impactos financeiros da adoção dessa metodologia.

2 ARGUMENTOS PARA O MÉTODO DO *GROSS UP*

Conforme mencionado anteriormente, com base no RE n. 574.706 do STF (Tema 69 da Repercussão Geral), fixou-se a tese de que “o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins”. Agora, a questão central é se essa exclusão pode abranger a totalidade dos efeitos do ICMS computado no preço final.

A formação do preço de venda geralmente inclui os encargos fiscais, como PIS, Cofins e ICMS, permitindo que o vendedor obtenha receitas líquidas de tributos. A metodologia de *gross up* implica que o ICMS é incluído no cálculo do preço de venda. A questão é se a interpretação do STF no RE n. 574.706 permite que o contribuinte exclua não apenas o ICMS destacado, mas também o valor do ICMS considerado no cálculo do próprio ICMS (“por dentro”), o que resultaria em uma base de cálculo menor para o PIS e a Cofins, e, conseqüentemente, em um maior montante a ser recuperado.

Os contribuintes entendem que o STF estabeleceu a premissa de que todo e qualquer valor de ICMS que, de alguma forma, aumente a base de cálculo do PIS e da Cofins, deve ser deduzido, pois não configura faturamento do contribuinte. Eles citam trechos do acórdão do RE n. 574.706, nos quais se argumenta que o ICMS é devido ao Estado e não se transforma em receita da empresa.

O conceito constitucional de receita, para fins de PIS e Cofins, não se confunde com o conceito contábil. Para ser considerado receita, o ingresso financeiro deve incrementar o patrimônio de forma definitiva e representar uma contrapartida às atividades econômicas, o que não ocorre com o ICMS, que deve ser repassado ao Fisco.

Apesar de a decisão do STF ter reconhecido a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins de forma ampla, a PGFN opôs Embargos de Declaração, pleiteando que apenas o ICMS efetivamente recolhido fosse excluído. Contudo, o STF rejeitou esse pedido e manteve o entendimento de que o ICMS destacado nas notas fiscais deve ser integralmente excluído.

Assim, seguindo a lógica do STF, os contribuintes consideram que o ICMS embutido no preço final das mercadorias (decorrente do *gross up*) também não constitui disponibilidade econômica para o contribuinte e, portanto, deveria ser excluído da base de cálculo do PIS/Cofins. A restrição à exclusão apenas do ICMS destacado levaria à conclusão incongruente de que os demais valores atinentes ao ICMS poderiam ser considerados faturamento.

Após a decisão do STF sobre os referidos embargos, a PGFN se manifestou no Parecer SEI n. 7.698/2021/ME, defendendo que apenas o ICMS destacado deve ser excluído. O **Guia Prático da EFD Contribuições** também segue essa orientação. Portanto, a RFB pode alegar que a sistemática de cálculo "por dentro" do ICMS não foi objeto de análise no RE n. 574.706 e que a exclusão automática dos efeitos econômicos de todos os tributos e custos não seria permitida.

Vamos aprofundar, então, o entendimento sobre esses argumentos, analisando a decisão proferida pelo STF no Tema 69.

3 CONCEITO DE RECEITA E FATURAMENTO DEFINIDO PELO STF

É preciso lembrar que o STF fixou uma premissa central para a tese que deve orientar os desdobramentos do caso, qual seja: que **todo** e qualquer valor de ICMS que, em alguma medida, majore a base de cálculo do PIS e da Cofins deve ser deduzido, posto que **não** configura **faturamento** do contribuinte, nos termos do art. 195, I, "b", da Constituição Federal.

Em verdade, esse raciocínio é exposto em diversos trechos do acórdão do RE n. 574.706. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio: “[...] seja qual for a modalidade utilizada para recolhimento do ICMS, **o valor respectivo não se transforma em faturamento**, em receita bruta da empresa, **porque é devido ao Estado**” (grifos nossos). Assim, independentemente de outros fatores, o STF definiu que o ICMS não constitui fato gerador do PIS e da Cofins devido pelos contribuintes, porque decorre da relação jurídico-tributária entre os Estados/Distrito Federal e a União Federal.

Ao longo do voto condutor do caso, a relatora, Ministra Cármen Lúcia, esclarece seu posicionamento no sentido de que o ICMS devido sobre as mercadorias não materializa receita tributável, posto que é integralmente destinado ao Poder Público – e jamais ao contribuinte. Vejamos os principais pontos de sua conclusão:

Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, **em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.**

Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido. [...]

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

Enfatize-se que o ICMS incide sobre todo o valor da operação, pelo que o regime de compensação importa na circunstância de, em algum momento da cadeia de operações, somente haver saldo a pagar do tributo se a venda for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida dessa mais valia, ou seja, é indeterminável até se efetivar a operação, afastando-se, pois, da composição do custo, devendo ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins. Contudo, é inegável que o ICMS respeita a todo o processo e o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública. (grifos nossos).

Com base nesse julgamento, é possível afirmar que o conceito de receita se caracteriza como os ingressos financeiros que (i) constituem **elementos novos e positivos**, que incrementem o patrimônio; (ii) são **definitivos**, no sentido de efetivamente pertencerem aos contribuintes; e (iii) representam verdadeira remuneração ou contrapartida às atividades econômicas desempenhadas.

Por tal razão, a maioria do Plenário do STF entendeu que o ICMS devido nas operações de circulação de mercadorias não preenche esses requisitos, uma vez que seu ingresso na contabilidade/patrimônio das empresas é condicionado, dado que os contribuintes estão **predeterminados** a repassar o montante do imposto às Autoridades Fiscais Estaduais.

Pelas razões de decidir do RE 574.706, o acórdão é cristalino **na conclusão de que qualquer valor relativo ao ICMS deve ser excluído da apuração do PIS e da Cofins**, posto que não é alcançado pelo conceito constitucional de receita ou faturamento (ou seja, não guarda as características de acréscimo patrimonial definitivo que representa contraprestação às atividades econômicas desempenhadas).

Em seguida, a União Federal opôs Embargos de Declaração contra a decisão proferida pela Corte Suprema, no qual pleiteou fosse esclarecido que apenas o ICMS efetivamente recolhido pelos contribuintes (e não o destacado em Notas Fiscais) fosse passível de não tributação. Ao complementar o acórdão original nos autos do RE n. 574.706, a Ministra Cármen Lúcia refutou o pedido da União Federal e adotou a posição defendida pelos contribuintes, de que o ICMS destacado em Notas Fiscais deve ser integralmente excluído da apuração das contribuições, dado que, ainda que "se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, **o regime da não cumulatividade impõe se excluir todo ele da definição de faturamento.**" (grifos nossos).

Naquela ocasião, a Ministra ressaltou trechos do seu próprio voto vencedor nos autos do RE n. 574.706, assinalando a possibilidade de o ICMS ser totalmente excluído da base de cálculo do PIS/Cofins. Vejamos:

Em meu voto, manifestei-me expressamente quanto ao item objeto dos embargos: "[...] 6. Poder-se-ia aceitar que a análise jurídica e a contábil do ICMS, ambas pautadas na característica da não cumulatividade deste tributo, revelariam que, assim como não é possível incluir o ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, também não seria possível excluí-lo totalmente, pois enquanto parte do ICMS é entregue diretamente ao Estado, parte dele se mantém no patrimônio do contribuinte até a realização da nova operação.

Entretanto, a análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há que levar em consideração o conteúdo normativo do art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, ou seja, examina-se a não cumulatividade a cada operação: [...]

Desse quadro é possível extrair que, **conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na 'fatura' é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, *ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.* Portanto, *ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido*". (grifos nossos).**

Da análise do acórdão complementar, apesar do direcionamento dado à discussão pela União Federal em seus Embargos de Declaração, o voto da relatora não deixa dúvidas de que todo e qualquer valor relativo ao ICMS deve ser excluído das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Para adequar a legislação tributária à tese firmada no Tema 69-RG, a Lei n. 14.592/2023, ao alterar as disposições da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, determinou que o "ICMS incidente na operação" deveria ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins. Neste ponto, cabe lembrar que o art. 13, § 1º, da Lei Complementar 87/1996¹ estabelece que o ICMS compõe a sua própria base de cálculo e o destaque do imposto no documento fiscal é "mera indicação para fins de controle". Vejamos:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do *caput* deste artigo:

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; (grifos nossos).

Por tais razões, o desdobramento lógico dessa premissa é que o ICMS embutido no preço final das mercadorias comercializadas também poderia ser excluído da base de cálculo das contribuições sociais em comento, dado que esses montantes igualmente não constituem disponibilidade econômica, ainda que seja contabilizado o ônus tributário decorrente da sua integralização ao preço.

Cabe, então, avaliar quais os efeitos práticos da adoção da referida metodologia de formação da base de cálculo do PIS e da Cofins, pela utilização de um exemplo hipotético.

1. A constitucionalidade desse dispositivo e modalidade de cálculo foi reconhecida pelo STF no julgamento do RE 582.461, ocorrido em 18.05.2011.

4 EFEITOS DA APLICAÇÃO DO MÉTODO DO *GROSS UP*

A formação do preço de compra e venda é uma operação complexa que considera inúmeros fatores, tais como o estabelecimento das margens de lucro da operação, a inclusão dos encargos fiscais de PIS, Cofins e ICMS no preço cobrado, entre outros.

Especificamente naquilo que interessa à presente análise, a mecânica de inclusão dos encargos fiscais na formação do preço da operação permite que o vendedor aufera receitas "líquidas de tributos", sem redução na margem de contribuição esperada. Uma das formas de precificação é a formação do preço de venda com base no custo de produção (ou revenda) acrescido da margem de lucro, conforme demonstrado na equação abaixo:

$$\text{Preço de Venda} = \frac{\text{Custo} + \text{Margem de Lucro}}{1 - (\text{Encargos Fiscais})}$$

Se determinada empresa pretende obter uma margem de contribuição líquida de 60%, seria necessário calcular um preço de venda para que, após descontados os tributos e o custo do produto ou serviço, o resultado retornasse exatamente o percentual esperado de margem de contribuição. Por exemplo, tomando uma empresa que possui as seguintes características:

- (A) ICMS destacado na nota fiscal à alíquota de 18%
- (B) Alíquota efetiva combinada de PIS e Cofins após a exclusão do ICMS destacado de 7,59% ($9,25\% - 18\% * 9,25\%$)
- (C) Custo do produto vendido de 40% e margem de contribuição esperada, de 60%, do preço líquido de tributos.

Substituindo esses dados na equação de formação do preço, apresentada acima, teremos que:

$$\text{Preço de Venda} = \frac{40\% + 60\%}{1 - (7,59\% + 18\%)} = 134,39\%$$

Considerando a hipótese didática do preço final de venda sendo de R\$ 100,00, teríamos o ICMS de R\$ 18,00 ($100 * 18\% = 18$) e PIS e Cofins de R\$ 7,59 ($[100 - 18] * 9,25\% = 7,59$), resultando em um preço líquido de R\$ 74,41. Destes, R\$ 29,76

seriam custo (40%) e R\$ 44,65 a margem de contribuição esperada (60%). Eis a comprovação matemática:

$$\begin{aligned} \text{Preço de Venda} &= \frac{29,76 + 44,65}{1 - (7,59\% + 18\%)} \\ \text{Preço de Venda} &= \frac{74,41}{0,7471} = 100 \end{aligned}$$

Livres de qualquer "alucinação", demonstramos que a exclusão do ICMS destacado em nota atinge a margem de lucro esperada pela empresa.

Por outro lado, com base no entendimento dos contribuintes, o ICMS seria excluído quando do cálculo do preço de venda, de maneira que os efeitos da apuração do imposto estadual seriam completamente expurgados das receitas auferidas nas operações sujeitas à apuração do PIS e da Cofins. A partir da adoção desse método alternativo, a apuração das contribuições seria realizada pela retirada do ICMS no denominador da equação de formação do preço (*gross up*), conforme segue:

$$\text{Nova Base de PIS/Cofins} = \frac{74,41}{(1-9,25\%)} = 81,99$$

Conforme se verifica, a adoção da fórmula alternativa indicada acima ensejaria a redução de R\$ 0,01 nas bases de cálculo do PIS e da Cofins e, consequentemente, a redução de R\$ 0,01 no valor devido a essas contribuições ($81,99 * 9,25\% = 7,58$). Logo, a adoção desse método seria mais benéfico ao contribuinte, podendo refletir na repetição de indébito tributário a ser recuperado em períodos de apuração não prescritos, quando havia sido excluído apenas o ICMS destacado na nota fiscal.

Vejam, no entanto, qual seria a margem de contribuição produzida pela referida metodologia de exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins. O preço de venda continua sendo R\$ 100,00, dos quais serão descontados R\$ 18,00, relativos ao ICMS, e R\$ 7,58, para fins de PIS e Cofins. O saldo será de R\$ 74,42, diferença de R\$ 0,01 em relação ao preço líquido anterior (R\$ 74,41). Se descontarmos o custo de R\$ 29,76, teremos uma margem de contribuição de R\$ 44,66, novamente a diferença de R\$ 0,01 em relação à margem esperada (R\$ 44,65).

Apesar de revelar uma surpresa positiva ao resultado da contribuinte, nota-se que essa metodologia está subvertendo o objetivo do *gross up*, o qual serve para calcular a carga tributária prevista sobre uma venda e incorporar esse valor ao preço para, dessa forma, repassar o ônus integralmente ao consumidor final. Aqui, poderíamos dizer que o consumidor final pagou R\$ 0,01 a mais pelo mesmo produto ou serviço, o qual foi embutido à nova margem de contribuição líquida do contribuinte.

Seria esse R\$ 0,01 uma "alucinação" no preço de venda?

5 VISÃO DO IBRACON SOBRE O TEMA

Em relação ao reconhecimento de créditos adicionais de PIS e Cofins decorrentes da adoção do método de *gross up*, o Ibracon emitiu a Circular n. 07/2021 (R1), na qual oferece orientações aos auditores independentes sobre os procedimentos de auditoria relacionados à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e Cofins, abordando temas como o *gross-up* e novas diretrizes para o tratamento contábil das empresas envolvidas. O documento, atualizado em outubro de 2023, detalha as diversas circunstâncias enfrentadas pelas entidades em função da decisão do STF, no Tema 69.

O Ibracon destaca que existe pouca (ou, talvez, nenhuma) discussão judicial conhecida sobre o tema, dado se tratar de mera interpretação do voto proferido pelo STF em sede de repercussão geral no RE 574.706. E, sendo assim, requer uma avaliação cuidadosa dos auditores independentes sobre eventuais impactos do tema nas demonstrações financeiras das entidades auditadas. Em suma, a circular dispõe que:

Considerando os argumentos apresentados pelas entidades que avaliam este entendimento (em conjunto com seus assessores legais), verifica-se que, embora exista a possibilidade de adoção de diferentes critérios/metodologias para a mensuração do eventual indébito tributário, até a data de emissão dessa Circular (novembro de 2023), não há jurisprudências sobre o tema, tornando a avaliação mais complexa sobre qual entendimento prevalecerá. Portanto, conforme análise de cada caso, há que se considerar o impacto de incertezas quanto à adoção desta metodologia de cálculo do "*gross up*" e os correspondentes valores decorrentes desta apuração. **Sendo estas as circunstâncias, o crédito tributário pleiteado ainda não atingiu os critérios contábeis para reconhecimento como ativo.**

Para os **casos em que a compensação fiscal dos valores pleiteados já tiver sido realizada** pela entidade e o passivo contábil tiver sido reduzido por meio da compensação, o auditor independente deve **avaliar o efeito de eventuais novas**

contingências que porventura possam surgir com o uso desta metodologia de apuração do valor do indébito tributário e se há a necessidade de reconhecer contabilmente uma provisão para prováveis pagamentos adicionais, conforme CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, utilizando-se, entre outros, dos procedimentos descritos de (a) a (c), acima. (grifos nossos).

Os itens (a) a (c), mencionados no trecho colacionado, referem-se, principalmente, à avaliação de opiniões legais, bem como à necessidade de o auditor independente apresentar quesitos aos assessores legais para esclarecimentos adicionais julgados necessários; e, ainda, à necessidade do envolvimento de especialistas tributários para o entendimento das argumentações e conclusões da administração da entidade e dos seus assessores legais.

Além disso, a circular instrui os auditores a considerarem as particularidades de cada entidade, especialmente em relação aos direitos de excluir o ICMS e pleitear compensações de valores pagos a maior, conforme a situação jurídica e administrativa específica. Para isso, recomenda a observação de normas contábeis e orientações técnicas, como o CPC 25 e NBCTA 540, para garantir o reconhecimento adequado de ativos, considerando se os ganhos financeiros são certos ou contingentes.

O documento ressalta ainda que, em casos de incerteza ou limitações de escopo, os auditores devem usar julgamento profissional para determinar se ajustes contábeis são necessários. Além disso, reforça a importância da transparência na divulgação das notas explicativas para que os usuários compreendam o impacto das decisões judiciais e administrativas nas demonstrações financeiras.

Essa atualização da Circular, publicada em janeiro de 2024, está fundamentada no entendimento do Ofício Circular CVM/SNC/SEP 01/2021, o qual dispõe que devem ser reconhecidos como ativo

[...] aqueles créditos que sejam dotados de certeza e que não dependam de atos de terceiros para a entidade controlar os benefícios econômicos a serem por eles originados (CPC 25/IAS 37). Ou seja, somente seriam reconhecidos créditos fiscais se decisão judicial ou outros elementos aplicáveis permitissem o reconhecimento do direito e a mensuração confiável do valor a ser compensado ou restituído. (grifos nossos).

Considerando esse entendimento, em determinadas situações, nas quais a ação judicial pendente de julgamento estivesse vinculada ao posicionamento proferido pelo STF ou pelo STJ em repercussão geral ou recurso repetitivo, respectivamente, e sendo possível a mensuração do crédito tributário, poderia a

empresa reconhecer o ativo ainda que não fosse possível a sua devida compensação. O referido Ofício Circular destaca que:

[...] as áreas técnicas da CVM se depararam com tratamentos contábeis das mais variadas naturezas envolvendo o tema. **Companhias que reverteram a totalidade de seu passivo e não tiveram o relatório de auditores ressaltado. Companhias que não reconheceram os créditos fiscais e tiveram ressaltado no relatório do auditor. Companhias que não reconheceram os créditos fiscais e não tiveram o relatório dos auditores ressaltado. Companhias que reconheceram créditos fiscais, inclusive em cifras de bilhão de reais, e não tiveram o relatório de auditoria ressaltado.** Essa diversidade pode decorrer apenas das diferentes situações em que se encontram as diversas companhias, inclusive em decorrência do desfecho específico de seus processos judiciais, ou de tratamento contábil inconsistente. (grifos nossos).

Apesar de ser um tema que demanda cautela, é preciso fazer uma crítica a essa extrapolação do entendimento da CVM, o qual tinha como objeto as ações judiciais, para um procedimento administrativo. Na opinião deste autor, a orientação relativa ao não reconhecimento do ativo, por ser contingente, possui diversas inconsistências, sendo urgente a necessidade de sua revisão, conforme demonstrado a seguir:

I) O entendimento da CVM sobre as condições para reconhecimento do crédito estava principalmente dirigido à capacidade de mensuração do ativo e à ausência de eventos futuros não controlados pela entidade, cujo desfecho poderia afastar a fruição de benefícios econômicos decorrentes do crédito tributário. Essa situação era verificada somente nos casos de ações judiciais em trânsito, fato que diverge do tema em tela.

II) No caso do *gross up* (e assim como em todos os demais processos de revisão fiscal administrativa), o crédito será utilizado (escrituralmente ou por compensação) e posteriormente terá o seu direito homologado (em fiscalização), sendo essa a natureza do nosso sistema tributário, o qual opera com base no lançamento por homologação, *vide* art. 150 do CTN:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, **sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.**

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação". (grifos nossos).

III) É por esse motivo, inclusive, que o Ibracon teve dificuldades de encontrar jurisprudências sobre o referido tema. No entanto, ainda que nos faltem precedentes, o direito existe e será somente pela sua aplicação que poderão surgir e se positivar os entendimentos das Cortes. Sem o contraditório, não haverá jurisprudência.

IV) A mensuração do crédito do *gross up* é possível, sendo na verdade esse (e, somente esse) o ponto que está em revisão: a metodologia de mensuração dos resultados decorrentes do entendimento sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, o qual, devemos lembrar, já se encontra pacificado pelo STF e, não nos custa reforçar, foi o tema objeto do Ofício Circular da CVM mencionado anteriormente. Naquele documento, a CVM reforçou que o reconhecimento do ativo deveria ocorrer sempre que existissem as condições necessárias. O que está em discussão não é o direito, porém a mensuração adotada naquela época, necessitando sua revisão para a metodologia que ficou conhecida como *gross up*.

Logo, conclui-se que, no caso do *gross up*, não existe ação judicial em curso (trata-se de procedimento administrativo), e, portanto, deve receber o mesmo tratamento dado aos demais ativos decorrentes de revisões tributárias, posto que em nada difere da apropriação de outros créditos relacionados à contribuição para o PIS e à Cofins. Apesar disso, existe o risco de o Fisco questionar a utilização do crédito adicional e, para este risco, poderá ser solicitada uma opinião legal para avaliar a necessidade de reconhecimento de provisão para resguardar a prudência das demonstrações contábeis.

Espero que esta não seja uma "alucinação" contábil. Mas, se for, é um bom material para outro artigo.

6 CONCLUSÃO

Repito que o termo "alucinação", utilizado neste trabalho para se referir às tentativas infundadas de redução de carga tributária, refere-se às situações em que informações incorretas ou inexistentes são apresentadas de forma coerente e confiante, como se fossem verdadeiras. Essas "alucinações" decorrem da estruturação de argumentos lógicos, porém sem uma compreensão real ou validação factual intrínseca. Portanto, nos é fundamental reconhecer tais limitações e complementar a avaliação dessas teses tributárias com a validação crítica da ciência contábil e econômica.

No caso analisado, a discussão está relacionada à exclusão de um valor adicional ao ICMS destacado na nota fiscal, conhecido como *gross up*. A premissa básica para a aplicação dessa proposta interpretativa é de que a tese fixada pelo STF, quando do julgamento do RE n. 574.706, tratou da exclusão integral (*i.e.*, de todos os efeitos) do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, de maneira que os reflexos do *gross up* de preço também estariam incluídos nesse entendimento jurídico.

A formação do preço de venda geralmente inclui os encargos fiscais, como PIS, Cofins e ICMS, permitindo que o vendedor obtenha receitas líquidas de tributos. A metodologia de *gross up* implica que o ICMS é incluído no cálculo do preço de venda. A questão é se a interpretação do STF no RE n. 574.706 permite que a contribuinte exclua não apenas o ICMS destacado, mas também o valor do ICMS considerado no cálculo do próprio ICMS ("por dentro"), o que resultaria em uma base de cálculo menor para o PIS e a Cofins, e, conseqüentemente, em um maior montante a ser recuperado.

Com efeito, a proposta interpretativa ora analisada adota um entendimento amplo, lógico e eminentemente jurídico dos votos proferidos pelos Ministros do STF no RE n. 574.706. Com base nele, os contribuintes entendem que o STF estabeleceu a premissa de que todo e qualquer valor de ICMS que, de alguma forma, aumente a base de cálculo do PIS e da Cofins deve ser deduzido, pois não configura faturamento do contribuinte. Para tanto, são citados trechos do acórdão do RE n. 574.706, nos quais se argumenta que o ICMS é devido ao Estado e não se transforma em receita da empresa.

É indiscutível que o conceito constitucional de receita, para fins de PIS e Cofins, não se confunde com o conceito contábil. Para ser considerado receita, o ingresso financeiro deve incrementar o patrimônio de forma definitiva e representar uma contrapartida às atividades econômicas, o que não ocorre com o ICMS, que deve ser repassado ao Fisco.

Em suma, a interpretação adotada para exclusão do ICMS contido no *gross up* conduz a uma redução de base de cálculo do PIS e da Cofins que supera o montante do ICMS repassado aos Estados e ao Distrito Federal pelos contribuintes do imposto (ou seja, a tese da não incidência do PIS e da Cofins sobre o ICMS entendido como "receitas de terceiros"), e permite a recuperação de parcela reflexa do ICMS que, sob uma perspectiva financeira, não foi repassada a outros.

Contudo a metodologia de exclusão do ICMS contido no *gross up*, apesar de revelar uma surpresa positiva ao resultado do contribuinte, subverte o objetivo da aplicação do *gross up*, o qual serve para calcular a carga tributária prevista sobre uma venda e incorporar esse valor ao preço para, dessa forma, repassar o ônus integralmente ao consumidor final.

Embora a técnica de argumentação impressione pela fluidez e pela aparente lógica, poderia ser considerada "alucinação tributária", por ignorar a realidade factual intrínseca da formação de preços, sendo possível que as Autoridades Fiscais questionem o procedimento, alegando desde a ausência dessa discussão na decisão proferida pelo STF, no Tema 69, até a sua inviabilidade prática para a mensuração e a fiscalização.

Tais são a incerteza e a confusão relativas ao novo método de mensuração do ICMS a ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, que o Ibracon tem recomendado às auditorias independentes manter um alto grau de escrutínio sobre eventuais reconhecimentos contábeis de valores decorrentes desse procedimento. Os argumentos, baseados em ofícios da CVM, classificam o tema como ativo contingente (talvez tenham se excedido neste ponto), pela ausência de jurisprudência e por ser um procedimento estritamente administrativo. Em casos específicos, deve-se avaliar o reconhecimento de provisão, considerando a opinião legal de especialistas.

Agora, espero, que tenha convencido outros de que, cada vez mais, estamos presenciando alucinações nas teses defendidas pelos contribuintes em muitos casos do mundo tributário. Reforço que devemos ampliar o uso de crítica e a compreensão da matemática financeira e da técnica contábil relativa às pretensões de redução da carga tributária, para evitar confusões práticas, muitas vezes tratadas com uma lógica aparentemente infalível para sustentar sua adoção.

7 REFERÊNCIAS

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Brasília, DF: CPC, 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=56>.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 32 – Tributos sobre o Lucro. Brasília, DF: CPC, 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=63>.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Interpretação Técnica ICPC 22. (2018). Brasília, DF: CPC, 2018. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-mitidos/Interpretacoes/Interpretacao?Id=114>.

INSTITUTO DE AUDITORIA INDEPENDENTE DO BRASIL. Circular Ibracon 07 (R1), 2021. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/lisPublicacoes2.php>.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS. IAS 12. (2001). Disponível em: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS. IAS 37. (2001). Disponível em: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS. IFRIC 23. (2017). Disponível em: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-interpretations/ifric-23-uncertainty-over-income-tax-treatments/>.