

REFORMA TRIBUTÁRIA: DESAFIOS ATINENTES À CONTABILIZAÇÃO DO IBS E DA CBS

Alexandre Evaristo Pinto

Professor concursado de Contabilidade e Legislação Tributária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP) e da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EAESP/FGV). Vice-presidente Executivo da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Diretor financeiro da Fundação de Apoio aos Comitês de Pronunciamentos de Contabilidade e de Sustentabilidade (FACPCS). Conselheiro julgador titular do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional (CRSFN). Ex-conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), onde integrou a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e foi agraciado com o Prêmio Mérito Funcional Ministro Leopoldo Bulhões do Ministério da Fazenda. Ex-presidente da Associação dos Conselheiros Representantes dos Contribuintes no CARF (Aconcarf). Ex-julgador do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP) e do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo (CMT/SP). Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FD/USP). Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Mestre em Direito Comercial e Especialista em Direito Tributário pela FD/USP.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Contabilização do IBS e da CBS sob a perspectiva das contas de Passivo e Receita 2.1 A evidenciação contábil das receitas e o quase jubileu de uma controvérsia entre a evidenciação segundo a Lei das S.A. e segundo a legislação tributária 2.2 Justificativas para um tratamento contábil diferenciado entre o IPI e o ICMS no que tange ao conceito de receita bruta 2.3 As práticas contábeis utilizadas para fins de registro do IPI 2.4 A evidenciação contábil das receitas após a convergência do padrão contábil brasileiro ao padrão IFRS 2.5 A receita bruta enquanto base de cálculo de tributos 2.6 Precedentes do CARF que tangenciam o tema 2.7 A instituição do IBS e da CBS e seus reflexos na contabilização das receitas 3 Contabilização do IBS e da CBS sob a perspectiva das contas de Ativo 3.1 Evolução histórica da não cumulatividade nos tributos brasileiros 3.2 A instituição da não cumulatividade do IBS e da CBS 3.3 Questões relacionadas à contabilização dos créditos de tributos não cumulativos 4 Conclusões 5 Referências.

RESUMO: O artigo tem por objetivo discutir aspectos contábeis relacionados à contabilização do IBS e da CBS, novos tributos sobre o consumo oriundos da reforma tributária. Para tanto, serão discutidos os efeitos da contabilização de IBS e CBS sobre as contas de receitas e passivos, assim como a contabilização dos créditos de IBS e CBS considerando a não cumulatividade de tais tributos.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma tributária. IBS. CBS. Contabilização.

TAX REFORM: ACCOUNTING CHALLENGES RELATED TO THE IBS AND THE CBS

CONTENTS: **1** Introduction **2** Accounting for IBS and CBS from the perspective of Liability and Revenue accounts **2.1** The accounting disclosure of revenues and the almost jubilee of a controversy between disclosure according to the Corporations Law and according to tax legislation **2.2** Justifications for a differentiated accounting treatment between IPI and ICMS with regard to the concept of gross revenue **2.3** Accounting practices used for recording IPI **2.4** Accounting disclosure of revenues after the convergence of the Brazilian accounting standard to the IFRS standard **2.5** Gross revenue as a tax base **2.6** CARF precedents that touch on the topic **2.7** The institution of IBS and CBS and their reflections on the accounting of revenues **3** Accounting for IBS and CBS from the perspective of Asset accounts **3.1** Historical evolution of non-cumulativeness in Brazilian taxes **3.2** The institution of non-cumulativeness of IBS and CBS **3.3** Issues related to the accounting of non-cumulative tax credits **4** Conclusions **5** References.

ABSTRACT: The article aims to discuss accounting aspects related to the accounting register of IBS and CBS, new taxes over the consumption derived from Tax Reform. For this purpose, it will be discussed the effects of the accounting register of IBS and CBS over the accounts related to revenue and liabilities, as well the accounting register of credits related to IBS and CBS considering the non-cumulative characteristics of these taxes.

KEYWORDS: Tax Reform. IBS. CBS. Accounting register.

1 INTRODUÇÃO

A reforma tributária sobre o consumo advinda da aprovação da Emenda Constitucional n. 132/2023 representa importante marco regulatório para todos os brasileiros.

Dentre os tributos instituídos por tal reforma, destacam-se o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), novos tributos sobre o consumo e que se baseiam em importantes premissas, como incidência ampla, não cumulatividade plena, tributação no destino e cálculo "por fora".

No presente artigo, trataremos dos aspectos contábeis relacionados aos referidos tributos, considerando que ambos serão calculados "por fora", assim como ambos serão não cumulativos.

Dessa forma, trataremos da contabilização do IBS e da CBS sob a perspectiva das contas de Passivo e Receita, bem como da contabilização dos créditos de IBS e CBS diante das diferentes particularidades das normas de não cumulatividade de tais tributos.

2 CONTABILIZAÇÃO DO IBS E DA CBS SOB A PERSPECTIVA DAS CONTAS DE PASSIVO E RECEITA

2.1 A evidenciação contábil das receitas e o quase jubileu de uma controvérsia entre a evidenciação segundo a Lei das S.A. e segundo a legislação tributária

Ao instituir a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), o art. 187, I, da Lei n. 6.404/1976 previu que estaria discriminada na DRE a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos.

Como se observa, o referido dispositivo legal se refere expressamente à evidenciação de um montante bruto de receita que inclui impostos.

Ainda com fundamentação no mencionado artigo, consta no **Manual de contabilidade societária** da Fipecafi que a contabilização das vendas deverá ser feita por seu valor bruto, inclusive impostos, sendo que tais impostos, as devoluções e os abatimentos deverão ser registrados em contas devedoras específicas, as quais serão classificadas como contas redutoras das vendas¹.

Dessa forma, as contas contábeis relacionadas a tributos incidentes sobre receitas, vendas de mercadorias ou prestações de serviços nem sequer chegam a ser classificadas como custos ou despesas, mas tão somente como contas redutoras de receitas.

Embora não houvesse menção a quais são os tributos (utilizaremos aqui a expressão "tributos", visto que ela representa gênero do qual os impostos são espécies) que deveriam ser reduzidos das receitas, houve manifestação da Receita Federal do Brasil já em 1978, por meio do item 2 da Instrução Normativa SRF n. 51/1978 na linha de que na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados do comprador ou contratante e dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário, havendo citação explícita de que se enquadravam em tal situação o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto Único sobre Minerais do País.

Desde então, no âmbito da legislação tributária, vários são os dispositivos que reafirmam que não integram a receita bruta os impostos não cumulativos, cobrados destacadamente do comprador e dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário, dentre os quais podemos destacar

1. GELBCKE, Ernesto; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

os arts. 12, § 4º, do Decreto-lei n. 1.598/1977 (com redação da Lei n. 12.973/2014), 14, § 4º, da Lei n. 8.541/1992 e 31, parágrafo único, da Lei n. 8.981/1995.

Assim, a partir da comparação entre o conceito de receita bruta presente na lei das sociedades anônimas, que abrange a discriminação da receita bruta das vendas e serviços e os impostos, e o conceito presente na legislação tributária, que não considera na receita bruta os impostos não cumulativos, cobrados destacadamente do comprador e dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário, Ernesto Gelbcke, Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins ponderam que o IPI acaba não integrando a receita bruta conforme a legislação tributária, ao passo que, na legislação societária, inexistente disposição em igual sentido².

Os referidos autores ainda assinalam que, de acordo com a legislação fiscal, o ICMS integra a receita bruta, ao passo que o IPI não a integra; no entanto, conforme a Lei n. 6.404/1976, ambos os tributos deveriam integrá-la³.

Na mesma linha, Marcelo Pohlmann pondera que tal diferenciação trazida pela legislação fiscal é contrária à Lei n. 6.404/1976, não havendo motivos para distinguir o tratamento contábil do IPI em relação aos demais tributos⁴.

Desse modo, o raciocínio utilizado para o IPI, de que se trataria de um imposto não cumulativo cobrado destacadamente do comprador, também poderia ser utilizado na teoria para o ICMS, que também é um imposto não cumulativo, assim como poderia ser replicado nas hipóteses de pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da Cofins.

Como consequência de tal raciocínio, resta clara uma incongruência entre as práticas já tradicionais (visto que quase cinquentenárias) de contabilização do IPI e do ICMS, uma vez que ambos deveriam ser discriminados enquanto redutores da receita bruta, nos termos da Lei das Sociedades Anônimas, ao passo que somente há disposições de legislação tributária determinando que o IPI não faz parte da receita bruta (e também o ICMS-ST).

Diante de tal cenário, trata-se de situação típica na qual o legislador tributário invade a competência do legislador societário/contábil, dispondo sobre como se deve dar a escrituração contábil das receitas.

2. GELBCKE, Ernesto; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 538-540.
3. GELBCKE, Ernesto; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 538-540.
4. POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade tributária**. Barueri: Atlas, 2024. p. 22.

2.2 Justificativas para um tratamento contábil diferenciado entre o IPI e o ICMS no que tange ao conceito de receita bruta

Embora o IPI e o ICMS sejam tributos não cumulativos, de acordo com determinação constitucional expressa, o que levaria o legislador tributário a entender que o IPI é um tributo não cumulativo cobrado do comprador ou contratante e do qual o vendedor dos produtos seja mero depositário, ao passo que o ICMS não se enquadraria em tal caracterização?

Dentre as principais características que distinguem os referidos tributos entre si, é importante destacar que o IPI é um imposto cobrado "por fora", isto é, a alíquota incide sobre o preço do produto, e é somada ao valor do produto⁵, ao passo que o ICMS é um imposto cobrado "por dentro", ou seja, a alíquota incide sobre o preço da mercadoria já com o valor do ICMS incluso.

Ainda que esta seja uma característica relevante que os distingue, o cálculo "por dentro" ou "por fora" de um tributo representa tão somente uma forma de cálculo de um tributo, de modo que não nos parece que tal diferenciação na forma de cálculo seja suficiente para determinar uma distinção no que tange à contabilização.

A partir da análise de autores que trataram da contabilização do IPI na década de 1980, nota-se que eles chegaram a se posicionar defendendo a não inclusão do IPI na receita bruta, mas não se referem de igual modo ao ICMS.

Nessa linha, Alceu Romeu, Celso Mendes, Paulo Carneiro e Roberto Piscitelli já assinalavam na mencionada década de 1980 que, embora o IPI faça parte do faturamento, a empresa deverá acrescê-lo ao preço dos produtos, sendo que o preço será cobrado do comprador, o contribuinte abaterá as quantias pagas por ele nas operações anteriores e repassará o saldo remanescente a recolher ao Tesouro Nacional⁶.

Assim, tais autores mencionam que o contribuinte de direito atua como mero intermediário entre o contribuinte de fato e a Fazenda Nacional, sem auferir qualquer resultado, razão pela qual não deve computar, como receita bruta, o montante do IPI⁷.

De igual modo, mas sob uma perspectiva de Contabilidade de Custos, Eliseu Martins aponta que o contribuinte (de direito) de IPI age como simples intermediário

5. REZENDE, Amaury; ALENCAR, Roberta; PEREIRA, Carlos Alberto. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2010. p. 85.

6. ROMEU, Alceu; MENDES, Celso; CARNEIRO, Paulo; PISCITELLI, Roberto. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 1985. p. 66.

7. ROMEU, Alceu; MENDES, Celso; CARNEIRO, Paulo; PISCITELLI, Roberto. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 1985. p. 66.

entre o pagador final do imposto e o governo federal, não possuindo ele nenhuma receita quando cobra IPI de seu cliente, assim como também não incorre em nenhuma despesa ou custo quando paga o encargo a seu fornecedor⁸.

Tal ideia de tributo não cumulativo cobrado destacadamente do qual o vendedor seja mero depositário também foi aplicada ao ICMS no contexto das discussões judiciais relativas à denominada "tese do século", isto é, a controvérsia acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Discorrendo sobre o tema em sua tradicional obra sobre ICMS, Roque Carrazza traz as seguintes considerações:

O *punctum saliens* é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos "faturam ICMS". A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal. [...]

De fato, fenômeno similar ocorre no âmbito das empresas privadas quando valores monetários transitam em seus patrimônios sem, no entanto, a eles se incorporarem, por terem destinação predeterminada. É o caso dos valores correspondentes ao ICMS (tanto quanto os correspondentes ao IPI), que, por injunção constitucional, as empresas devem encaminhar aos cofres públicos. Parafraseando Baleeiro, tais valores não se integram ao patrimônio das empresas, "sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo", e, assim, não "vêm acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo". [...]

A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa (na acepção *supra*), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da Cofins⁹.

A relevância de tal entendimento pode ser constatada pela citação literal do trecho acima no voto da Ministra Cármen Lúcia quando do julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 574.706, em 13.05.2021, ou seja, no julgamento da tese da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Anteriormente ao julgamento dos embargos de declaração, o Ministro Dias Toffoli já havia expressado, em seu voto de 15.03.2017, no Recurso Extraordinário n. 574.706, posicionamento divergente no sentido da constitucionalidade da

8. MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 12. ed. Barueri: Atlas, 2025. p. 134.

9. CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 666-667.

inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da Cofins. Para tanto, o Ministro tece algumas considerações sobre a questão contábil, que merecem ser citadas:

Por sua vez, o art. 187, I, da Lei das Sociedades por Ações, referido no voto do Ministro Cezar Peluso no julgamento dos RE n. 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, no meu entender, é norma direcionada para uma contabilidade comercial e, em nenhum momento, refere que o ônus financeiro do ICMS não integraria a receita bruta da empresa.

O que o dispositivo diz é que a Demonstração do Resultado do Exercício – DRE (um dos vários demonstrativos contábeis de uma companhia) deverá discriminar certas rubricas, como a “receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos”. E discriminar não significa dizer que a receita bruta deva ser apresentada já sem os impostos, até porque, se isso acontecesse, não se trataria mais de receita bruta. [...]

Em outras palavras, caso esta Suprema Corte adote o entendimento de que o ICMS não integra a base de cálculo do PIS/Cofins, a meu sentir, se estará alterando a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de receita bruta adotado tanto no direito tributário como no direito privado e já largamente utilizado na jurisprudência da Corte.

É interessante notar que o Ministro Dias Toffoli pondera que a eventual exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins desnaturaria o próprio conceito de receita bruta, tanto no Direito Privado quanto no Direito Público.

Assim, a partir do exposto neste tópico, há razoabilidade no raciocínio de que tanto o IPI quanto o ICMS poderiam ser enquadrados como tributos não cumulativos cobrados destacadamente e cujo vendedor seria mero depositário e agente arrecadador de tais tributos, repassando-os na fatura sem que representasse um ingresso financeiro próprio e disponível.

2.3 As práticas contábeis utilizadas para fins de registro do IPI

Considerando que a legislação tributária desde o final dos anos 1970 dispõe que na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário, duas práticas contábeis têm sido adotadas pelos contribuintes desde então.

Uma primeira prática, a qual denominaremos de “prática mais completa”, pressupõe o registro contábil do valor total cobrado do cliente em conta

denominada "Faturamento bruto" (em contrapartida à conta de "Clientes")¹⁰, ao passo que o IPI é debitado em conta de resultado, sob o título de "IPI Faturado" (em contrapartida à conta de "IPI a Recolher"), de forma que a receita bruta é decorrente do "faturamento bruto" menos o "IPI Faturado"¹¹.

Na hipótese em que um produto tenha o seu preço de venda de R\$ 100,00 antes da incidência do IPI à alíquota de 10% (que seria aplicável sobre a base de R\$ 100,00, uma vez que o IPI é calculado "por fora"), teríamos a seguinte contabilização:

Débito na Conta "Clientes" (Ativo) no montante de R\$ 110,00
 Crédito na Conta "Faturamento Bruto" (Resultado) no montante de R\$ 110,00
 Débito na Conta "IPI Faturado" (Resultado) no montante de R\$ 10,00
 Crédito na Conta "IPI a Recolher" (Passivo) no montante de R\$ 10,00

No que tange à visualização de tais montantes no Resultado do Exercício, teríamos a seguinte demonstração:

Descrição	Valor
Faturamento Bruto	R\$ 110,00
(-) IPI Faturado	(R\$ 10,00)
(=) Receita Bruta	R\$ 100,00

Assim, tendo em vista que não se incluem na receita bruta os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário, tais registros contábeis no balancete analítico têm o objetivo de tão somente trazer uma evidenciação mais precisa e auditável dos valores cobrados dos clientes pelas vendas dos produtos e dos respectivos efeitos tributários.

Por outro lado, há contribuintes que não seguem a referida prática contábil, preferindo uma prática contábil mais direta (ou simples), na qual não há trânsito de tributos não cumulativos cobrados destacadamente do contratante (tal qual o IPI) pelo resultado do exercício.

10. GELBCKE, Ernesto; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 538-540.

11. REIS, Luciano Gomes dos; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. **Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 102.

Ao comentar sobre a referida prática, Paulo Pêgas destaca que, ainda que o efeito final no resultado seja o mesmo, ele entende como mais adequado o reconhecimento do IPI apenas como parcela a recolher, deixando a receita registrada pelo valor efetivamente ganho, sem considerar o IPI na venda do produto¹².

Na mesma hipótese aventada acima, em que um produto tenha o seu preço de venda de R\$ 100,00 antes da incidência do IPI à alíquota de 10% (que seria aplicável sobre a base de R\$ 100,00, uma vez que o IPI é calculado "por fora"), teríamos a seguinte contabilização segundo esta outra prática:

Débito na Conta "Clientes" (Ativo) no montante de R\$ 110,00
 Crédito na Conta "Receita Bruta" (Resultado) no montante de R\$ 100,00
 Crédito na Conta "IPI a Recolher" (Passivo) no montante de R\$ 10,00

No que tange à visualização de tais montantes no Resultado do Exercício, teríamos a seguinte demonstração:

Descrição	Valor
Faturamento Bruto	
(-) IPI Faturado	
(=) Receita Bruta	R\$ 100,00

Como se observa, não há trânsito, no resultado do exercício, do valor da fatura bruta (com IPI incluído) que é cobrada do cliente, tampouco do montante do IPI Faturado, de modo que a receita bruta já é registrada líquida de IPI no resultado, ao passo que a conta contábil de "Clientes" (ou "Contas a Receber") segue pelo valor completo a ser recebido pela entidade (no caso, R\$ 110,00). Na tabela acima, preferimos tachar as contas "Faturamento Bruto" e "IPI Faturado" exatamente em virtude do fato de elas não existirem em tal prática contábil.

Embora o resultado líquido de ambas as práticas contábeis seja o mesmo, há argumentos interessantes para cada uma delas. Com relação à prática contábil mais completa que abrange o registro da conta "Faturamento Bruto", é possível argumentar que tal valor de faturamento pode ser comparável e auditável com o montante das "Contas a Receber", uma vez que representa valor que deveria ser efetivamente recebido pela entidade, além de trazer uma informação de ônus (ainda que seja tão somente uma repercussão jurídica) tributário da entidade.

12. PÊGAS, Paulo. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2017. item 11.14.

Por outro lado, no que tange à prática contábil mais simples de registro do IPI sem que haja trânsito pelo resultado, trata-se de uma visão mais funcional e econômica das transações, uma vez que, em teoria, o IPI terá repercussão econômica para o contribuinte de fato¹³. Tal visão também se mostra mais compatível com o que é praticado em outros países¹⁴, ainda que deva ser ressaltado que, para fins de demonstrações financeiras publicadas, a receita é geralmente apresentada líquida de tributos.

Por fim, cabe destacar que o ICMS-Substituição Tributária também é considerado um tributo não cumulativo cobrado destacadamente do contratante, de modo que as práticas contábeis aqui descritas para o IPI também são aplicadas para o ICMS-ST, isto é, há tanto empresas que se utilizam de uma prática mais completa envolvendo a conta de "Faturamento Bruto" quanto outras que se utilizam de uma prática mais simples, na qual não há trânsito de ICMS-ST pelo resultado do exercício (tampouco registro do valor total recebido dos clientes no resultado).

2.4 A evidenciação contábil das receitas após a convergência do padrão contábil brasileiro ao padrão IFRS

Por mais que no tópico anterior tenhamos apresentado duas práticas contábeis de escrituração do IPI, vale ressaltar que na Demonstração do Resultado do Exercício de uma companhia que tenha suas demonstrações financeiras publicadas, não haverá diferença na evidenciação das receitas.

Com a edição da Lei n. 11.638/2007 e a aprovação dos Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) pelos órgãos reguladores, iniciou-se o processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais.

O já revogado Pronunciamento Contábil n. 30 do CPC continha menção expressa de que as quantias cobradas por conta de terceiros, dentre as quais tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor

-
13. O jovem estudante Luís Eduardo Schoueri (hoje professor titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo) já apontava que não necessariamente os contribuintes conseguem repassar integralmente todos os tributos no preço (cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**, v. 27, n. 1, mar. 1987).
 14. CARLON, Shirley; MCALPINE-MLADENOVIC, Rosina; PALM, Crisann; MITRIONE, Lorena; KIRK, Ngaire; WONG, Lily. **Financial Accounting: Reporting, Analysis and Decision Making**. 5. ed. Hoboken: Wiley, 2016. p. 240-243.

adicionado, não são benefícios econômicos que fluem para a entidade, não resultando em aumento do patrimônio líquido.

Em que pese a divulgação das receitas na DRE se dê a partir da conta de receita líquida, o CPC 30 estabelecia que a entidade deveria fazer uso de outras contas de controle interno, como "Receita Bruta Tributável", para fins fiscais, assim como a conciliação entre a receita líquida e os valores registrados para fins fiscais seria evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis.

Na mesma linha, o Pronunciamento Contábil n. 47 do CPC (atual norma que regula o reconhecimento de receita de contrato com cliente) reafirma as disposições do CPC 30, repetindo-as em seu item 112A, conforme segue abaixo:

112A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita conforme conceituadas neste pronunciamento. Todavia, a entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como, por exemplo, "Receita Bruta Tributável", para fins fiscais e outros. A conciliação entre os valores registrados para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação de acordo com este pronunciamento deve ser evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis.

Ao comentarem tais adaptações nas normas contábeis brasileiras quando da internalização das normas contábeis internacionais, Ernesto Gelbcke, Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudicibus e Eliseu Martins afirmam que tais disposições nas normas contábeis brasileiras decorrem da existência no Brasil de muitos tributos incidentes sobre receitas e de que são necessárias formas de contabilização que facilitem a fiscalização tributária.

Por fim, ainda que não haja uma norma contábil internacional equivalente, o Pronunciamento Contábil n. 9 do CPC regula a Demonstração do Valor Adicionado, demonstração financeira obrigatória para as companhias abertas, e determina que serão evidenciadas informações sobre a receita de contrato com cliente, que incluirá os valores dos tributos incidentes sobre essas receitas (por exemplo, ICMS, IPI, PIS e Cofins), isto é, corresponde ao ingresso bruto ou faturamento bruto, ainda que na DRE tais tributos estejam fora do cômputo dessas receitas.

2.5 A receita bruta enquanto base de cálculo de tributos

Com relação aos tributos incidentes sobre a receita bruta (ainda que não haja uma identidade entre o conceito contábil e o conceito tributário de receita bruta), atualmente são deduzidos da receita bruta para se chegar à receita líquida: ICMS,

ISS, PIS, Cofins e, quando aplicável, contribuição previdenciária sobre receita bruta (CPRB).

Ademais, no âmbito da apuração do IRPJ e da CSLL nos regimes do Lucro Presumido e do Lucro Arbitrado, o conceito de receita bruta é central, uma vez que são aplicados coeficientes de presunção previstos em lei sobre a receita bruta.

O tema da receita bruta para fins tributários ganhou importantes contornos com o julgamento do já citado Recurso Extraordinário n. 574.706, no qual foi fixada a tese, com repercussão geral: "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins". Assim, para fins de apuração das referidas contribuições, o ICMS deveria ser deduzido da receita bruta.

Como decorrência de tal julgamento, surgem as chamadas teses "filhotes", nas quais se busca aplicar o mesmo racional para outros tributos incidentes sobre a receita bruta.

Em virtude das limitações de tamanho deste artigo, não entraremos em maiores detalhes com relação a essas teses; no entanto, cumpre destacar que as normas que regulam a tributação do PIS e da Cofins se referem expressamente ao conceito de receita bruta do art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, sendo que esse dispositivo legal traz, em seu § 4º, a menção de que não integram a receita bruta os impostos não cumulativos, cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, e dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário, o que implica que não restam dúvidas de que o "IPI Faturado" não faz parte da base de cálculo de tais contribuições.

Com relação ao ICMS, o art. 13, § 2º, da Lei Complementar n. 87/1996 dispõe que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

No que tange ao Lucro Presumido, o art. 14, § 4º, da Lei n. 8.541/1992 contém o mesmo texto normativo do já destacado art. 12, § 4º, do Decreto-lei n. 1.598/1977, de forma que não há que se falar em inclusão do IPI Faturado e do ICMS-ST na base de cálculo nesse regime de apuração; no entanto, integram a receita bruta os montantes de ICMS (próprio), ISS, PIS e Cofins.

Ao se analisarem inclusive as instruções de preenchimento da antiga Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), era possível notar que a receita bruta a ser informada não continha os montantes de IPI e ICMS-ST, de modo que havia a seguinte instrução: "A pessoa jurídica não deve incluir o valor correspondente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) cobrado destacadamente do comprador ou contratante, uma vez que o

vendedor é mero depositário e este imposto não integra o preço de venda da mercadoria. Não incluir, também, o valor correspondente ao ICMS cobrado na condição de substituto".

2.6 Precedentes do CARF que tangenciam o tema

Cumpra mencionar alguns precedentes do CARF em que a contabilização do IPI foi enfrentada, sobretudo em função de discussões acerca da dedutibilidade dos gastos com IPI.

No Acórdão n. 101-78.094 (26.10.1988), a turma decidiu, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, entendendo pela indedutibilidade do IPI faturado registrado contabilmente no resultado do exercício para fins de IRPJ.

O contribuinte alega que o IPI não integra a receita bruta, nos termos da Instrução Normativa SRF n. 51/1978, de modo que, não sendo assim custo ou despesa, ele sequer se inclui no universo dos tributos em que se discute a dedutibilidade para fins de IRPJ.

Tendo em vista que o caso concreto envolvia o reconhecimento de IPI faturado extemporâneo, o relator entendeu que seria usual e normal a pessoa jurídica ser depositária do IPI faturado, o que não aconteceria na situação de IPI faturado extemporâneo, visto que essa assunção de ônus do IPI não conferiria ao dispêndio o caráter de despesa necessária, visto que se trata de tributo que não integra a receita bruta da empresa.

Houve declaração de voto em sentido oposto ao da maioria do conselheiro Ary Toribio, conselheiro indicado pela Fazenda e professor de Contabilidade da FEA/USP, no sentido das lições do **Manual de contabilidade societária** de que o IPI não reúne características que o submeteriam às normas de dedutibilidade de tributos como custo ou despesa operacional, representando, sim, redução do valor de faturamento para fins de apuração da receita líquida que irá compor a determinação do lucro real, conforme preceitua a Instrução Normativa SRF n. 51/1978.

Conclui o referido conselheiro e professor que a dedução do IPI na apuração do lucro líquido, além de constituir procedimento técnico adequado, também se encontra amparada pela legislação vigente, mesmo considerando sua ocorrência no exercício posterior ao do registro da receita bruta das vendas sobre a qual incidiu o imposto.

No Acórdão n. 1202-001.007 (10.07.2013), a turma negou provimento ao recurso de ofício, de forma unânime, entendendo que o IPI cobrado/destacado na nota fiscal, cuja incidência se encontra em discussão judicial, somente deixará de

ter a natureza de imposto, e se tornará definitivamente receita, quando houver sentença judicial com trânsito em julgado que decida pela sua não incidência.

As autoridades fiscais entendiam que a contabilização do IPI como dedução do faturamento bruto seria uma impropriedade nesse caso específico, visto que houve destaque do IPI em nota fiscal e cobrança de tais valores dos clientes, sendo que o Poder Judiciário havia exonerado o contribuinte de tal recolhimento.

O conselheiro relator se ampara nas razões de decidir do Acórdão da DRJ, no sentido de que o registro contábil do IPI faturado como dedução do faturamento bruto está adequado no momento da competência e de que o eventual êxito na discussão judicial sobre o não recolhimento do referido IPI somente fará com que no futuro haja o registro de uma receita em decorrência do estorno da obrigação relacionada ao IPI.

2.7 A instituição do IBS e da CBS e seus reflexos na contabilização das receitas

Como consequência da reforma tributária sobre o consumo decorrente da promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, foram instituídos o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados e Municípios, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, ambos com características de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

Nos termos dos arts. 156-A, § 1º, IX, e 195, § 17, da Constituição Federal, o IBS e a CBS não integram as suas próprias bases de cálculo, sendo calculados "por fora".

Em uma das primeiras manifestações acerca da contabilização dos referidos tributos, Amaury Rezende e Paulo Pêgas lecionam que o IBS e a CBS não serão tratados como "despesa" na DRE das empresas, uma vez que tais tributos pertenceriam, efetivamente, ao adquirente e não deveriam transitar pelo resultado do vendedor¹⁵.

Em complemento aos referidos autores, entendo que, embora na DRE a informação do desempenho da entidade se inicie a partir da receita líquida, permanece a necessidade de evidenciação dos tributos sobre receita nos termos do item 112A do CPC 47, quer seja para tributos cobrados "por fora" ou "por dentro", sobretudo, diante da parca informação sobre tal gênero de tributos nas demonstrações financeiras (com exceção da DVA, que se aplica a um número bastante pequeno de entidades).

15. REZENDE, Amaury; PÊGAS, Paulo Henrique. O registro contábil do novo IVA-dual (CBS + IBS) brasileiro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 6, n. 12, p. 99-126, 2024.

Tendo em vista que há disposição específica determinando que eles serão cobrados "por fora", é possível afirmar que a contabilização do IBS e da CBS deveria seguir a contabilização do IPI, uma vez que já se trata de imposto com essa característica, e suas lições devem ser levadas em consideração neste momento de transição.

Com relação especificamente à prática contábil que deve ser utilizada para fins de escrituração do IBS e da CBS, ou seja, a prática contábil mais detalhada ou a mais simples, entendemos que não há prejuízo na escolha entre qualquer uma dessas opções, uma vez que ambas são compatíveis com o nosso sistema tributário e com as normas contábeis brasileiras.

A falta de informações acerca de tributos sobre o consumo em uma demonstração do resultado do exercício é um fator que tem me levado a refletir sobre um mérito da prática de contabilização mais completa e detalhada.

Ainda que, em uma demonstração financeira publicada, seja indiferente a escolha da prática contábil, detalhada ou simples, visto que em ambas o resultado se inicia pela receita líquida e em ambas a conciliação em nota explicativa entre receita bruta e receita líquida não incluirá IBS e CBS (assim como não inclui o IPI atualmente), a contabilização mais detalhada surtirá efeitos tão somente no balancete analítico, que é quase um instrumento de Contabilidade Gerencial (cujo resultado ampara também a Contabilidade Financeira ou Societária), e, sendo assim, permite que a entidade possa conciliar os montantes totais das faturas também com o resultado do exercício, além de permitir o uso de métricas gerenciais que levem em consideração o efeito dos tributos sobre o consumo.

Por outro lado, a prática mais simples de contabilização do IBS e da CBS (sem trânsito pelo resultado) pode implicar uma noção de irrelevância (ou neutralidade) dos tributos sobre o consumo sobre o resultado da entidade, permitindo a inferência de que a tributação será a mesma independentemente dos atos de gestão dos administradores, o que também é uma tendência com algumas das principais características do IBS e da CBS, como cálculo "por fora", não cumulatividade plena e tributação no destino.

Por fim, surge também a dúvida se IBS e CBS estariam ou não abrangidos dentro do conceito de receita bruta, o que traria um impacto imediato, sobretudo, no cálculo do Lucro Presumido.

Conforme mencionado anteriormente, o texto legal dos arts. 12, § 4º, do Decreto-lei n. 1.598/1977 (com redação da Lei n. 12.973/2014) e 14, § 4º, da Lei n. 8.541/1992 já me parece suficiente para que não haja aumento da base de cálculo do Lucro Presumido ou Arbitrado, visto que IBS e CBS se enquadram

como tributos não cumulativos, cobrados destacadamente do comprador, e dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços é mero depositário.

Todavia, é indubitável que uma alteração legal incluindo expressamente IBS e CBS em tais dispositivos tornaria tal ponto ainda menos incontroverso, gerando maior segurança jurídica para contribuintes e Administração Tributária.

Outro ponto que merece atenção diz respeito ao período de transição no qual haverá incidência concomitante de IBS e CBS com o ICMS e o ISS, situação que ocorrerá até o ano de 2032.

A origem do impasse decorre de uma falha legislativa na tramitação da então PEC n. 45/2019, visto que originalmente havia uma previsão expressa de que IBS e CBS não integrariam a base de cálculo do ICMS; no entanto, quando da redação final que foi efetivamente promulgada, tal disposição normativa foi suprimida.

Tal lacuna pode possibilitar que os entes federativos queiram incluir IBS e CBS nas bases de cálculo do ICMS e do ISS, aumentando consequentemente as bases tributáveis sobre as quais arrecadarão seus recursos tributários, sendo que tais entes provavelmente se justificarão com base na premissa de que a não inclusão acarretará perda de arrecadação. Por mais que os cálculos governamentais possam vir até a embasar tal perda de arrecadação, é muito mais prudente que tal perda seja compensada por um aumento de alíquotas do que com a ampliação das bases de cálculo com valores que sequer fazem parte das receitas brutas das entidades.

3 CONTABILIZAÇÃO DO IBS E DA CBS SOB A PERSPECTIVA DAS CONTAS DE ATIVO

3.1 Evolução histórica da não cumulatividade nos tributos brasileiros

Alcides Jorge Costa aponta que a Lei n. 3.520/1958 transformou o antigo imposto de consumo em um imposto sobre o valor acrescido, permitindo que o industrial deduzisse do valor a pagar o montante do imposto incidente sobre as matérias-primas utilizadas na produção¹⁶.

Anos mais tarde, as regras da Lei n. 3.520/1958 e da Lei n. 2.974/1956 (que trazia uma não cumulatividade específica do imposto de consumo para os

16. COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 20.

importadores) foram consolidadas na Lei n. 4.502/1964. Com a Emenda Constitucional n. 18/1965, o imposto de consumo foi substituído pelo IPI, assim como foi instituído o ICM, ambos não cumulativos por determinação constitucional¹⁷.

Com a edição do Código Tributário Nacional, o art. 49 da referida norma reafirmou a não cumulatividade do IPI ao dispor que o seu montante devido resulta da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados. De igual forma, no que tange ao ICM, a sua não cumulatividade era reafirmada nos arts. 54 do CTN (revogado) e 3º do Decreto-lei n. 406/1968.

A Constituição de 1988 reitera a não cumulatividade do IPI e do agora ICMS, dispondo que será compensado o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores,

Com relação à contribuição ao PIS e à Cofins, a instituição da não cumulatividade foi possibilitada a partir da promulgação da Emenda Constitucional n. 42/2003, que inseriu o § 12 ao art. 195 da CF/1988.

Com fundamento no § 12 do art. 195 da CF/1988, o regime não cumulativo foi introduzido para o PIS pela Medida Provisória n. 66/2002, que foi convertida na Lei n. 10.637/2002. No tocante à Cofins, o regime não cumulativo foi introduzido pela Medida Provisória n. 135/2003, que foi convertida na Lei 10.833/2003, sendo que alguns contribuintes permaneceram obrigados ao regime cumulativo.

3.2 A instituição da não cumulatividade do IBS e da CBS

Ao instituir o IBS, de competência compartilhada entre Estados e Municípios, e a CBS, de competência federal, a Emenda Constitucional n. 132/2023 estabeleceu que ambos os tributos serão não cumulativos, compensando-se o tributo devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas na Constituição.

Nos termos do art. 60 da Lei Complementar n. 214/2025 (LC 214/2025), o sujeito passivo do IBS e da CBS, ao realizar operações com bens ou com serviços, inclusive exportações, e importações, deverá emitir documento fiscal eletrônico, sendo que tais informações contidas nesse documento possuem caráter declaratório e constituem confissão do valor devido de IBS e de CBS consignados no documento fiscal.

17. MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 129.

Dessa forma, o adquirente de bens e serviços que estiveram sujeitos ao IBS e à CBS receberá um documento fiscal eletrônico contendo o valor devido pelo fornecedor a título dos referidos tributos.

No tocante à apropriação dos créditos do IBS e da CBS, o art. 47 da LC 214/2025 dispõe que o contribuinte sujeito ao regime regular poderá apropriar créditos do IBS e da CBS quando ocorrer a extinção dos débitos relativos às operações em que seja adquirente, excetuadas exclusivamente aquelas consideradas de uso ou consumo pessoal e as demais hipóteses previstas na LC 214/2025.

Torna-se fundamental observar que a apropriação dos créditos depende da extinção dos débitos do IBS e da CBS do fornecimento.

Vale destacar que deverá ser feita uma apropriação segregada dos créditos de IBS e CBS, uma vez que não é permitida a compensação de créditos de IBS com débitos de CBS, ou de créditos de CBS com débitos de IBS.

O § 2º do art. 47 da LC 214/2025 reforça que os valores dos créditos do IBS e da CBS correspondem aos valores dos débitos, respectivamente, do IBS e da CBS que tenham sido destacados no documento fiscal de aquisição e extintos por qualquer das modalidades previstas no art. 27 da LC 214/2025; ou aos valores de crédito presumido, nas hipóteses previstas na LC 214/2025.

No que tange ao requisito da extinção dos débitos para apropriação dos créditos, o art. 48 da LC 214/2025 determina que ficará dispensado o requisito de extinção dos débitos para fins de apropriação dos créditos, exclusivamente, se não houver sido implementada nenhuma das seguintes modalidades de extinção: (i) recolhimento na liquidação financeira da operação (*split payment*), nos termos dos arts. 31 e 32 da LC 214/2025; ou (ii) recolhimento pelo adquirente, nos termos do art. 36 da LC 214/2025, de modo que podem existir situações em que o próprio contribuinte acaba por adimplir a obrigação do fornecedor, tal qual uma das hipóteses previstas do *split payment*.

Por fim, com relação à utilização dos créditos, conforme o art. 53 da LC 214/2025, os créditos do IBS e da CBS apropriados em cada período de apuração poderão ser utilizados, na seguinte ordem, mediante: (i) compensação com o saldo a recolher do IBS e da CBS vencido, não extinto e não inscrito em dívida ativa relativo a períodos de apuração anteriores, inclusive os acréscimos legais; (ii) compensação com os débitos do IBS e da CBS decorrentes de fatos geradores do mesmo período de apuração, observada a ordem cronológica de que trata o inciso I do parágrafo único do art. 27 da LC 214/2025; e (iii) compensação, respectivamente, com os débitos do IBS e da CBS decorrentes de fatos geradores de períodos de apuração subsequentes, observada a ordem cronológica de que trata o inciso I do parágrafo único do art. 27 da LC 214/2025.

3.3 Questões relacionadas à contabilização dos créditos de tributos não cumulativos

Conforme dispõe o Pronunciamento Contábil n. 16 ("Estoques") do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o custo de aquisição dos estoques não inclui os tributos recuperáveis.

Desse modo, a inclusão ou não do custo de um tributo no estoque dependerá da recuperabilidade ou não do tributo, fator este que dependerá de uma análise detalhada a ser feita por cada entidade. A título de exemplo, ainda que IPI e ICMS sejam tributos não cumulativos, eles somente serão efetivamente recuperáveis: (i) se a entidade adquirente for contribuinte dos referidos tributos; (ii) se o bem adquirido for passível de gerar créditos (ex.: no IPI somente geram créditos matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem); e (iii) se não ocorrer hipótese de anulação do crédito.

Assim, partindo-se da premissa de que IPI e ICMS serão recuperáveis em um caso concreto, os valores destacados na nota fiscal referente aos dois tributos serão contabilizados de forma segregada em contas contábeis de "IPI a Recuperar" e "ICMS a Recuperar", sendo o valor remanescente registrado como custo do estoque.

Vale notar que o registro dos tributos a recuperar seguia os valores destacados nas notas fiscais, conforme a sistemática do método de subtração variante "imposto sobre imposto", sendo que inexistia previsão de que o crédito do tributo não cumulativo somente poderia ser utilizado se comprovada a extinção do crédito tributário pelo fornecedor.

Ainda que não houvesse tal exigência legal, há diversos precedentes em que se discute o não reconhecimento de créditos de tributos não cumulativos em razão da falta de documentação fiscal adequada, tal qual acontece com o tema de créditos de ICMS indevidos em razão de notas fiscais inidôneas, que já foi objeto de centenas de acórdãos do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, órgão que completou 90 anos neste ano.

No âmbito do CARF, também há diversos casos em que houve a análise da documentação relativa aos créditos para validação destes. No Acórdão 3202-002.367 (12.02.2025), a turma entendeu que a utilização de notas fiscais frias não corresponde a negócio efetivamente realizado, portanto, aludidos documentos não podem ser utilizados para aproveitamento dos créditos de IPI. Já no Acórdão 3101-001.135 (24.05.2012), a turma votou pela glosa de créditos de PIS e Cofins em virtude de esquema fraudulento de aquisição de mercadorias sem a emissão de notas fiscais, ao passo que no Acórdão 3201-006.160 (30.11.2019), a

turma entendeu que devem ser glosados os créditos de PIS e Cofins relativos à aquisição não comprovada de insumos.

Aplicando-se o racional de tais precedentes e levando-se em conta que o § 1º do art. 47 da LC 214/2025 prevê que a apropriação dos créditos de IBS e CBS está condicionada à comprovação da operação por meio de documento fiscal eletrônico idôneo, segue sendo relevante tal comprovação documental dos créditos, e agora com um requisito adicional de extinção do crédito tributário de IBS e CBS do fornecedor.

Com o surgimento da possibilidade de creditamento de PIS e Cofins a partir das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 para os contribuintes que estejam no regime não cumulativo, surge uma nova modalidade de creditamento lastreada no método de subtração variante "base sobre base".

Desse modo, cabia ao contribuinte calcular, de acordo com as alíquotas do regime não cumulativo, o montante de seus créditos. Uma das primeiras manifestações acerca da contabilização de tais créditos partiu do Ibracon que, por meio da Interpretação Técnica n. 1/2004, estabeleceu que os créditos de PIS e Cofins não deveriam fazer parte do custo de aquisição dos estoques, uma vez que tais créditos representam direito a ser recuperado.

Anos depois, foi emitido o Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 3/2007, que determina que o valor dos créditos de PIS e Cofins não é registrado em contrapartida à receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido das referidas contribuições, tampouco configura hipótese de exclusão do lucro líquido, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. A referida norma dispõe ainda que os créditos de que trata o *caput* não poderão se constituir simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes.

Nos Acórdãos 3201-011.764, 3201-011.767 e 3201-011.768 (todos de 15.04.2024), a turma decidiu pela glosa dos créditos de PIS e Cofins sobre custos relativos às partes e peças de reposição e respectivos serviços de manutenção, que não foram ativados, mas contabilizados como despesa operacional, o que inviabilizaria o direito ao crédito nos termos do Ato Declaratório mencionado anteriormente.

Cumpre notar que a falta de segregação entre o IPI a recuperar e o custo do estoque já foi objeto de análise de acórdãos do CARF em casos nos quais o contribuinte registrou o montante do IPI como custo do estoque e decidiu, em momento posterior, ressarcir os montantes de saldo acumulado de tal tributo.

Nos Acórdãos 202-17.219, 202-17.220, 202-17.221 e 202-17.222 (todos de 28.07.2006), a turma decidiu por negar provimento ao recurso do contribuinte.

A inclusão do IPI pago na aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários no custo de aquisição dos produtos com eles industrializados foi considerada uma transferência do encargo financeiro ao terceiro adquirente dos produtos, acarretando procedimento diverso do estabelecido pelo princípio da não cumulatividade, e, por conseguinte, a impossibilidade de sua inclusão na apuração do ressarcimento previsto no art. 11 da Lei n. 9.779/1999.

Como se observa nos precedentes anteriores, a não segregação entre os tributos recuperáveis e o custo do estoque pode acarretar efeitos nefastos para o contribuinte, fazendo com que tal tributo seja considerado não recuperável.

Feitas as considerações gerais sobre os precedentes do CARF envolvendo impactos da contabilização de tributos não cumulativos, podemos aplicar as principais ideias na contabilização dos créditos de IBS e da CBS.

O principal ponto de dúvida diz respeito à questão de que os créditos de IBS e CBS somente poderão ser efetivamente compensados após a confirmação da extinção dos valores de IBS e CBS devidos no fornecimento, conforme preceitua o art. 47 da LC 214/2025, de forma que resta dúvida sobre como e qual é o momento em que devem ser registrados tais créditos.

As disposições do CPC 16 de que os tributos recuperáveis não integrarão os estoques (sem que haja menção expressa a um tributo específico) também serão aplicáveis aos créditos de IBS e CBS, de forma que o valor dos estoques deverá ter o seu custo líquido dos tributos recuperáveis. O racional da Interpretação Técnica n. 1/2004, do Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 3/2007 e dos precedentes do CARF também pode ser aplicável aos créditos de IBS e CBS no sentido de que não integrarão o custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes.

Diante de tal cenário, não me parece adequado que IBS e CBS integrem o custo de aquisição de insumos, devendo ser registrados como ativos da entidade, ainda que possa haver uma pendência com relação à extinção da obrigação tributária do fornecedor. Tal qual já aconteceu em alguns precedentes mencionados, há risco de eventuais problemas em um eventual registro contábil do custo do estoque com os tributos recuperáveis para uma posterior realocação para contas de IBS e CBS a Recuperar somente quando houver confirmação de tais créditos.

No que tange ao fato de que ainda há algum risco de não confirmação de tais créditos, é importante que seja observada a Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro (CPC 00), que dispõe que ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados, sendo que recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.

Os créditos de IBS e CBS decorrentes da aquisição de um bem ou serviço anteriormente tributado configuram um recurso econômico controlado pela entidade e resultante de uma aquisição passada, sendo que o potencial de produzir benefícios econômicos futuros deriva da possibilidade de utilização daqueles ativos para adimplir obrigações tributárias de IBS e CBS.

Ainda que não haja confirmação de extinção da obrigação tributária por parte do fornecedor no momento de aquisição do bem ou serviço, trata-se de ativo de provável realização. Vale notar que é gigantesco o contencioso tributário tanto de compensação de créditos tributários de tributos pagos a maior ou indevidamente quanto de uso de créditos de tributos não cumulativos, sendo que em ambos os casos as entidades têm registrado os seus ativos, e, no caso de não homologação ou glosa de créditos, prossegue a discussão administrativa ou judicial para confirmação ou não de tais valores.

Tais exemplos demonstram que não há certeza de que os benefícios econômicos futuros serão alcançados, o que pode ocorrer caso não haja confirmação da extinção do crédito tributário pelo fornecedor.

A segregação em contas específicas de IBS e CBS a Apropriar/Validar e de IBS e CBS a Compensar, de acordo com a existência ou não dessa confirmação do crédito, pode ser uma solução prática para evidenciar o grau em que se encontra a possibilidade de utilização de tais créditos. Inclusive, há diversos casos na legislação vigente em que créditos anteriormente registrados como ativo são anulados ou estornados, tais como nas hipóteses de anulação de créditos de IPI e de estorno de créditos de ICMS.

É importante mencionar que não há que se falar em ativo contingente, visto que este geralmente se origina de evento não planejado ou de outro não esperado que dá origem à possibilidade de entrada de benefícios econômicos para a entidade, tal qual acontece em demandas judiciais em que o desfecho seja incerto.

Na hipótese em que uma determinada adquirente comprou a prazo mercadorias para revenda por R\$ 128,00, sendo que havia discriminação de R\$ 10 de CBS e R\$ 18,00 de IBS, teríamos a seguinte contabilização dos créditos de IBS e CBS no momento de entrada das mercadorias em seu estoque:

Débito na conta "IBS a Apropriar/Validar" (Ativo) no valor de R\$ 18,00
Débito na conta "CBS a Apropriar/Validar" (Ativo) no valor de R\$ 10,00
Débito na conta "Estoques" (Ativo) no valor de R\$ 100,00
Crédito na conta "Fornecedores" (Passivo) no valor de R\$ 128,00

Em um momento posterior, quando houver a confirmação dos créditos por meio da extinção dos créditos tributários de IBS e CBS pelo fornecedor, teríamos a seguinte contabilização:

Débito na conta "IBS a Compensar" (Ativo) no valor de R\$ 18,00

Débito na conta "CBS a Compensar" (Ativo) no valor de R\$ 10,00

Crédito na conta "IBS a Apropriar/Validar" (Ativo) no valor de R\$ 18,00

Crédito na conta "CBS a Apropriar/Validar" (Ativo) no valor de R\$ 10,00

Tal reclassificação denota que os créditos de IBS e CBS já podem ser compensados com débitos de IBS e CBS.

Na hipótese em que não houver confirmação dos créditos por meio da extinção dos créditos tributários de IBS e CBS pelo fornecedor e o *split payment* for utilizado, o valor a ser pago aos fornecedores será segregado entre o montante que será efetivamente pago a eles (no caso, R\$ 100,00) e aquele que será pago aos entes governamentais (no caso, R\$ 10,00 para a União e R\$ 18,00 para o Comitê Gestor do IBS).

4 CONCLUSÕES

Com a Emenda Constitucional n. 132/2023, foram instituídos o IBS (de competência compartilhada entre Estados e Municípios) e a CBS (de competência federal), ambos calculados "por fora" e sob o regime da não cumulatividade plena.

A contabilização dos referidos tributos traz uma série de desafios aos preparadores das demonstrações financeiras; no entanto, não podemos nos esquecer de todas as experiências que já tivemos com outros tributos sobre o consumo, sobretudo, o IPI, que também possui a característica de ter o seu cálculo "por fora".

A tendência técnica é tratá-los como o IPI: não são despesa do vendedor, mas valores destacados que ele coleta e repassa, devendo, portanto, gerar passivos a recolher e funcionar como redutores da receita bruta (ou sequer integrá-la para fins fiscais), e não como custo operacional. As duas práticas contábeis vistas para o IPI (a mais detalhada, com contas como "Faturamento Bruto", e a mais simples, reconhecendo já a receita líquida e registrando IBS/CBS diretamente no passivo) são compatíveis com o arcabouço atual e, provavelmente, serão replicadas para IBS e CBS.

Há, porém, um ponto sensível, visto que durante o período de transição até 2032, IBS e CBS conviverão com ICMS e ISS. Uma falha de redação da Emenda Constitucional n. 132/2023, em que houve supressão de trecho que impediria que IBS e CBS integrassem a base de cálculo do ICMS e do ISS, poderá resultar em grandes controvérsias no futuro.

Com relação ao creditamento de IBS e CBS, a Lei Complementar n. 214/2025 detalha os mecanismos de apropriação dos créditos, prevendo que o contribuinte poderá registrá-los somente após a extinção dos débitos relativos às operações em que seja adquirente.

Essa condição vincula o direito ao crédito à quitação do imposto devido pelo fornecedor, reforçando a rastreabilidade fiscal por meio do documento eletrônico. Também ficou estabelecida a segregação entre créditos e débitos de IBS e CBS, vedando compensações cruzadas entre os dois tributos.

Diante do exposto, quer nos parecer que o custo dos ativos ou despesas deverá ser registrado líquido dos créditos de IBS e CBS (quando estes forem recuperáveis), sendo que a segregação em contas específicas (ou subcontas) de acordo com o grau de eficácia de utilização de tais créditos pode ser uma boa prática para evidenciação do momento de liquidez de tais créditos.

5 REFERÊNCIAS

- CARLON, Shirley; MCALPINE-MLADENOVIC, Rosina; PALM, Crisann; MITRIONE, Lorena; KIRK, Ngaire; WONG, Lily. **Financial Accounting: Reporting, Analysis and Decision Making**. 5. ed. Hoboken: Wiley, 2016.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- COSTA, Alcides Jorge. **ICM na Constituição e na lei complementar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- GELBCKE, Ernesto; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 12. ed. Barueri: Atlas, 2025.
- MOREIRA, André Mendes. **A não cumulatividade dos tributos**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.
- PÊGAS, Paulo. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2017.
- POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade tributária**. Barueri: Atlas, 2024.
- REIS, Luciano Gomes dos; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. **Manual de contabilização de tributos e contribuições sociais**. São Paulo: Atlas, 2012.
- REZENDE, Amaury; ALENCAR, Roberta; PEREIRA, Carlos Alberto. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2010.
- REZENDE, Amaury; PÊGAS, Paulo Henrique. O registro contábil do novo IVA-dual (CBS + IBS) brasileiro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 6, n. 12, p. 99-126, 2024.
- ROMEU, Alceu; MENDES, Celso; CARNEIRO, Paulo; PISCITELLI, Roberto. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 1985.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. **Revista de Administração de Empresas**, v. 27, n. 1, mar. 1987.