



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UnB  
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas - FACE  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - CCA  
Bacharelado em Ciências Contábeis

WALQUÍRIA COSTA DOS SANTOS

**CONCEITO DE RECEITA DO CPC 47:  
implicações para a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS**

Brasília  
2019

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
**Reitora da Universidade de Brasília**

Professor Doutor Sérgio Antônio Andrade de Freitas  
**Decano de Ensino de Graduação**

Professora Doutora Adalene Moreira Silva  
**Decana de Pós-graduação**

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira  
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas  
Públicas**

Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes  
**Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais**

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva  
**Coordenador do Programa Pós-graduação em Ciências Contábeis**

Professora Doutora Danielle Montenegro Salamone Nunes  
**Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno**

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade  
**Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno**

WALQUÍRIA COSTA DOS SANTOS

**CONCEITO DE RECEITA DO CPC 47:  
implicações para a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharelado em Ciências Contábeis.

**Orientadora:**

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Clésia Camilo Pereira

**Linha de Pesquisa:**

Impactos da Contabilidade na Sociedade

**Área de Concentração:**

Contabilidade Fiscal/Tributária

Brasília  
2019

SANTOS, Walquíria C.

Conceito de Receita do CPC 47, 2019. P.41.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Clésia Camilo Pereira

Trabalho de conclusão de curso (Monografia – Graduação) –  
Universidade de Brasília, 1º semestre letivo de 2019.

Bibliografia.

1.Receita; 2.Base de cálculo; 3.PIS e COFINS; 4.Acórdãos.

WALQUÍRIA COSTA DOS SANTOS

**CONCEITO DE RECEITA DO CPC 47:  
implicações para a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharela em Ciências Contábeis.

---

Prof. Dr.<sup>a</sup> Clésia Camilo Pereira  
Professora Orientadora  
Universidade de Brasília

---

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama  
Professor(a) Examinador(a)  
Universidade de Brasília

Brasília  
2019

## **AGRADECIMENTOS**

Ao dono da sabedoria, conhecimento e entendimento;

Aos meus pais, que doaram sua vida, ânimo e fé;

Em especial a ousadia de minha mãe;

A toda a minha família;

A minha orientadora, professora Dr<sup>a</sup>. Clésia, que nunca desistiu de me incentivar;

Ao professor Fernando Faria, que sugeriu o tema na disciplina Planejamento Tributário;

A minha amiga, Raíla;

Aos meus irmãos em Cristo;

Aos meus colegas de curso;

Ao corpo docente universitário;

meus profundos agradecimentos.

## RESUMO

No Brasil a tributação sobre o consumo ocorre de forma direta (por fora) e indireta (por dentro), o que acaba por interferir no valor final do produto ou serviço que chega ao consumidor, por conseguinte na receita ou faturamento. Dentre os tributos indiretos, tratar-se-á, para fins de delimitação de escopo, do PIS/Pasep e da COFINS, pois há no âmbito jurídico discussões e decisões quanto à base de cálculo destes, o total das receitas auferidas, isto porque há a figura do ICMS, outro tributo calculado por dentro e que na perspectiva tributária compõe a base de cálculo daquelas contribuições. Em razão da divergência do conceito de receita tomado pela ótica fiscal como base de cálculo de alguns tributos, surgem demandas judiciais. O objetivo desta pesquisa é levantar o ponto chave da divergência de entendimento a partir da revisão de literatura e das legislações pertinentes. Os objetivos específicos são a) verificar as demandas judiciais e o ponto de vista jurídico sobre o tema; e, b) entender o conceito de insumo para o creditamento do PIS e da COFINS no Lucro Real. A pesquisa apresenta abordagem qualitativa na modalidade bibliográfica. Foram analisados 5 acórdãos do STF com repercussão geral sobre a temática. Dos resultados constatou-se que o conceito contábil de receita é divergente do fiscal, que considera apenas a parte técnico legal, mesmo que fira a essência contábil do que concerne à resultado da empresa. Para a suprema corte o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, sobretudo porque tributos não devem integrar a base de cálculo de outros tributos. Quanto ao conceito de insumo, não foi possível abrir a discussão pela falta de suporte nos acórdãos analisados.

**Palavras-chave:** Receita. Base de cálculo. PIS e COFINS. Acórdãos.

## ABSTRACT

In Brazil, taxation on consumption occurs directly (outside) and indirect (inside), which ends up interfering in the final value of the product or service that reaches the consumer, therefore in the revenue or billing. Among the indirect taxes, PIS / Pasep and COFINS will be considered for the purpose of delimiting the scope, since there are discussions and decisions regarding the basis of calculation of these, the total revenues earned, because there are the figure of the ICMS, another tax calculated from within and that in the tax perspective composes the basis of calculation of those contributions. Due to the divergence of the concept of revenue taken by fiscal optics as the basis for calculating some taxes, lawsuits are filed. The objective of this research is to raise the key point of the divergence of understanding from the literature review and relevant legislation. The specific objectives are a) to verify the legal demands and the legal point of view on the subject; and, b) to understand the concept of input for the credit of PIS and COFINS in the Real Profit. The research presents a qualitative approach in the bibliographic modality. Five STF judgments were analyzed with general repercussions on the subject. From the results it was verified that the accounting concept of revenue is divergent from the public prosecutor, who considers only the legal technical part, even if it violates the accounting essence of what concerns the company's results. For the supreme court, ICMS does not make up the basis of calculation of PIS and COFINS, mainly because taxes should not be included in the calculation base of other taxes. As to the concept of input, it was not possible to open the discussion for lack of support in the judgments analyzed.

**Keywords:** Revenue. Calculation Base. PIS and COFINS. Judgments.



## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	REVISÃO DA LITERATURA.....	12
2.1	O Conceito de Receita.....	12
2.1.1	<i>O CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente</i> .....	14
2.1.2	<i>O Conceito de Receita na Perspectiva Fiscal – PIS e COFINS</i> .....	17
3	METODOLOGIA.....	25
3.1	Delimitação Amostral.....	25
3.2	Coleta de Dados.....	27
3.3	Amostra.....	28
3.4	<i>Sistemas Normativos</i> .....	29
3.5	Propriedades Analisadas.....	29
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	31
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	40
	REFERÊNCIAS.....	41

## 1 INTRODUÇÃO

A apuração de resultado positivo é o motor que rege as atividades empresariais, para tanto, para compreender como alcançar esse tão almejado resultado, faz-se necessário resgatar o processo que o precede, a saber, a composição do preço de venda de mercadorias e/ou prestação de serviços (GARRISON, *et al*, 2013).

Embora sem entrar no mérito de métodos de custeio, de modo genérico decompõe-se o preço de venda como Margem Líquida e Custos/Despesas Totais, sendo a Margem Líquida a representação do resultado. Conceito aparentemente simples, contudo, na prática, complexo, pois bem sabemos da dinâmica inerente ao mercado traduzida em oferta e demanda e, por conseguinte, competitividade (GARRISON, *et al*, 2013).

Assim sendo, a contabilidade gerencial propõe-se a analisar e tratar a formação desse preço justamente para potencializar e alcançar resultados favoráveis à continuidade das organizações.

Nesse contexto, cabe destacar que no Brasil, conforme o Código Tributário Nacional – CTN, a tributação sobre o consumo ocorre de forma direta (por fora) e indireta (por dentro), logo, as empresas devem lidar com essa nuance que acaba por interferir no valor final do produto ou serviço que chega ao consumidor, por conseguinte na receita ou faturamento. Inclusive “o único imposto que é cobrado POR FORA e acrescido efetivamente ao preço é o IPI. Por dentro, deduzindo a receita bruta, temos os seguintes tributos: ICMS, ISS, PIS, COFINS e INSS (sobre faturamento)” (PÊGAS, 2017, p. 159).

Segundo o CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, “a receita surge no curso das atividades usuais da entidade e é designada por uma variedade de nomes”, ela também abrange os ganhos, uma vez que representam aumento nos benefícios econômicos. Em suma, o conceito trazido reflete o impacto causado pela receita no ativo ou passivo, fruto do aumento do Patrimônio Líquido, desde que não relacionado “com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011; NIYAMA E TIBÚRCIO SILVA, 2013, p. 210).

Cabe destacar que o CPC que tratava especificamente sobre Receita até 2017 era o 30 - Receitas, contudo, a partir de 2018 o vigente é o CPC 47 – Receita de Contrato com Clientes. Criado pela união do FASB (órgão emissor das normas no US GAAP) e IASB (órgão emissor das IFRS) por meio da IFRS 15 e aderido pelo Brasil como parte da convergência às

normas internacionais, o referido pronunciamento busca unificar o entendimento sobre o tema, bem como sua abrangência (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2016).

Dentre os tributos indiretos tratar-se-á, para fins de delimitação de escopo, da contribuição ao PIS/Pasep - Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e da COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, pois há no âmbito jurídico discussões e decisões quanto à base de cálculo destas, uma vez que as Leis Federais 10.637/02 e 10.833/03, que respectivamente dispõem sobre a cobrança delas, conferem incidência não cumulativa destes tributos sobre “o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, ou seja, sobre o faturamento, contudo há também a figura de outro tributo que se relaciona com o valor do produto, a saber, o ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, Lei Complementar 87/96 (BRASIL, 1996; 2002; 2003).

Gelbcke, *et al*, (2018, p. 538) assinala que “a legislação fiscal seguiu a mesma orientação da Lei das Sociedades por Ações”, ao considerar o conceito de receita pelo valor bruto, nele incluso o valor de outros tributos, como base de cálculo dos tributos, exceto no que diz respeito à cobrança de impostos não cumulativos cobrados destacadamente em nota. “Com isso, criou-se a seguinte situação: para fins de Imposto de Renda, o ICMS faz parte das Receitas Brutas, mas o IPI não! Pela Lei das Sociedades por Ações, ambos fazem”.

São apresentadas algumas formas para conciliar o problema como o uso dos termos Faturamento e Receita Bruta antes da apuração da Receita Líquida ou mesmo Notas Explicativas, pois o conceito fiscal de Receita Bruta não inclui o IPI, imposto por fora, já o contábil, sim. Indaga-se sobre a uniformidade e comparabilidade das apresentações e ainda conclui-se que “o tributo não deve estar incluído no conceito de receita bruta”, pois “não pertence à entidade e não aumenta, de fato, seu patrimônio líquido”. Acrescenta-se que de fato este é o conceito já adotado no Brasil desde 2010 e inquire-se a aplicação para os demais tributos sobre a venda invocando-se o fundamento da essência sobre a forma e a coerência com as normas internacionais (GELBCKE, *et al*, 2018).

Não obstante, entende-se que a expansão desse conceito, excluindo-se ICMS, PIS, COFINS, ISS etc. da receita bruta implica em mudanças significativas de controle que devem ser analisadas.

Em virtude do contexto apresentado verifica-se que há divergência no entendimento do conceito de receita para base de cálculo da contribuição ao PIS e a COFINS. Nessa linha, o

objetivo desta pesquisa é levantar o ponto chave da divergência de entendimento em relação ao conceito de receita tomado pela ótica fiscal e do normativo contábil CPC 47 a partir da revisão de literatura e das legislações pertinentes. Os objetivos específicos são a) verificar as demandas judiciais e o ponto de vista jurídico sobre o tema; e, b) entender o conceito de insumo para o creditamento do PIS e da Cofins no Lucro Real.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Conforme exposto inicialmente, há entendimentos diferentes quanto ao conceito de Receita tomado para base de cálculo de tributos, por isso, propõe-se apreciá-los neste capítulo. Destarte, inicia-se pela abordagem da teoria contábil, depois a do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, que é o norteador da estrutura conceitual contábil, normativa, regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, para então partir-se para a perspectiva fiscal.

### 2.1 O Conceito de Receita

“É complexa a apreciação deste assunto, pois as definições de receita têm-se fixado, via de regra, mais nos aspectos de quando reconhecer a receita e em que montante do que na caracterização de sua natureza” (IUDÍCIBUS, 2015, p. 148).

Hendriksen e Breda (2009, pp. 224-225) também mencionam a dificuldade em se “definir receita como elemento contábil”. Resgatando a importância da mesma como “flúido vital da empresa”, como precedente ao lucro, e este como razão de existir da empresa, os autores discutem alguns conceitos de receita como “produto da empresa”, “fluxo de saída” e “conceito de entrada”, pois acreditam que “a determinação da natureza exata das receitas deve preceder questões a respeito de como medi-las e quando reconhecê-las”.

Hendriksen e Breda (2009, p. 224) resgatam ainda o conceito de produto da empresa de Paton e Littlerfield, no qual a Receita seria fruto da “criação de bens e serviços por uma empresa durante um período”, assim como o lucro. Até porque para os autores, “em seu nível mais fundamental, receita é um aumento de lucro”.

Em acréscimo ao conceito de Receita como produto/criação, os autores apresentam a ideia de fluxo de saída, cuja afirma que “o produto deve deixar a empresa antes de poder ser chamado de receita”. Não obstante, eles criticam a inadequação do conceito, pois este bloqueia a possibilidade do reconhecimento antes da transferência de bens e ou serviços (HENDRIKSEN e BREDA, 2009, p. 224).

Quanto ao conceito de entrada, o foco para o reconhecimento da Receita seria a entrada ou aumento de ativos e/ou liquidação de passivos decorrentes das vendas ou prestações de serviços ou outras atividades operacionais da empresa. Contudo, os autores

apontam críticas relacionadas à confusão da magnitude e do “momento de ocorrência da receita com o próprio processo de receita”. Além disso, Hendriksen e Breda (2009, p. 224-225), explanam que a fim de se evitar críticas a este conceito, “a receita às vezes é definida em termos de seu efeito sobre o patrimônio dos acionistas, o que na visão deles não representa impacto de compreensão, uma vez que apenas traduz o efeito à escrituração de partidas dobradas. Assim, para eles o conceito mais apropriado seria o de receita como produto.

Nessa linha, Niyama e Silva (2013, p. 210), corroboram com o tema afirmando que a definição de Receita subordina-se aos demais elementos contábeis, ou seja, para entendê-la é necessário compreender o Patrimônio Líquido, o Ativo e o Passivo, o que “tende a tornar a definição circular”. “Assim, algumas definições usualmente encontradas de receita referem-se a seu efeito sobre o patrimônio ou ativo líquido, e outras fazem referências expressas à entrega de bens e serviços ao cliente” (IUDÍCIBUS, 2015, p. 148).

De maneira ainda mais conceitual Christensen e Demski (2008) tratam sobre regras de reconhecimento contábil relacionando o reconhecimento da empresa com a definição da estrutura de informação contábil da mesma. No cerne da discussão, eles afirmam que trata-se de uma questão de escolha da empresa a seleção entre as regras de reconhecimento, uma vez que a regra que a empresa adota geralmente é pautada na partição, ou seja, é altamente contextual, logo, diferentes usos ou aplicações impõem classificações diferentes de fontes de informação, assim, ao rever a história pode-se identificar situações que se configuram como mais adequada para determinado tipo de regra. Assim sendo, diferentes usos impõem diferentes classificações de fontes de informação.

Não obstante, Christensen e Demski *apud* Vatter (1947) no que tange ao papel dos ativos como personificações de satisfações futuras, ou seja, como algo com propósito, potencial. Ainda na perspectiva do referido autor, apontam a Receita como uma transação de maximização de ativos, na qual novos ativos estão livres de restrições patrimoniais.

Iudícibus (2015, p. 149), após fomentar a discussão de Receita como entrada a defende destacando o seu lado didático, introdutório e elementar. “É uma definição mista e abrangente; revela o aspecto do acréscimo do ativo e as principais operações que podem dar origem à receita”.

A fim de elucidar a definição, o referido autor afirma:

“Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da

diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita” (IUDÍCIBUS, 2015, p. 152).

Dessa forma, Iudícibus (2015) se propõe a caracterizar as dimensões básicas da receita, quais sejam, segundo o autor: 1) a Receita está ligada a produção de bens e serviços; 2) O valor final da Receita deverá ser validado pelo mercado; 3) Ela está vinculada a determinado período de tempo; 4) Embora se reconheça que o esforço para produzir receita provoca, direta ou indiretamente, despesas (diminuição do ativo e do patrimônio líquido), não subordina, no tempo, o reconhecimento da receita ao lançamento da despesa. Esta última condição poderia ser silenciada, numa definição mais concisa, bem como a do item 3.

Hendriksen e Breda (2009), assim como Niyama e Silva (2013), por sua vez acrescentam que as regras gerais de reconhecimento exigem que o elemento definido seja mensurável, relevante e confiável, conforme os primeiros autores, e de base confiável e com grau suficiente de certeza, conforme estes últimos.

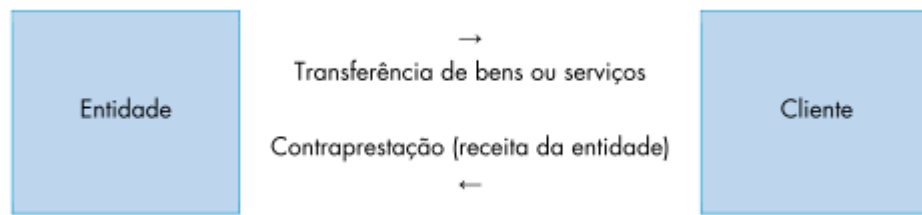
Na ótica normativa brasileira, a respeito do tema, a Resolução CFC nº. 1.055 (2005) que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, em seu Art. 3º afirma que o mesmo tem como objetivo estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos Contábeis, bem como divulgar informações dessa natureza, a fim de “permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção”, bem como a convergência aos padrões internacionais.

### **2.1.1 O CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente**

Criado pela união do FASB (órgão emissor das normas nos US GAAP) e IASB (órgão emissor das IFRS) por meio da IFRS 15 e aderido pelo Brasil como parte da convergência às normas internacionais, o CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente busca unificar o entendimento basilar sobre a Receita, bem como sua abrangência, por meio de princípios e normas abrangentes (GELBCKE, *et al*, 2018, p. 537).

Assim sendo, o conceito central de Receita apresentado pelo referido pronunciamento se caracteriza pela finalidade da receita, qual seja, “descrever a transferência de bens ou serviços no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2016).

### Ilustração 1 - Conceito de Receita, CPC 47



Fonte: Tavares (2018, p. 1).

No Apêndice A do referido CPC há o resgate do conceito de Receita trazido pelo CPC 00, que também a caracteriza a partir dos seus efeitos no patrimônio, qual seja, “aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2016).

Gelbcke, *et al*, (2018), menciona que até 2014 vários pronunciamentos do CPC regulavam a identificação, o reconhecimento, a mensuração e a divulgação da Receita. Contudo, a partir de primeiro de janeiro de 2018 muitos foram substituídos pelo supracitado conforme demonstrativo:

Tabela 1 – Normas substituídas pelo CPC 47/IFRS 15

Norma nas IFRS	Título	Norma correlata CPC
IAS 11	Contratos de construção	CPC 17
IAS 18	Receitas	CPC 30
IFRIC 13	Programa de fidelidade	CPC 30 – Interpretação A
IFRIC 15	Contratos de construção do setor imobiliário	ICPC 02
IFRIC 18	Recebimento em transferência de ativos de clientes	ICPC 11
SIC-31	Transação de Permuta Envolvendo Serviços de Publicidade	CPC 30 – Interpretação B

Fonte: Gelbcke, *et al* (2018, p 537).

No CPC 47 há uma preocupação da quanto ao seu alcance, reconhecimento, mensuração e divulgação da Receita. Para tanto, destinam-se vários parágrafos para definição do que seja Contrato com Cliente, sua aplicação, bem como outros elementos que permeiam o reconhecimento da Receita. Em suma, pode-se destacar que o contrato com o cliente pode ser tácito, escrito ou de acordo com as práticas aceitas no mercado; o contrato pode ser individual



ou não, desde que na coletividade a forma de mensuração não distorça a informação e represente adequadamente a negociação. Além disso, são elencados requisitos para convicção do que seja contrato e o momento de seu reconhecimento (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2016).

Com base no referido CPC, um contrato só existe quando há obrigações aprovadas e exigíveis das partes, além da não possibilidade de “quebra”, que caso exista, exija uma multa de contraprestação. Assim, o pronunciamento enfatiza sobre a obrigação de cada parte: a da entidade de fornecer um bem ou serviço a terceiros, ou seja, a “obrigação de *performance*”, e a obrigação de pagar pela detenção do controle do que lhe foi fornecido (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2016).

Em sua leitura ao CPC 47, Gelbcke, *et al* (2018, p. 538), expõe que “o reconhecimento de receitas é a expressão da extinção de uma obrigação, quer seja de uma só vez ou ao longo do tempo, daquela entidade fornecedora de bens e/ou serviços ao seu cliente”.

Quanto à mensuração da Receita, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2016) delinea que, de modo geral, com a satisfação da obrigação de *performance*, que nada mais é do que a obrigação de entregar um produto ou serviço, deve-se reconhecer a receita pelo valor do preço da transação. Para tanto, para a determinação do preço, os termos do contrato bem como as práticas de mercado devem ser considerados. Assim, o preço da transação corresponde ao valor que a entidade espera ter direito como retorno da contraprestação efetuada, exceto quantias pertencentes a terceiros, como tributos sobre vendas.

O CPC 47 apresenta alguns métodos considerados adequados para a estimação do preço de venda, dentre os quais se encontra o da abordagem de avaliação de mercado ajustada, qual seja, a “entidade pode avaliar o mercado no qual vende bens ou serviços e estimar o preço que o cliente nesse mercado estaria disposto a pagar por esses bens ou serviços”. A consulta dos preços dos concorrentes também está contemplada nesta abordagem (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2016).

Genericamente, como detalhou o presidente do CFC em entrevista a Giroto, o cerne fundamental do CPC 47 está delineado no pronunciamento em cinco etapas (GIROTO, 2018; COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2016):

- 1) Análise do contrato;
- 2) Identificação das obrigações de *performance*;
- 3) Determinação do preço de acordo com cada obrigação individual;
- 4) Alocação do preço à cada obrigação; e
- 5) Reconhecimento da receita a partir da satisfação da obrigação.

Destaque-se que uma peculiaridade brasileira, que não existe nas normas internacionais, contida no já revogado CPC 30 – Receitas e que permanece no CPC 47, é a obrigação de existência das contas de “Faturamento”, “Receita Bruta Tributável” e assemelhadas, ainda que a DRE – Demonstração do Resultado do Exercício se inicie a partir da Receita Líquida, pois essa distinção por rubrica faz-se necessária para fins fiscais e de controle de divulgação conforme o pronunciamento em questão e o fiscal (GELBCKE, *et al*, 2018, p. 538; COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2016, item 112A).

O CPC 47, bem como sua correspondente, “a NBC TG 47 foi regulamentada, do ponto de vista fiscal, pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n.º 1.771/2017” (GIROTTI, 2018, p. 5).

### **2.1.2 O Conceito de Receita na Perspectiva Fiscal – PIS e COFINS**

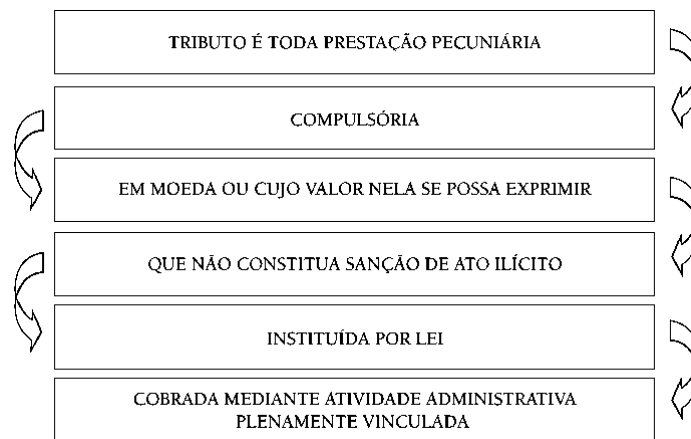
Enquanto a Contabilidade se utiliza de estimativas e julgamentos embora refinados, subjetivos para apuração de seu resultado e reconhecimento de ativos e passivos, o Fisco “precisa de objetividade para encontrar a base de cálculo sobre a qual serão aplicadas alíquotas para se chegar ao montante dos tributos (imposto ou contribuição) que serão devidos pela empresa” (PÊGAS, 2017, p. 72).

Nessa linha, os normativos legais tributários delimitam e definem o que se enquadra e o que não se enquadra, embora nem sempre de forma taxativa, no que é receita na perspectiva tributária. Assim sendo, “nem tudo o que contabilmente é considerado receita, por exemplo, pode sê-lo para fins de tributação” (PAULSEN, 2018, p. 42). Razão pela qual surgem debates, neles inclusos os jurídicos acerca da aplicabilidade e limites da norma.

Para discorrer sobre o conceito de Receita na perspectiva fiscal no que se refere à base de cálculo do PIS e da COFINS, é necessário tratar sobre estes tributos, bem como o regime de tributação brasileiro.

Segundo Borba (2019, p. 7), a partir do conceito de tributo é fácil distinguir os tributos como receita derivada do Estado, das demais receitas estatais. Isto porque se trata de uma obrigação financeira de natureza pecuniária e compulsória, que deve ser paga em valor monetário direto, que não pode ser confundida com punição de ato ilícito. Ademais, somente a lei pode instituir ou alterar tributos, e ainda o valor representativo da dívida tributária deve ser cobrado na forma da lei por autoridade administrativa competente.

Ilustração 2 - Conceito de Tributo, CTN, Lei n°. 5.172, Art. 3º.



Fonte: Borba, 2019, p. 7.

Segundo Borba (2019, p. 7), a partir desse conceito é fácil distinguir os tributos, como receita derivada do Estado, das demais receitas estatais. Isto porque se trata de uma obrigação financeira de natureza pecuniária e compulsória, que deve ser paga em valor monetário direto, que não pode ser confundida com punição de ato ilícito. Ademais, somente a lei pode instituir ou alterar tributos, e ainda o valor representativo da dívida tributária deve ser cobrado na forma da lei por autoridade administrativa competente.

Embora a Constituição Federal e o CTN nos artigos 145 e 5º, respectivamente, arroleem como tributos somente os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, nos artigos 148 e 149 da referida carta magna há a menção dos empréstimos compulsórios e das contribuições sociais “incluindo-os, pois, no sistema tributário e sujeitando-os às regras de tributação”. Apesar de discussões doutrinárias acerca da consideração destes últimos como tributos ou não, o Supremo Tribunal Federal – STF já pacificou o entendimento sobre a questão, validando as espécies tributárias como cinco, uma vez que abrangeu os supracitados empréstimos e contribuições no rol de tributos (BORBA, 2019, p.8).

Dessa forma, “são cinco as espécies tributárias estabelecidas pela Constituição: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e a contribuição especial” (PAULSEN, 2018, p. 52). Ressalte-se que para cada espécie há um fato gerador cujo determina a natureza jurídica do tributo, sendo em suma, no caso da obrigação principal, que é a de pagar o tributo, a “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”; ele “faz nascer a obrigação tributária” (Art. 154, I, CF 88; Art. 4º e 114 do CTN; BORBA, 2019, p. 287).

De acordo com o Art. 16 do CTN, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Com base no exposto, Caliendo (2017, p. 269) afirma que o Art. 167 da Constituição Federal de 1988 resguarda a não vinculação dos impostos a uma contraprestação específica, uma vez que “servem para financiar atividades gerais do Estado”.

O Artigo 77 do CTN, por sua vez, traz que as Taxas “têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”. Assim sendo, Caliendo (2017, p. 271) corrobora afirmando que trata-se “de remuneração pelo uso de uma atividade diretamente direcionada ao contribuinte, específica e divisível”. Ademais, cabe destacar que tanto o CTN como a CF/88 nos Artigos 145, § 2º e 77, respectivamente, expõem que as taxas não podem ter base de cálculo ou base de cálculo próprios de impostos.

Sobre Contribuição de Melhoria, Caliendo (2017, p. 292) aborda, conforme a Constituição Federal vigente, Art. 145,III e Art. 81 do CTN, que trata-se de contribuição decorrente de obra pública, qual seja, aquela que é cobrada aos proprietários de imóveis no entorno em decorrência de obra pública que provoca a valorização da propriedade imobiliária.

No que concerne a espécie Empréstimo Compulsório, Caliendo (2017, p. 307) caracteriza-o como um instrumento financeiro representativo do pouco poder de crédito de um Estado. A Constituição Federal de 1988, por sua vez, delimita a instituição do mesmo aos seguintes casos excepcionais, conforme o Art. 148 e seus incisos:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Quanto às Contribuições Especiais, Artigos 149 e 149-A da CF/88, assim designadas para representar as subespécies definidas em razão de suas finalidades, quais sejam, a) sociais; b) de intervenção no domínio econômico; c) do interesse de categorias profissionais ou econômicas; e, d) de iluminação pública; caracterizam-se por serem voltadas a finalidades específicas, conforme os artigos supracitados, referentes a determinados grupos de

contribuintes. Não se tratam de ações específicas, divisíveis ou mesmo direta (PAULSEN, 2018, p. 60, 61 e 64).

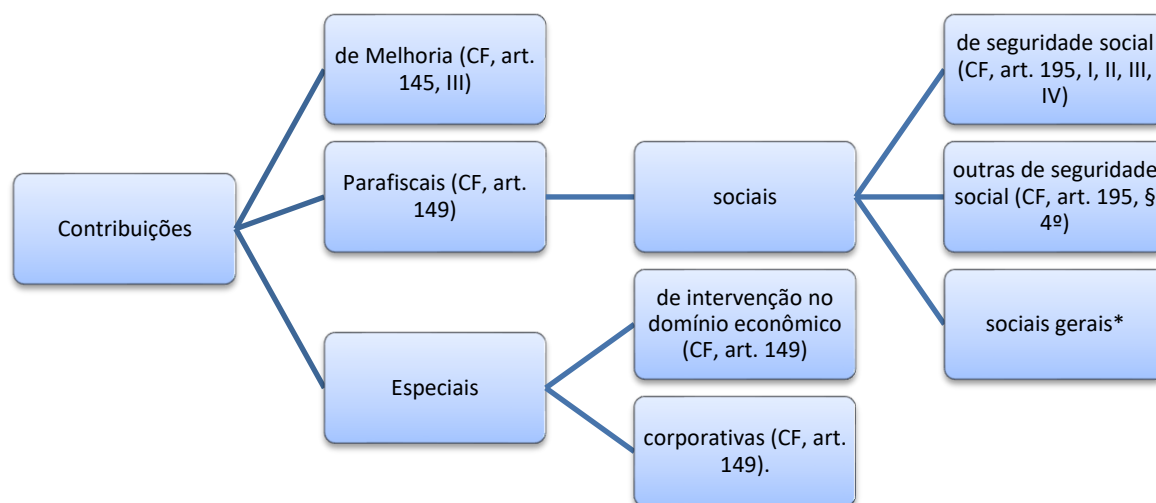
Ressalte-se que conforme o texto constitucional, a União possui competência exclusiva na instituição destas três primeiras subespécies de Contribuições Especiais. (BRASIL, 1988).

Caliendo (2017, p. 328) classifica as Contribuições Especiais como Contribuições Sociais definindo as demais como espécies de Contribuições Sociais. Ele corrobora quanto à discussão de referibilidade ou retributividade, segundo a qual a contribuição “deve ser dirigida a beneficiar determinado grupo social ou econômico”, ratificando a finalidade de sua instituição, “de tal modo que não podem ser chamados para contribuir indivíduos que não possuam nenhuma relação com o pagamento do tributo”. Ressalte-se que não é preciso que o contribuinte se beneficie diretamente da aplicação do recurso, mas apenas faça parte de determinado grupo ao qual exista a possibilidade de disponibilização de benefício.

O fato gerador das Contribuições Especiais pode ser o mesmo de um imposto, pois não há limitação ou impedimento para tal feito, exceto quanto à base de cálculo das contribuições previdenciárias, bem delimitada no texto constitucional (CALIENDO, 2017, pp. 327-328).

Embasado no Recurso Extraordinário - RE 138.284-8/CE do Supremo Tribunal Federal – STF, Sabbag (2017, p.67) sintetiza a classificação das contribuições proposta pelo tribunal conforme segue. Cabe destacar que segundo o referido autor o enquadramento preciso das contribuições na parafiscalidade é difícil uma vez que restringe a contribuição a entidades paraestatais.

Ilustração 2 – Classificação das Contribuições



Fonte: Sabbag, 2017, p.71 e RE 138.284-8/CE de 01.07.1992, Adaptado em fluxograma pela autora.

\*(o FGTS, o salário-educação, CF art. 212, § 5.º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240)

Adentrando ao estudo das Contribuições Sociais previstas no art. 149 da CF estas são consideradas mais relevantes que as demais, pela importância acadêmica e pelo volume de arrecadação delas (SABBAG, 2017, p.71). Dentre estas, as contribuições de seguridade social caracterizam-se pelo múltiplo financiamento advindo de toda sociedade e do Estado, de forma direta e indireta conforme o Art. 195, CF/88 e o Art. 10 Lei 8212/91 (BRASIL, 1988; 1991).

Os incisos do Art. 195 da CF/88 arrolam as fontes de financiamento da seguridade social em contribuições sociais:

I - do empregador e da empresa incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior.

Cabe destacar que o supracitado Art. 149, § 2º, III, alínea a, da atual carta magna brasileira, define que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico recaiam sobre “o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro” (BRASIL, 1988).

Assim sendo, a contribuição ao PIS/PASEP e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) estão contempladas entre as contribuições para a seguridade social incidentes sobre a empresa ou empregador (SABBAG, 2017, p.73). Gelbcke, *et al*,

(2018, p. 557) expõe que embora normatizadas por institutos diferentes, as contribuições supracitadas o âmbito da não cumulatividade possuem parâmetro similar.

Pêgas (2017, p. 223) considera complexa a legislação das duas contribuições. Segundo ele, “o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) são contribuições criadas em 1970, com objetivo de integrar os trabalhadores na vida e no desenvolvimento das empresas”, já a COFINS foi instituída a partir do advento da Constituição Federal de 1988, por meio do Art. 195. As Leis Federais 10.637/02 e 10.833/03, que respectivamente dispõem sobre a cobrança não cumulativa destes, conferem incidência destes tributos sobre “o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Na sua origem, o regime jurídico do PIS e da COFINS “é de incidência cumulativa”, o que pressupunha que a base de cálculo destes tributos recaia sobre o total do faturamento da pessoa jurídica, sem ao menos se desconsiderar o “valor dos tributos incidentes nas etapas anteriores”. A cobrança não cumulativa passou a ocorrer após o advento dos dispositivos legais mencionados no parágrafo anterior. Inclusive, baseando-se na exposição de motivos precedente à conversão da Medida Provisória na Lei 10.637 (2002), as autoras acreditam que o intuito do governo com a criação desse regime, “seria iniciar uma transição destas contribuições para um regime de incidência sobre o valor agregado e não mais somente sobre a receita, conforme a sistemática original” (CANADO E LUKIC, 2018, p. 192).

Segundo Pêgas (2017, p. 224), as principais mudanças que para o regime não cumulativo foram as alíquotas do PIS/PASEP que passou de 0,65% para 1,65% e da COFINS de 3% para 7,6%, além da possibilidade de utilização dos créditos de entrada com as alíquotas majoradas. “Assim como acontece com o PIS/PASEP, a COFINS tem cobrança diferenciada em alguns setores da atividade econômica, como instituições financeiras, seguradoras, operadoras de plano de saúde, petróleo, bebidas, dentre outros” (PÊGAS, 2017, p. 226).

As regras de tributação do PIS e da COFINS para empresas do Lucro Real são inicialmente a totalidade das receitas auferidas no mês pela empresa, assim como no regime cumulativo. Acrescente-se que há algumas receitas não tributadas conforme as Leis 10.637/02 e 10.833/03, sintetizadas por Pêgas (2017, p. 229) como seguem. Ademais nem todas as empresas que são tributadas pelo Lucro Real podem utilizar o regime não cumulativo tendo em vista as limitações legislativas.

Tabela 2 - Base de cálculo do PIS e da COFINS na Não-Cumulatividade

	<b>(-) Exclusões da Receita Bruta</b>
	receita com vendas de mercadorias para o exterior, com o recebimento em moeda conversível ou não;
	renda de prestação de serviços ao exterior, cujo valor recebido represente entrada de divisas;
	receita de vendas para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, tendo esta empresa que comprovar o embarque das mercadorias para o exterior no prazo máximo de 180 dias;
	receitas com revenda de produtos com tributação monofásica, como gasolina, óleo diesel, perfumes, cosméticos, cervejas, refrigerantes, pneus e outros; e
	receita com vendas de produtos com alíquota zero.
<b>(+) Adições de Outras Receitas</b> (Devem ser incluídas por falta de previsão legal para exclusão)	<b>(-) Exclusões de Outras Receitas</b>
receita de aluguel (Quando a empresa alugar algum ativo como complemento de atividade operacional, deverá incluir esta receita nas bases de PIS e COFINS);	recuperação de créditos já baixados como perda (registrados inicialmente em conta de receita e lançado em despesa posteriormente, quando considerado incobrável), até o valor desta;
ganho em compra vantajosa (quando a empresa adquirir participação em empresa controlada ou coligada por um valor mais baixo que o registrado no patrimônio líquido da empresa avaliado a valor justo);	reversões de provisões operacionais, como, por exemplo, as reversões de provisões para perdas em processos cíveis, trabalhistas, fiscais, dentre outras;
multas cobradas (não se caracteriza como receita financeira, por representar punição);	resultado positivo da avaliação de investimentos em controladas e coligadas pelo método de equivalência patrimonial obtido no país;
	receitas com lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição;
	resultado positivo referente a avaliação de ativos a valor justo;
	receita com subvenção de investimentos;
	algumas (poucas) receitas financeiras; e
	receitas com venda de bens pertencentes ao ativo não circulante, subgrupos investimentos, intangível e imobilizado.
	<b>(-) Deduções da Base de Cálculo</b>
	vendas canceladas;
	devolução de vendas; e
	descontos incondicionais concedidos, incluindo bonificações.

Fonte: Dados extraídos de Pêgas (2017, pp. 229-231).

Conforme destacado por Pêgas (2017, pp. 230-231), algumas das exclusões e adições contidas na Tabela 2 aplicam-se tanto ao método cumulativo quanto ao não cumulativo, mas por uma questão logística neste trabalho não aprofundar-se-á essa questão. Outro ponto salientado pelo autor refere-se as adições de outras receitas, pois não há uma relação exaustiva na norma, logo, caso não exista previsão legislativa tributária para exclusão da receita, esta deve integrar a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS. Ademais, para apuração do



valor devido de PIS e COFINS há que se levar em consideração os créditos permitidos em lei (PÊGAS, 2017, p. 232).

Nessa linha, a INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 404, de 12.03.2004, que dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, no Art. 8º, § 3º, I e II, determina que diferentemente do IPI, que se recuperável não integra o valor dos custos, o ICMS compõe o valor do custo dos bens e serviços adquiridos (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2004).

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 Delimitação Amostral

Esta pesquisa apresenta a abordagem qualitativa, na modalidade bibliográfica. A técnica de coleta de dados empregada foi a de banco de dados, e a de análise de dados empregada caracteriza-se como documental, de conteúdo e de discurso, e ainda utilizou-se da técnica descritiva no que tange a descrições e a reprodução de trechos.

Como o objetivo desta pesquisa é levantar o ponto chave da divergência de entendimento em relação ao conceito de receita tomado pela ótica fiscal e do normativo contábil a partir da revisão de literatura e das legislações pertinentes e os objetivos específicos são verificar as demandas judiciais e o ponto de vista jurídico sobre o tema a fim de entender o conceito de insumo para o creditamento do PIS e da Cofins no Lucro Real, optou-se para fins de delimitação amostral pela análise dos Acórdãos com Repercussão Geral emitidos pelo Supremo Tribunal Federal relacionados a temática em questão.

O Acórdão, de acordo com o Código de Processo Civil - CPC, Lei nº. 13.105, de 16.03.2015, Art. 204, “é o julgamento colegiado proferido pelos tribunais” (BRASIL, 2015). Em outras palavras, é o resultado do entendimento de um grupo de juízes, desembargadores ou ministros ao analisar uma sentença (decisão judicial que finaliza o julgamento em primeira instância de um processo), após a parte considerada vencida ter interposto o competente recurso (Art. 203). Segundo Sidou (2016, p.19) acórdão origina-se da palavra acordo, concordância. No Direito Processual o termo refere-se a uma “Peça escrita que contém o julgamento proferido por tribunal, nos feitos de sua competência originária ou recursal”.

Em segunda instância, o processo será submetido à análise de um relator, o qual dará um parecer sobre o caso, o qual poderá ou não ser seguido pelos demais membros do órgão colegiado. A decisão final a respeito da questão é o acórdão. Nesse sentido, dispõe o art. 941 do CPC/2015:

**Art. 941** - Proferidos os votos, o presidente anunciará o resultado do julgamento, designando para redigir o acórdão o relator ou, se vencido este, o autor do primeiro voto vencedor.

§ 1º - O voto poderá ser alterado até o momento da proclamação do resultado pelo presidente, salvo aquele já proferido por juiz afastado ou substituído.

§ 2º - No julgamento de apelação ou de agravo de instrumento, a decisão será tomada, no órgão colegiado, pelo voto de 3 (três) juízes.

§ 3º - O voto vencido será necessariamente declarado e considerado parte integrante do acórdão para todos os fins legais, inclusive de pré-questionamento.

Além disso, o Código de Processo Civil delinea a importância representativa deste tipo de julgamento nos artigos 332 e 927. Neste primeiro, por exemplo, defende que o pedido que contrariar acórdão proferido pelo STF ou pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos deve ser considerado improcedente, isto nas causas com fase instrutória dispensada (BRASIL, 2015).

Sobre repercussão geral, cabe salientar que a Constituição Federal de 88, no Art. 102, § 3º, redação dada pela “Emenda Constitucional nº 45, de 2004, instituiu a repercussão geral como requisito de admissibilidade dos recursos extraordinários”. E ainda, após o julgado, o STF “remete os processos com idêntica discussão jurídica aos tribunais de origem, para que julguem os recursos prejudicados, quando há coincidência de entendimento entre os tribunais, ou se retratem de suas decisões, aplicando a orientação adotada pela Corte Suprema” (CARVALHO FILHO, 2009).

A justificativa para a abordagem utilizada encontra base em Henrique e Medeiros (2017, p. 100), que afirmam que a pesquisa qualitativa se ocupa do significado sem preocupar-se necessariamente com a medição numérica, além disso, “as perguntas de pesquisa não são todas previamente determinadas e podem ser aprimoradas durante a execução da pesquisa”.

Conforme Fachin (2006, p.81), “a pesquisa qualitativa é caracterizada pelos seus atributos e relaciona aspectos não somente mensuráveis, mas também definidos descritivamente”.

No tocante a utilização das informações bibliográficas, “Esse tipo de pesquisa visa conhecer e analisar as contribuições teóricas fundamentais sobre um tema ou problema, o que faz dela um instrumento indispensável para qualquer tipo de pesquisa” (HENRIQUES e MEDEIROS, 2017, p. 106).

Cabe destacar que adiante serão utilizados dois contrapontos no conceito de receita, o contábil tendo como referência o CPC 47, e não a discussão teórica que extrapola o objetivo deste trabalho, e a fiscal, baseada na norma reguladora dos tributos discutidos. Destarte, quando houver menção ao termo receita contábil ou similares, vincule-se ao conceito do supracitado CPC.

### 3.2 Coleta de Dados

A fonte dos dados foi o sitio do Supremo Tribunal Federal, por se tratar da instância máxima da jurisdição legal, sobretudo em matérias consideradas eivadas de inconstitucionalidade conforme art. 102 da CF/88 (BRASIL, 1988), base na qual se seguiu os seguintes passos:

Acesso ao *site*: <http://portal.stf.jus.br/>, no menu Jurisprudência, clicou-se por Inteiro Teor de Acórdãos; na nova página aberta, no menu Pesquisa clicou-se em Pesquisa de jurisprudência, da abertura da opção de pesquisa livre digitou-se no campo aberto a palavra-chave: ICMS. Do retorno da busca, optou-se pelas jurisprudências com REPERCUSSÃO GERAL, com 44 (quarenta e quatro) documentos encontrados.

Da abertura individual de cada arquivo, identificou-se que apenas 4 (quatro) destes referiam-se à discussão do ICMS na composição da base de cálculo do PIS e da COFINS. Posteriormente, se efetuou a mesma pesquisa por outro caminho e verificou-se que os resultados divergiam em dois pontos por motivos não identificados. Os passos foram:

Acesso ao *site*: <http://portal.stf.jus.br/>, no título: O que você procura? Selecionou-se o comando Repercussão Geral. Inseriu-se a palavra-chave: ICMS e clicou-se em Pesquisar. Da pesquisa surgiu a possibilidade de salvamento de planilha com os dados gerados, contendo 41 Acórdãos, identificados por número, relator, título, descrição, assunto, manifestação, acórdão, plenário virtual, existência de repercussão, data de julgamento, situação do tema, tese, data da tese e observações. Realizou-se o cruzamento desta segunda pesquisa a fim de identificar os acórdãos contendo ICMS, PIS e COFINS como temática presente em ambas.

Depois de identificados os acórdãos, realizou-se o *download* do inteiro teor para apreciação.

Tabela 3 – Cruzamento dos Acórdãos Selecionados da Pesquisa 1 com os da Pesquisa 2

Nº.	Recurso Extraordinário	Pesquisa 1	Pesquisa 2
1	559937		x
2	835818	x	
3	606107	x	x
4	574706	x	x
5	559607	x	

Fonte: dados da pesquisa extraídos no site do STF, organizados pela autora (2019).

### 3.3 Amostra

Tabela 4 – Amostra dos Acórdãos da Pesquisa

<b>Recurso Extraordinário</b>	<b>Título</b>	<b>Descrição</b>	<b>Situação do Tema</b>
559937	Base de cálculo do PIS e da COFINS sobre a importação.	Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 149, § 2º, III, a; e 195, IV, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/2004, o qual estabelece que a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e do Programa de Integração Social - PIS, em operações de importação, equivale, para efeitos da referida norma legal, ao valor aduaneiro, entendido como o montante que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições.	Trânsito em Julgado
835818	Possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal.	COFINS – PIS – BASE DE CÁLCULO – CRÉDITO PRESUMIDO DE IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ARTIGOS 150, § 6º, E 195, INCISO I, ALÍNEA “B”, DA CARTA DA REPÚBLICA – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade da inclusão de créditos presumidos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS nas bases de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS.	Deferido o recebimento
606107	Incidência do PIS e da COFINS não-cumulativos sobre valores recebidos a título de transferência de ICMS.	Recurso extraordinário em que discute, à luz dos artigos 149, § 2º, I; 150, § 6º; 155, § 2º, X, a; e 195, caput, I, b, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da exigência de que o valor correspondente às transferências de créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pela empresa contribuinte seja integrado à base de cálculo das contribuições Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS não-cumulativas.	Trânsito em Julgado
574706	Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.	Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, I, b, da Constituição Federal, se o ICMS integra, ou não, a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.	Acórdão de mérito publicado
559607	Base de cálculo do PIS e da COFINS sobre a importação.	Surge a repercussão geral da matéria versada no extraordinário no que o acórdão impugnado implicou a declaração de inconstitucionalidade da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços	Trânsito em Julgado

		de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, contida no inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004, considerada a letra “a” do inciso III do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal.	
--	--	--	--

Fonte: Elaboração própria (2019).

### 3.4 Sistemas Normativos

Utilizado no estudo jurídico, o “*normative systems*” é um método que busca construir uma explicação lógica na análise de sistemas normativos, para tanto usa-se as seguintes ferramentas no problema a ser investigado (MARTINEZ; COELHO, 2016):

Universo do Discurso – UD;

Universo das Ações – UA;

Universo de Propriedades – UP;

O UD serve para delimitar o problema, buscando unificar ou identificar um ponto em comum entre todos os elementos; O UA refere-se ao conjunto de ações consideradas básicas contidas no UD; O UP caracteriza-se por definir os números de casos a partir da combinação ou ausência das propriedades, ele está contido no UD (ALCHOURRÓN, BULYNG, 1987).

A aplicação será conforme Shoueri e Freitas (2010, p. 509) que realizaram a adaptação do método ao estudo de acórdãos a partir da estrutura em que o UD é composto pela combinação dos elementos de UP, em que UP são os elementos levados em consideração quando do julgamento, no sentido de validá-lo ou não; Já a UA relaciona-se a uma única ação, a saber, planejamento válido, que pode resultar em duas alternativas, planejamento válido e inválido.

### 3.5 Propriedades Analisadas

As propriedades construídas visam permitir o alcance do objetivo da pesquisa a partir de suas análises. Como dito, pode ocorrer de uma propriedade estar contida ou não em um acórdão. Além disso, caso haja menção a propriedade deve se verificar se ela ocorre de forma válida ou inválida, no sentido de ser aceita ou recusada pelo tribunal. Por fim, do conjunto de respostas do UP há o confronto com o UA, que é a decisão do acórdão, que é considerada válida ou inválida, conforme descrito anteriormente.

Propriedade 1 – Houve a conceituação de Receita?

Propriedade 2 – O conceito contábil de Receita foi mencionado?

Propriedade 3 – O conceito de Receita para o Fisco foi mencionado?

Propriedade 4 – Houve a avocação de algum princípio?

Propriedade 5 – Houve menção ao conceito de Insumo?

#### 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Diante da análise dos acórdãos da amostra, extraiu-se as respostas da Tabela 5. Para fins de estudo, os acórdãos 559937 e 559607 apesar de tratarem da base de cálculo do PIS e da Cofins, referem-se ao caso de importação. Assim sendo o valor de referência, conforme mencionado no corpo jurídico e legislação é o valor aduaneiro, similar a receita. Apesar disso, examinou-se o documento para compreensão da interferência do ICMS na base de cálculo e o entendimento firmado pelo tribunal, para tanto, considerou-se o valor aduaneiro como receita.

O preenchimento da tabela partiu das respostas às seguintes propriedades: P1 – Houve a conceituação de Receita? P2 – O conceito contábil de Receita foi mencionado? P3 – O conceito de Receita para o Fisco foi mencionado? P4 – Houve a avocação de algum princípio? P5 – Houve menção ao conceito de Insumo? O ano mencionado é o de julgamento ou proferimento da última decisão. O número a que se refere o acórdão é o número atribuído pelo próprio tribunal, que inclusive permite a extração do documento no site do STF. Já o resultado considerado válido foi o que não considerou o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, e o inválido o que permitiu a sua inclusão na base de cálculo destas contribuições.

No caso do Acórdão 835818 de 2017 como não há o julgado, não foi possível enquadrá-lo como válido ou inválido, já que não há resultado. Por isso, o referido campo foi preenchido com um traço, pois não se aplica. Cabe destacar, que analisou-se as propriedades contidas no Acórdão disponibilizada no site até 13 de Junho de 2019.

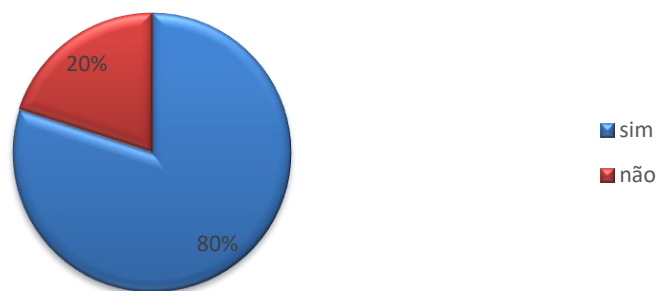
Tabela 5 – Resultado da Análise das Propriedades

Nº	Acórdão	Ano	P1	P2	P3	P4	P5	Resultado
1	559937	2013	Sim	não	sim	sim	não	válido
2	835818	2017	Não	não	não	sim	não	-
3	606107	2013	Sim	sim	sim	sim	não	válido
4	574706	2017	Sim	sim	sim	sim	não	válido
5	559607	2007	Sim	não	não	não	não	válido

Fonte: elaboração própria (2019).

Notas: P1 – Houve a conceituação de Receita? P2 – O conceito contábil de Receita foi mencionado? P3 – O conceito de Receita para o Fisco foi mencionado? P4 – Houve a avocação de algum princípio? P5 – Houve menção ao conceito de Insumo? Resultado: Válido: O ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS. Inválido: O ICMS compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS. -: não há julgado, mas as propriedades foram analisadas.



**Gráfico 1 - P1: Houve a conceituação da Receita?**

Fonte: elaboração própria (2019).

O conceito de receita no caso dos acórdãos 559937 e 55960 como mencionado anteriormente, por questões didáticas, refere-se ao valor aduaneiro, que foi caracterizado pela definição legal, “o valor da transação da mercadoria importada”, conforme especificado na lei ordinária, nele não incidindo o valor do ICMS.

No acórdão 835818 ao se referir ao conceito de receita bruta, discute-se se a inclusão ou não de créditos presumidos do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS alcança o referido conceito. Cabe destacar que há apenas a menção, mas não há a definição do conceito.

O conceito de receita presente no acórdão 606107, ainda na ementa, é mencionado com referência ao art. 195, I, b da CF/88, uma vez que trata-se de base de cálculo das contribuições. Buscou-se o entendimento constitucional independente da atuação do legislador tributário. “Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”.

O RE 574706, por sua vez, ao se referir ao conceito de receita, o faz traçando o histórico da legislação e da jurisprudência sobre o tema, para discutir sobre faturamento, em razão da complexidade do tema. “Faturamento não pode soar o mesmo que receita”. Há a menção do conceito contábil de receita, conforme exposto na Propriedade 2, e firma-se que embora distintos os termos, “o conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita” bruta de vendas e de serviços, assim, “embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento”.

Cita-se outros julgados como o decidido no RE 70.555, no qual o conceito de receita na perspectiva constitucional foi relacionado ao conceito de receita na perspectiva da lei tributária que instituiu o FINSOCIAL, uma contribuição social sobre faturamento que veio a ser substituída pela COFINS. Dentre a decisão se considerou receita um conceito mais amplo

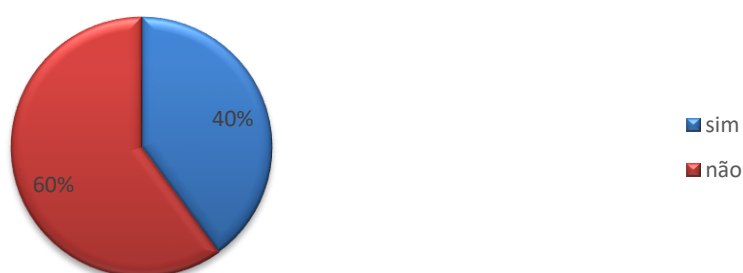
que faturamento, e que o conceito de receita bruta entendido como “produto da venda de mercadoria e de serviços” o mais ajustável “ao de faturamento pressuposto na Constituição”.

na larga discussão acerca da noção constitucional do termo faturamento, ficaram expressamente reconhecidas e decididas duas coisas irrefutáveis: a) o sentido normativo da expressão receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços correspondia ao conceito constitucional de faturamento; b) mas, porque mais amplo e extenso como denotação própria do gênero, o significado da locução legal receita bruta ultrapassa os limites semânticos desse mesmo conceito (RE 574706/PR; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

No acórdão 574706 há ainda caracterização da receita em seu aspecto negativo, no sentido de “a despeito de ser um elemento positivo para a variação patrimonial, a receita não implica, necessariamente, acréscimo patrimonial, pois também está presente nas vendas com prejuízo”.

Nos acórdãos analisados, verifica-se a perseguição pelo conceito de receita, para a partir dele proceder o julgamento e a pertinência do pedido de inclusão ou não do ICMS na base de cálculo das contribuições estudadas na pesquisa. A discussão prolonga-se durante toda a narrativa e por vezes se entrelaça com os conceitos mencionados nas Propriedades 2 e 3.

**Gráfico 2 - P2: O conceito contábil de Receita foi mencionado?**



Fonte: elaboração própria (2019).

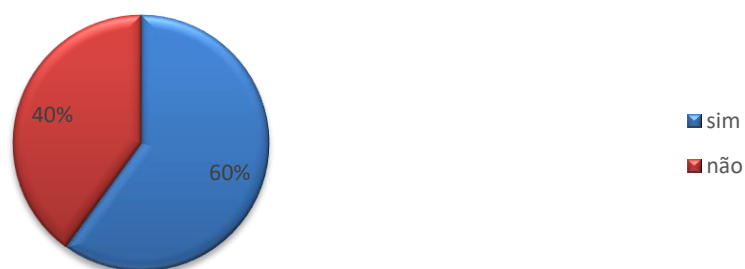
Como consta na Tabela - 5, os acórdãos que fazem menção ao conceito contábil de receita são o 606107 e o 574706. O 835818 cita a controvérsia e aponta se os créditos do ICMS alcançam o conceito de receita bruta, mas a discussão não é aberta, até porque não há o julgado. Os demais, por tratarem de valor aduaneiro, e não de receita propriamente dita, não contemplam essa temática.

No acórdão 606107 expõe-se que “o conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, b, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil”. Isto porque segundo o entendimento das Leis 10.637/02 e Lei 10.833/03, ambas no artigo 1º, defendem que a receita como base de cálculo independe da denominação ou classificação contábil.

“Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação”. (RE 606107/RS; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2013).

No RE 574706 a menção à ciência contábil, no que tange à regulação da elaboração das demonstrações financeiras, ocorre quando se diz que a Lei das Sociedades por Ações, Lei nº. 6.404/1976 orienta a escrituração a partir da obediência a própria lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Ademais, ao discorrer sobre o art. 187 da referida lei, expõe-se receita é gênero “abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero)”. Há ainda a menção da distinção entre as modalidades de receitas em bruta, líquida, gerais e administrativas e em não operacionais.

**Gráfico 3 - P3: O conceito de Receita para o Fisco foi mencionado?**



Fonte: elaboração própria (2019).

Diante da Propriedade 3, menção ao conceito de receita na perspectiva fiscal, os Recursos Extraordinários que contemplaram a temática foram o 559937, o 606107 e o 574706. Isto considerando o conceito fiscal como aquele definido nos termos da lei tributária.

O RE 559937 trata da Lei. 10.865/04, que instituiu o PIS/PASEP – Importação e a COFINS – Importação e seu conflito com o Art. 149, § 2º, III, a, da CF/88, pois o tribunal julgou que a referida lei, em seu Art. 7º, I, extrapolava a base de cálculo das contribuições

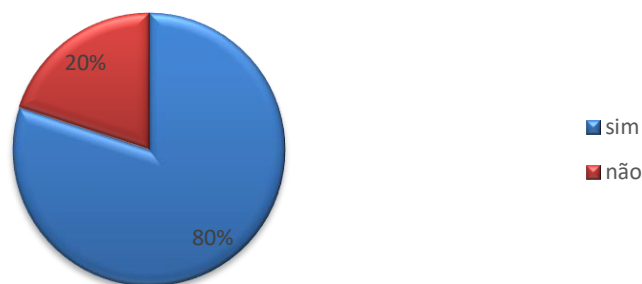
mencionadas, que deveria incidir sobre o valor aduaneiro, mas de acordo com a lei, incluiria o valor do ICMS, bem como o valor das próprias contribuições na base de cálculo. Cabe destacar que o referido dispositivo legal já foi alterado pela Lei 12.865/2013 retirando do texto o acréscimo do ICMS e do valor das próprias contribuições à base de cálculo.

Dessa forma, apesar de não tratar do termo receita propriamente dito, como mencionado anteriormente, para fins de adequação a este trabalho e por discutir sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS, considerou-se a intenção dos juristas ao considerar o conceito tributário. No que toca ao caso em questão, verificou-se que a lide ocorreu justamente pela incongruência da definição legislativa na ótica tributária (RE 559937; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2013).

Em que pese a ementa do RE 606107, o conceito de receita constante no Art. 195, I, b da CF/88, que define a incidência da contribuição do empregador à seguridade social sobre a receita ou faturamento, apreciado pelo colegiado, visa a “interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário”.

Há ainda a alusão do que não gera receita tributável, a saber, “o aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior”. “Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal. Assim, “em qualquer hipótese a receita e o faturamento, para serem tributados, devem constituir riquezas reveladoras de capacidade contributiva, e que os créditos de ICMS recolhidos nas operações anteriores não compõem o patrimônio da empresa” (RE 606107/RS; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2013).

No tocante ao RE 574706 o conceito de receita na ótica fiscal é discutido no inteiro teor do acórdão, pois o debate centra-se na reflexão da tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS, logo se este imposto perfaz o faturamento ou a receita a ser tributada.

**Gráfico 4 - P4: Houve a avocação de algum princípio?**

Fonte: elaboração própria (2019).

O interesse em princípios se fez porque segundo Oliveira (2017, p. 33) “os princípios são considerados normas jurídicas, ao lado das regras, e podem ser invocados para controlar a juridicidade da atuação do Estado”. O referido autor destaca o grau de abstração que os princípios possuem diferentemente das regras, que “direcionam-se a situações determinadas”. Além disso, ele ainda caracteriza-os como “mandamentos de otimização”, ou seja, aqueles que “determinam a realização de algo na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes, admitindo aplicação gradativa”.

Neste ponto, cabe destacar que no campo do direito, os princípios jurídicos condensam valores fundamentais da área normativa, a fim de propiciar harmonia e coerência no sistema jurídico (OLIVEIRA, 2017, p. 34). No âmbito da contabilidade até 2016 havia a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº. 750/93, que regulava os princípios contábeis, contudo a mesma foi revogada a partir de primeiro de janeiro de 2017 pela NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, conforme publicação no DOU de 4/10/2016, Seção 1 (OLIVEIRA, 2016).

A referida NBC TSP, por sua vez, visa fornecer orientações para que em situações não contempladas por alguma norma, o profissional tenha algum suporte. “Do ponto de vista de efetivo conteúdo, a grande diferença nesse documento [...] reside na sua muito maior aderência ao conceito da Primazia da Essência Sobre a Forma” (GELBCKE, *et al*, 2018, p. 30).

Seguindo a lógica dos tipos de documentos analisados nesta pesquisa, os princípios encontrados seguem a perspectiva jurídica, como segue.

No acórdão RE 574706 avoca-se o princípio da capacidade contributiva pelo recorrente contra o seguinte acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região: “o ICMS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS”, uma vez que sustenta-se que o ICMS incluso na base de cálculo não perfaz a estrutura do somatório da receita obtida com venda ou prestação de serviços, e ainda, figura como ônus fiscal já que não constitui patrimônio da empresa. Acrescente-se o princípio da isonomia tributária, avocado por representar uma afronta ao ministro Celso de Mello a integração do ICMS na base cálculo da

Cofins, pois ele compara a exclusão do IPI da base de cálculo a fim de considerar o princípio da equidade.

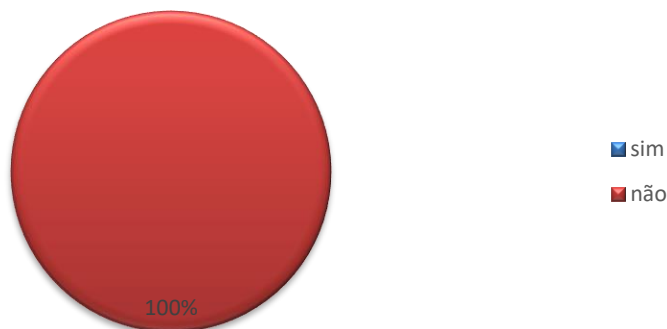
O RE 835818 avocou o princípio da legalidade específica para defender a não exclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, visto a ausência autorização em contrário.

O acórdão 559937 cita o princípio da isonomia como justificativa para a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições do PIS/PASEP Importação e da COFINS Importação assim como acontece com as mesmas contribuições só que internas, contudo a relatora refutou a ideia de equiparação entre a tributação delas, até mesmo porque como elucidado, as bases de cálculo são distintas, enquanto aquela incide sobre o valor aduaneiro, esta incide sobre o faturamento ou a receita, e ainda ressalta-se que “o gravame das operações de importação dá-se como medida política tributária de extrafiscalidade, [...] e não como concretização do princípio da isonomia”. Não obstante, recorre-se aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da não-cumulatividade e da legalidade para reafirmar a inconstitucionalidade do art. 7º, I da Lei 10.865/04, que buscou ampliar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

O ministro Teori Zavascki, no aditamento de seu voto, no tocante a evocação da Fazenda à aplicação do princípio da isonomia, comentou que só caberia o argumento se a isonomia ao invés de buscar ampliar a base de cálculo estabelecida no texto constitucional, fosse equacionada de outro modo, “quem sabe reduzindo a base de cálculo das operações internas ou através de alíquotas diferentes” (RE 5559937; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2013).

Por sua vez, o RE 606107 aborda o princípio da legalidade, referindo-se à integração do valor correspondente às transferências de créditos de ICMS a terceiros pela empresa contribuinte à base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS não-cumulativas, no sentido de que “o art. 150, § 6º, da Magna Carta subordina o reconhecimento de crédito presumido à existência de lei específica”.

No RE 606107 há ainda a discussão dos princípios da generalidade sobre o tributo, da capacidade contributiva, da não cumulatividade, e o da universalidade do custeio da seguridade social.

**Gráfico 5 - P5: Houve menção ao conceito de Insumo?**

Fonte: elaboração própria (2019).

Não se identificou o conceito de insumo em nenhum dos acórdãos da amostra, o que se verificou foi a menção do termo insumo em si, mas sem abertura para discussão do tema, implicando em reconhecimento prévio.

Diante das respostas preenchidas na Tabela 5 e considerando as propriedades analisadas, que foram apontadas na perspectiva do voto vencedor do acórdão, constatou-se que o resultado foi válido, nos julgados há a decisão pela retirada do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, embora a definição dos conceitos não seja totalmente clarificada à luz da teoria contábil. Tanto é que o próprio corpo jurídico revela o comprometimento não com a perspectiva do legislador tributário ou teoria contábil, mas sim, com o respeito aos preceitos constitucionais.

Dentre os argumentos recorridos nos acórdãos, em que prevaleceu o entendimento de que o ICMS não deve compor a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS estão:

- a) tributos não devem integrar a base de cálculo de outros tributos;
- b) o ICMS não se constitui receita ou faturamento da empresa, senão do Estado.

Assim, ele não se configura em acréscimo ao patrimônio do contribuinte.

O ministro Luís Roberto Barroso, apesar de votar que o ICMS integra a base de cálculo, contrariando a tese da relatora, deixou a reflexão de que “é possível repensar o sistema tributário como um todo”. Isto porque, como ele mesmo expõe, no Brasil o sistema se funda majoritariamente na tributação indireta (por dentro), dessa forma o caráter progressivo do tributo é desvinculado. Ao contrário, este método possui caráter regressivo e injusto, desconsiderando, pois, a capacidade contributiva, conforme acontece com a tributação direta (por fora).

De qualquer modo, as decisões proferidas, por serem de repercussão geral, acabam por interferir direta ou indiretamente, no curto e no longo prazo, no entendimento das demais áreas, até mesmo pela objetividade pressuposta à atividade fiscal e a atuação amarrada aos preceitos legais. Não obstante, embora não surta efeitos gerais, porque não houve alteração da lei em si, consegue produzir impactos no âmbito dos litígios judiciais, àqueles que recorrem a este amparo.

Em suma, dos objetivos específicos apresentados, constatou-se que do ponto de vista jurídico, considerando a decisão da Suprema Corte Brasileira, guardiã da Carta Magna, o ICMS não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, sobretudo porque tributos não devem integrar a base de cálculo de outros tributos, até porque não representam entradas representativas de acréscimo patrimonial do contribuinte.

Sobre o conceito de insumo para o creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS no Lucro Real não foi possível abrir discussão pela falta de suporte nos acórdãos analisados.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral da pesquisa foi levantar o ponto chave da divergência do conceito de receita como base de cálculo da contribuição ao PIS e a COFINS, qual seja a consideração ou não de outros tributos compondo a receita da entidade.

Do estudo da nossa amostra, baseado nos acórdãos de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal, ratificou-se que as discussões sobre a base de cálculo revelam a complexidade inerente à temática, sobretudo, ao considerar-se a tributação indireta presente no sistema tributário brasileiro.

A conceituação de Receita encontrada pelo tribunal consiste na adoção implícita presente na essência contábil tendo como referência o CPC 47, que a caracteriza como a transferência que se reflete em contraprestação, cuja entidade espera ter “direito”. Como o tributo em si não pertence a ela, e sim ao Estado, não contempla o conceito de receita em questão.

Inclusive na propriedade dois, verifica-se que a turma tem ciência que o conceito de receita tomado pelo fisco diverge do conceito contábil. Acrescente-se que o conceito fiscal, como já mencionado anteriormente, restringe-se a forma técnica, ao que está definido e delimitado nas normas.

Identificou-se ainda que houve a avocação a princípios, mas que estes se restringiram a essência jurídico constitucional e ainda, que não houve abertura para discussão do conceito de insumo.

É exatamente neste ponto, de complexidade em todos os âmbitos, que se relaciona à limitação deste trabalho, visto que conceitos estratégicos e poucos explorados em outros trabalhos se cruzam, além da dificuldade de familiarização com termos e a linguagem jurídica, indispensável para o desvendamento das soluções encontradas.

## REFERÊNCIAS

ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales**. Ciudad de Buenos Aires: Editorial ASTREA, 1987. Disponível em <[http://www.cervantesvirtual.com/obra-visor/introduccion-a-la-metodologia-de-las-ciencias-juridicas-y-sociales--0/html/ff1ec610-82b1-11df-acc7-002185ce6064\\_23.html#I\\_4\\_](http://www.cervantesvirtual.com/obra-visor/introduccion-a-la-metodologia-de-las-ciencias-juridicas-y-sociales--0/html/ff1ec610-82b1-11df-acc7-002185ce6064_23.html#I_4_)> Acesso em 12 de Jun.2019.

BORBA, Claudio. **Direito Tributário**, 28ª edição. São Paulo: Método, 2019.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05.10.1988. Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 26 de Mai.2019.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº. 87**, de 13.09.1966. Brasília, 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em 26 de Mai.2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 5.172**, de 25.10.1966. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em 11 de Jun.2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 8.212**, de 24.07.1991. Brasília, 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm)>. Acesso em 11 de Jun.2019. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 10.637**, de 30.12.2002. Brasília, 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm)>. Acesso em 26 de Mai.2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 10.833**, de 29.12.2003. Brasília, 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm)>. Acesso em 26 de Mai.2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 10.865**, de 30.04.2004. Brasília, 2004. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm)>. Acesso em 11 de Jun.2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 12.865**, de 09.10.2013. Brasília, 2013. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm)>. Acesso em 11 de Jun.2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 13.105**, de 16.03.2015. Brasília, 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm)>. Acesso em 26 de Mai.2019.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CANADO, V.; LUKIC, M. O conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS. **Reforma Tributária: IPEA-OAB/DF**. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018, p. 191 a 198.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Os impactos da repercussão geral do recurso extraordinário na jurisdição constitucional brasileira. **Estudos Jurídicos**. DPU nº. 30, nov/dez/2009. Disponível em <[http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/672/Direito%20Publico%20n302009\\_Jose%20dos%20Santos%20Carvalho%20Filho.pdf?sequence=1](http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/bitstream/handle/123456789/672/Direito%20Publico%20n302009_Jose%20dos%20Santos%20Carvalho%20Filho.pdf?sequence=1)> Acesso em 11 de Jun.2019.

CHRISTENSEN, J.A; DEMSKI, J S. **Accounting Theory**: an information content perspective. McGraw-Hill, 2008, p. 317 a 321.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC 00 (R1)**: Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. 2011. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147\\_CPC00\\_R1.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf)>. Acesso em: 27 de Mar. 2019.

\_\_\_\_\_. **CPC 30 (R1)**: Receitas. 2012. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332\\_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>. Acesso em: 27 de Mar. 2019.

\_\_\_\_\_. **CPC 47**: Receita de contrato com cliente. 2016. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527\\_CPC\\_47\\_Rev\\_13.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47_Rev_13.pdf)>. Acesso em: 27 de Mar. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL. **DOU DE 04/10/2016**. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=N BCTSPEC.doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTSPEC&arquivo=N BCTSPEC.doc)>. Acesso em: 14 de Jun. 2019.

FACHIN, O. **Fundamentos de Metodologia**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, p. 81, 2006.

GARRISON, R.; H. NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**. 14ª ed. Porto Alegre: AMGH,2013.

GELBCKE, Ernesto Rubens, SANTOS, Ariovaldo dos, IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária**: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2018.

GIROTTO, Maristela. Vigência e Aplicação de Normas Brasileiras de Contabilidade em 2018. **Revista Brasileira de Contabilidade**, nº 229. Ano XI. VII. Jan/Fev de 2018. Disponível em <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1656/1162>> Acesso em Mai.2019.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDÁ, M. F. V. **Teoria da Contabilidade**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HENRIQUES, Antonio; MEDEIROS, João Bosco. **Metodologia Científica da Pesquisa Jurídica**, 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**, 11ª edição. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINEZ, A. L.; COELHO L. F. A. Planejamento Tributário com operações societárias: critérios de validade utilizados pelo CARF. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Florianópolis, v.13, n.30, p. 193-213, set/dez. 2016.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria Da Contabilidade**, 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2013.

OLIVEIRA, Juliana. **Conselho Federal de Contabilidade**. CFC publica a norma Estrutura Conceitual da contabilidade pública. Publicado em 04.10.2016. Disponível em <<https://cfc.org.br/noticias/cfc-publica-a-norma-estrutura-conceitual-da-contabilidade-publica/>> Acesso em 15 de Jun, 2019.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de Direito Administrativo**, 5ª. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.

OUTEIRO, Gabriel M.; *et al.* Contabilidade Tributária: O Acórdão do Supremo Tribunal Federal e o Impacto Tributário na Desoneração do PIS e COFINS sobre o ICMS. **Revista Conhecimento Contábil**, v.7, n. 2, p. 36-45. Jul/Dez, 2018. ISSN 2447-2921, Mossoró/RN, UERN; UFERSA. Disponível em <<http://www2.uern.br/index.php/ccontabil/article/view/3296/1797>> Acesso em 27 de Mai.2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário** – completo, 9ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**, 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2017.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 327, DE 09 DE MAIO DE 2003. **DOU de 14/05/2003**, seção, página 12. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15217>> Acesso em 11 de Jun.2019.

\_\_\_\_\_. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 404, DE 12 DE MARÇO DE 2004. **DOU de 15/03/2004**, seção, página 28. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15304>> Acesso em 11 de Jun.2019.

\_\_\_\_\_. INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1771, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2017. **DOU de 22/12/2017**, seção 1, página 93. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=1530>> Acesso em 04 de Jul.2019.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário Essencial**, 5ª. edição, rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.

SHOUERI, L. E (Coord.); FREITAS, R. de (Org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”** – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SIDOU, J. M. (org.). **Dicionário jurídico**: Academia Brasileira de Letras Jurídicas, 11ª edição. Rio de Janeiro: GEN/Fonrense, 2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário Nº. 138284-8 CEARÁ**. Brasília 01.07.1992. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>> Acesso em 15 de Jun.2019.

TAVARES, Gabriel. **Grupo BLB brasil**: auditoria, consultoria, educação. CPC 47 e IFRS 15: aspectos introdutórios e conceituais. Artigos Auditoria e Contabilidade, 21.08.2018. Disponível em < <https://www.blbbrasil.com.br/blog/cpc-47-ifrs-15-introducao/>> Acesso em 15 de Abr, 2019.

Vatter, W. **The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports**. University of Chicago Press, 1947.