

Por Renato Romeu Renck - Advogado, Mestre e Doutor em Direito Tributário.

## **Da base de cálculo do lucro presumido e a exclusão do ICMS**

O Tribunal Regional da 4ª Região tem entendimento firmado de que não cabe a exclusão de ICMS da base de cálculo do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurado sob o regime do lucro presumido. Como fundamento da decisão afirma-se que a forma de apuração presumida já considera todas as deduções possíveis em face do que a exclusão do ICMS da receita já estaria considerada.<sup>1</sup>

Nessa perspectiva, caso se admitisse a dedução do ICMS da receita bruta, para fins de aferição da base de cálculo do Imposto de Renda da pessoa jurídica, pelo critério do lucro presumido, ter-se-ia a dupla contagem da mesma dedução.

No caso específico, entra em cena o Art. 44 do CTN que prescreve que a base de cálculo do Imposto de Renda poderá ser real, presumida ou arbitrada. Tendo em vista este preceito, desde logo se afasta a possibilidade da alegação de que se trata de um benefício fiscal conferido ao contribuinte, que passa a ter a sua declaração de renda simplificada.

Trata-se de um regime presuntivo que reduz de maneira radical a atividade fiscalizatória. A RFB terá unicamente de conferir o valor da receita e aplicar o percentual por via do qual se presume que a empresa tenha direito a uma redução total – composta por insumos, despesas e perdas de patrimônio incorridas. Demonstra-se, então, que a adoção do regime da presunção implica a dispensa da atividade de rever a contabilidade das empresas, o que simplifica a atividade de fiscalização. Não se pode, pois, entender que se trata de um benefício que a lei pode definir sem qualquer limitação.

Na verdade, busca-se destacar que a presunção admitida deve ser interpretada no contexto do Sistema Tributário Nacional, que encabeça o Capítulo I do Título VI da Constituição Federal, que trata da tributação e do orçamento. Os contornos do significado do que pode ser adotado como lucro presumido – para efeito de tributação do IR e da CSLL – estão intrinsecamente vinculados aos limites constitucionais ao poder de tributar e, como tais, não podem afastar a definição do que é renda constitucionalmente prescrita.

---

<sup>1</sup> Precedentes desta Corte. TRF4, AC 5005618-97.2017.404.7111, PRIMEIRA TURMA. Relator Des, ROGER.

Neste contexto, os casos de arbitramento e de presunção estão intrinsecamente vinculados ao texto constitucional e à lei complementar, o que impõe que o intérprete não poderá se afastar da apuração do conceito e do conteúdo substancial do que significa renda, dentro do estabelecido pelas normas constitucionais. Ou seja, nem a lei e nem os intérpretes estão liberados para estabelecer o que bem quiserem.

No caso em comento, a Constituição adota a receita do contribuinte como valores efetivamente recebidos que lhe pertencem e presume – em percentuais – o que normalmente empresas, que se dedicam a um mesmo ramo genericamente considerado, gasta de bens patrimoniais em forma de utilização de insumos – compreendidos neste termo todos os gastos necessários para obter um ganho de acréscimo patrimonial.

Destaca-se, então, que renda sempre deverá guardar os contornos econômicos concretos – de um acréscimo patrimonial efetivo –, apurado com obediência materialmente configurada pelo princípio da isonomia. No caso do lucro das pessoas jurídicas, renda é produto de capital e como tal somente a contraposição do ganho e perda de capital poderá ser integrado no cálculo (DO PRODUTO) como um acréscimo patrimonial.

Por via desta afirmação, não se pode adotar um valor sobre o qual será calculado o imposto devido que não se configure como uma parcela dentro da qual está contida a renda a ser tributada. Somente este fato já impõe que não se pode incluir na base de cálculo da renda presumida um valor que não contenha parcela de renda a ser tributada. Afasta-se, assim, a inclusão – na base de cálculo – de uma parcela compreendida pelo ICMS devido aos estados.

Nestas condições, o CTN – conjugado com as regras constitucionais – permite e limita a tributação por via de uma estrutura que identifica a realidade. Fica, pois, vinculada a apuração de um **acréscimo de patrimônio novo presumido, contudo vinculado à apuração da realidade factual do que efetivamente constitui renda.**

### **Do conceito de renda constitucional**

No contexto da Constituição Federal, sob as perspectivas de uma interpretação sistemática, se enumeram todas as hipóteses econômicas que poderão ser adotadas como pressupostos constitucionais de incidência tributária, cujas competências estão distribuídas aos diversos entes a quem foram outorgadas – constitucionalmente – poderes para impor a tributação. Cada um destes elementos **constitui uma realidade econômica específica, que, para ser tributada, terá – num Estado de Direito Republicano e Democrático – necessariamente de pertencer ao contribuinte.**

Evidencia-se, então, a premissa básica que justifica e fundamenta a tributação (numa República Democrática de Direito): por via da qual cada cidadão terá de contribuir para o enfrentamento da manutenção da estrutura de estado segundo a sua capacidade contributiva.

No estudo desta questão – em obra publicada recentemente – propusemos, como base de fundamentação originária, subjacente à Teoria Constitucional Tributária – um axioma inarredável:

No contexto do direito tributário – no qual procuramos prioritariamente estabelecer a realidade enfeixada pelos pressupostos constitucionais de incidência tributária – *emerge logo um axioma: somente poderá ser tributado um evento que tenha vinculação patrimonial direta com o contribuinte e que efetiva e comprovadamente tenha ocorrido no mundo dos fatos*. Este núcleo de inteligibilidade deve estar sempre sob foco de um postulado que busca identificar a realidade que está relacionada com a formação da renda.<sup>2</sup>

O sistema – no contexto da ciência – é constituído por conjunto de elementos inter-relacionados formando um todo harmônico. Desta forma, cada coisa é composta por um sistema formal (objetivo) de relações de elementos que passam a compor um paradigma. Trata-se de elementos indicados por um conceito, que se refere – contextualmente – sempre a uma singularidade estrutural idêntica. É neste modelo único que o conceito passa ao plano de uma significação atemporal e se impõe como base da segurança jurídica. Esta estrutura formal tanto terá de estar presente quando se identifica o significado do conceito quanto como terá de ser identificada na estruturação intrinsecamente contida em cada realidade singular que possa ser nele compreendida.

Então, o termo renda terá de ser conformado a partir de uma substancialidade específica, que se revela de forma igual em todas as bases de cálculo que forem tributadas. Importante sublinhar que nesta base impositiva – sistematicamente composta pelo pressuposto constitucional – não poderão ser inseridos elementos estranhos à conformação substancial do que poderá ser tributado.

Esta complementação da identificação axiomática – segundo entendemos – permite ao interprete firmar sua fundamentação em um evento concreto estruturado numa conformação sistemática que impõem os limites em que a dialética da relação dos elementos – que conformam uma realidade – terão de ser mantidos:

---

<sup>2</sup> RENCK, Renato. *O lucro real no Contexto da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2018, p.24.

*Destaca-se, pois, que sistema constitui a organização de um todo formando uma totalidade fechada. Nestas condições, o sistema constitucional tributário compõe uma totalidade fechada, organizando um plano que ordena a autorização da tributação, impondo limites, resguardando os direitos e garantias individuais. Para que limites possam ser impostos, deve haver a identificação dos pressupostos constitucionais de incidência tributária de forma objetiva e concreta: sem a formulação desta diretriz, o entendimento fica livre para que o intérprete afirme o que entende subjetivamente, e o limite – prescrito constitucionalmente – simplesmente deixa de existir.<sup>3</sup>*

De outra parte, para efeito da composição do sistema constitucional, não se admite identidade entre o elenco dos pressupostos de incidência tributária, que não se confundem: receita é receita, patrimônio é patrimônio, renda é renda, etc.

O que se destaca é que as atribuições dos significados aos conceitos não estão liberadas ao intérprete uma vez que o conteúdo de cada evento econômico constitui a coluna dorsal da limitação ao poder de tributar. Contextualizada a identificação material do que é renda constata-se que renda não é patrimônio (ainda).

Resta a condição de originariamente constituir produto de patrimônio o que delimita seu conteúdo a um acréscimo patrimonial gerado – ou produzido – pelo capital.

Na produção de renda, o patrimônio – na condição de elemento produtor – não poderá compor a base impositiva configurada como renda. Como tal terá de ser excluído da base de cálculo. Em outros termos, o que se poderá tributar como renda é o mero produto, ou o acréscimo que a produção promove ao patrimônio que está sendo gerido.

Daí decorre a inarredável determinação constitucional de que se exclua – do conteúdo de renda – todos os desgastes de patrimônios que ocorrem na produção do conjunto ativo que é composto pela receita. É exatamente esta presunção de desgastes que se admite quando se adota o cálculo presuntivo por via do qual se deduz da receita um valor proporcional que a realidade identifica – para empresas que se dedicam a uma atividade idêntica – como gasto presumido.

Constata-se, assim, que um sistema constitucional tributário é composto por elementos que se conjugam contextualmente – **para estabelecer os limites intransponíveis ao poder de tributar** – e se autolimitam a partir das essências que conformam suas respectivas identidades. Levando-se em conta que

---

<sup>3</sup> RENCK, Renato. O lucro real no Contexto da Constituição. São Paulo: Malheiros, 2018, p.47.

somente podem ser tributados bens de propriedade do contribuinte, desde logo já ficam excluídos das receitas – adotadas para qualquer efeito – os valores de ICMS.

A discussão posta a partir do plano constitucional, na verdade, não configura mera explicitação doutrinária: trata-se da forma ordenada legalmente que autoriza e ao mesmo tempo limita o poder tributar a renda de cada uma das pessoas jurídicas; no entanto, a regra constitucional manifesta e impõe sua eficácia técnica em cada situação prática de tributação. **Esta eficácia técnica se manifesta também nos casos de presunção, que somente poderá ser calculada a partir de valores que efetivamente pertençam ao contribuinte e como tal manifestem sua capacidade contributiva.**

Este tema – que está constitucionalmente posto – passa a figurar no plano originário da hermenêutica constitucional tributária; terá de ser observado como evento primordial em toda interpretação jurídica (tributária). Esta configuração implica consequências limitantes que se refletem em cada um dos detalhamentos da composição da base impositiva.

Ressalta-se que a interpretação – como já referido – se justifica e se fundamenta em axiomas que permitem a composição da estrutura lógica da interpretação. Em todo esquema lógico, primordialmente, terá de ser identificado – cientificamente – um axioma como premissa maior: no caso, **o axioma está composto, como verdade absoluta, pelo fato de a tributação somente poder incidir sobre um acréscimo patrimonial, objetiva e estruturalmente identificado, pertencente ao contribuinte.**

Estes fundamentos estão chancelados pela Suprema Corte, quando do julgamento do RE 240785/MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15/12, no qual está consignado que a base de cálculo – no caso de qualquer hipótese do que significa receita – não pode conter valores estranhos ao conceito de faturamento. **Esta limitação sistemática foi posta para efeito do cálculo do PIS e da COFINS, mas se aplica – em forma de paradigma com configuração material objetiva – como uma forma de cálculo em toda situação em que a receita é considerada como base constitucional impositiva.**

Como se trata de uma base de cálculo constitucionalmente posta, está configurada e limitada a partir do simples conceito de faturamento ou receita determinado a partir do contexto da Constituição. Em outros termos, o significado de receita está posto e ordenado pelo Sistema (Constitucional) Tributário Nacional, **que por natureza é uno e, como tal, não pode conter antinomias. Em outros termos, não se pode admitir outro significado a este termo –**

**receita – no contexto dos pressupostos constitucionais de incidência tributária que não tenha identidade material com o que foi definido pela Suprema Corte.**

Em face desta contextualização sistêmica, não se pode negar que a conceituação do que é receita está posta para os efeitos de definição de base de cálculo tanto para impostos como para as contribuições. A propósito, a Suprema Corte já definiu que:

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que é relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da COFINS, porque estranho ao conceito de faturamento.<sup>4</sup>

Tem-se, pois, formado um contexto que permite a definição de uma plataforma composta por dois axiomas para compor a estrutura formal de identificação de renda. Esta estrutura de quantificação da base impositiva deve estar presente tanto na tributação feita a partir do regime de apuração do lucro real como terá de ser observada no regime legal de apuração do lucro presumido. Este argumento já desconstrói o esquema interpretativo adotado – pelo TRF da 4ª Região – na formulação da jurisprudência, invocada para efeito de negar a dedução do ICMS da receita constitutiva da base de cálculo do lucro presumido.

Destaca-se, portanto, que, pela presunção, não podem ser afastados os axiomas acima identificados. Além disso, incide outro critério constitucional a ser observado, qual seja: a determinação da fórmula presuntiva deve ser isonômica. O cálculo terá de partir de um valor de receita que tenha composição uniforme para todas as empresas.

Neste contexto, não se pode incluir o ICMS na receita, porque muitas das empresas que adotam o lucro presumido não estão sujeitas a este imposto; existem outras que recolhem este imposto a alíquotas diferentes, ou estão dispensadas de recolhimento em face da aplicação de regimes, como pagamentos de ICMS na fonte e diferimentos de pagamentos para etapas seguintes. Estão, pois, identificadas duas bases fundamentais:

---

<sup>4</sup> STF, RE 240785/MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio. DJe 15-12-2014.

1) A renda – em face dos princípios que conformam o Estado de Direito Republicano e Democrático – é constituída por um acréscimo patrimonial que deve estar disponível ao contribuinte, de forma jurídica e econômica, para que possa ser tributada;

2) A renda terá de ser identificada por uma estrutura de interpretação específica, definida de tal forma que não possa ser confundida com qualquer outra situação factual – elencada como pressuposto constitucional de incidência tributária - e que não implique tratamento desigual de contribuintes. Ao final desta dialética, se culmina na ideia concreta apontando um paradigma constitucional específico que deverá ser aplicado na prestação jurisdicional.

De outra parte, a Constituição estabelece uma graduação da intensidade de incidência do imposto de renda, que – nos termos do art. 153, § 2º, inciso III<sup>5</sup> – terá de ser informada pelos critérios (ou pré-soluções técnicas) *da generalidade e da universalidade*. A partir destes termos, a renda será tributada proporcional.

Por estes critérios, a tributação da renda deve ser estruturada sob o critério da igualdade, tomando como base o valor da renda auferida em cada período. Nesta trilha, destacam-se as normas a serem aplicadas impondo um tratamento uniforme a todos os contribuintes, a partir de um critério patrimonialista, estruturado por regras e princípios iguais, compondo o modelo acima referido.

Tendo em vista a definição dos limites postos a partir dos termos constitucionais, cabe realçar o que o CTN, em seu Art. 43<sup>6</sup>, prescreve que renda é constituída de um acréscimo patrimonial jurídica e economicamente disponível.

Já o Art. 45<sup>7</sup> do mesmo diploma legal prescreve que o contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade do produto de capital. Como se constata, o que vem referido no CTN já está claramente posto na Constituição, e rejeita incluir na base de cálculo um valor que não contenha intrinsecamente uma substancialidade de acréscimos patrimoniais.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

<sup>6</sup> Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

<sup>7</sup> Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir à lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

<sup>8</sup> Para maiores informações sobre a estrutura da tributação da renda, consultar obra do autor “O Lucro Real no Contexto da Constituição”, Ed. Malheiros, 2018.

Chega-se, então, ao ponto que diferencia a apuração do lucro real do lucro presumido. Pelo lucro real são quantificados os insumos aplicados, os gastos efetivos incorridos, as perdas constatadas. Tem-se, assim, duas contas contrapostas: as de ativos (compondo o que foi recebido de receita), as de passivo (o que foi gasto de forma genérica). Para apurar o lucro presumido se adota – como ativo – os valores recebidos, caracterizados como patrimônio do contribuinte, excluindo o passivo – calculado num percentual sobre a receita resultando o lucro a ser tributado.

Constata-se então que o que se altera nesta diferenciação é que na hipótese da tributação pelo do lucro real calcula-se o valor contrapondo as receitas e as despesas. No caso do lucro presumido, se adota como valor básico o que foi recebido pelo contribuinte em forma de receita – que lhe pertence- e se presume que tenha gasto, para auferir o resultado a ser tributado, um percentual específico que é adotado por todos os contribuintes que tenham atividade econômica idêntica.

Em face destes critérios, fica demonstrado que a presunção afeta unicamente os valores de gastos ou despesas – **que implicam perda patrimonial na dinâmica da produção de renda**. A receita – que serve de base do cálculo da presunção – deverá ser calculada nos mesmos critérios para efeito do lucro real. Esta questão é fundamental, uma vez que a Carta, quando estabelece que renda é um acréscimo patrimonial, está assegurando os direitos e garantias (constitucionais) do contribuinte; para tanto, institui, além da base de cálculo de forma objetiva materialmente configurada, também a capacidade contributiva.

Estão, assim, postos os contornos do que é renda – na condição de um acréscimo patrimonial novo – que os alemães denominam de *Reinezugang* e a doutrina identifica como produto neto ou lucro real: Renda – em qualquer dos critérios de cálculo – é a parcela que resta entre a contraposição dos gastos patrimoniais, perdas ocorridas, realizados para obter acréscimos (patrimoniais) definitivos de forma continuada.

A partir desta realidade, tem-se a estrutura do que é renda a ser adotada para compor a realidade que se vê presumida nos termos do Art. 44 do CTN.

Destaca-se, ademais, contrariando as premissas adotadas pelo TRF da 4ª Região, que o fato de ser admitida a adoção da presunção não implica que o legislador está livre para fixar os contornos da base de cálculo desta presunção. Os contornos da materialidade da base impositiva – que determina a capacidade contributiva de cada contribuinte – são insuperáveis. Não fossem tais estaria admitida a interpretação composta pela autoafirmação subjetiva de cada prestador jurisdicional. De outra banda não se poderia reivindicar o

reconhecimento de uma Teoria Constitucional Tributária cientificamente fundamentada.

A nosso ver esta questão já está definida de forma repetitiva pela STF: analisando a base de cálculo e o conceito de faturamento, – que *mutatis mutandi*, se aplica ao presente caso – o Ministro Marco Aurélio (STF, RE 240785/MG, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio. DJe 15/12 (acima citado) assim assinalou, na decisão, *verbis*:

[...] Ótica diversa não poder ser emprestada ao preceito constitucional, revelador da incidência sobre o faturamento. Este decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda de mercadoria ou mesmo a prestação de serviços. A base de cálculo da COFINS não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. **O conceito de faturamento diz com a riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços**, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da COFINS faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. [...] Com efeito, a norma constitucional possibilita a incidência da contribuição sobre **o faturamento (art. 195, I, "b"), sendo que, como bem salientou o Ministro em seu voto, "[...] se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria"**.

O Plenário do STF, em sessão realizada em 15/03/2017, no âmbito do RE nº 574.706, desta feita, com repercussão geral reconhecida, fixou a seguinte tese, *verbis*: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.

Conforme se depreende, prevaleceu o voto da relatora, Ministra Carmem Lúcia, de que o ICMS não integra a base de cálculo para o PIS e COFINS constitutiva de receita. Este termo foi definido nos seus contornos de significação – contextual e sistemática – que a Constituição lhe atribuiu no regime de repercussão geral. Desta forma, o legislador está vinculado a este paradigma e toda a lei que não se harmonizar com a respectiva definição é inconstitucional, A propósito, refere a Ministra/relatora que:

A arrecadação do ICMS não se enquadra entre as fontes de financiamento da seguridade social previstas na Constituição, pois não representa faturamento ou receita, representando apenas

ingresso de caixa ou trânsito contábil a ser totalmente repassado ao fisco estadual.<sup>9</sup>

Ressalte-se, então, que a superveniência da Lei n.º 12.973/2014, que ao definir faturamento nele incluiu os tributos incidentes sobre a receita bruta, não é capaz de alterar a sorte das demandas, pelas mesmas razões de decidir do RE 574.706 supracitado.

Destarte, os valores referentes ao ICMS – em face dos limites prescritos pelo Sistema Constitucional Tributário – tanto não devem compor a base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS nem a receita adotada para efeito do regime presuntivo de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

---

<sup>9</sup> Cfe. Notícia veiculada no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal (extraído da página do STF).