

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JUCICLÉCIA AVELINO DOS SANTOS

**"IMPACTOS TRIBUTÁRIOS DA EXCLUSÃO DE ICMS
DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS APLICADO A
UMA EMPRESA ATACADISTA COM VENDA DE MÁQUINAS
E EQUIPAMENTOS"**

MACEIÓ

2022

JUCICLÉCIA AVELINO DOS SANTOS

**"IMPACTOS TRIBUTÁRIOS DA EXCLUSÃO DE ICMS
DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS APLICADO A
UMA EMPRESA ATACADISTA COM VENDA DE MÁQUINAS
E EQUIPAMENTOS"**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Ciências
Contábeis, Campus A. C. Simões, como
requisito para a obtenção do título de
Bacharel em Ciências Contábeis.

MACEIÓ

2022

FOLHA DE APROVAÇÃO

JUCICLÉCIA AVELINO DOS SANTOS

IMPACTOS TRIBUTÁRIOS DA EXCLUSÃO DE ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS APLICADO A UMA EMPRESA ATACADISTA COM VENDA DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Alagoas, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em 11 / 08 / 2022

Banca Examinadora

Documento assinado digitalmente
 YAN DAEVID LIRA GUIMARAES
Data: 11/08/2022 22:31:42-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Profº. Me. Yan Daevid Lira Guimarães Orientador
Faculdade de Economia Administração e Contabilidade
Universidade Federal de Alagoas

Documento assinado digitalmente
 VALDEMIR DA SILVA
Data: 11/08/2022 23:13:55-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Profº. Me. Valdemir da Silva (Examinador Interno)
Universidade Federal de Alagoas

Documento assinado digitalmente
 SERGIO GOUVEIA SANTOS
Data: 11/08/2022 22:38:22-0300
Verifique em <https://verificador.iti.br>

Profº. Esp. Sergio Gouveia Santos (Examinador Externo)
Universidade Federal da Paraíba

AGRADECIMENTOS

Inicio agradecendo a Deus, o autor de minha vida, aquele que foi o meu maior refúgio nos momentos de angústia e a quem eu mais recorri durante esse ciclo de minha vida que foi a graduação. O rendo graças também por me permitir ultrapassar todos os obstáculos encontrados ao longo da realização deste trabalho.

Aos meus pais e irmãos, que me sempre apoiaram meus estudos e compreenderam a minha ausência enquanto eu me dedicava à realização deste trabalho e da graduação como um todo.

Aos amigos, que sempre estiveram ao meu lado, pela amizade incondicional e pelo apoio demonstrado ao longo de todo o período de tempo em que me dediquei a este trabalho.

A confiança depositada pelo meu orientador Yan Daevid, que dedicou horas para sanar as minhas dúvidas, me acalmar e me colocar na direção correta durante nossas reuniões.

Aos professores, pelas correções e ensinamentos que me permitiram apresentar um melhor desempenho no meu processo de formação profissional ao longo do curso. E aqui, faço questão de destacar 3 nomes que foram essenciais para minha formação e jamais esquecerei: Valdemir, Alexandra, e Altair.

Às pessoas com quem convivi ao longo desses anos de curso, às quais pude tanto chorar quanto sorrir ao lado; que me incentivaram e que certamente tiveram impacto em minha formação acadêmica.

À instituição de ensino UFAL, essencial no meu processo de formação profissional, pela dedicação, e por tudo o que aprendi ao longo dos anos do curso. Finalizo agradecendo a Juci de alguns anos atrás, por não ter desistido ao longo do percurso, apesar das tamanhas dificuldades. A quem dedico essas palavras cheias de emoção: Meus parabéns. Você conseguiu e foi a que mais contribuiu para o encerramento desse ciclo. Estou orgulhosa de você!

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo analisar o impacto tributário da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS com base no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, julgado pelo STF em 15 de março de 2017, que estabeleceu a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. O método utilizado foi o estudo de caso, realizado em uma empresa atacadista de máquinas e equipamentos, localizada em Maceió/AL. Quanto ao processo metodológico, a pesquisa caracteriza-se por um estudo com abordagem e quantitativa do tipo estudo de caso. Os instrumentos de pesquisa utilizados foram livros de entrada e saída, apuração de ICMS e PIS e COFINS dos anos de 2017 a 2021, onde foi realizada a comparação dos valores devidos antes e depois da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS. O resultado demonstrou que a exclusão do ICMS na base de cálculo correspondeu a R\$ 1.513002,22 inferior na base de cálculo, ou seja, cerca de 9,15% de redução, gerando assim uma economia para a empresa.

Palavras-chave: Base de cálculo PIS e COFINS. Planejamento Tributário. RE 574.706. Exclusão de ICMS.

ABSTRACT

This article aims to analyze the tax impact of the exclusion of ICMS on the basis of calculation of PIS and COFINS based on Extraordinary Appeal No. PIS and COFINS calculation basis. The method used was the case study, carried out in a wholesale company of machinery and equipment, located in Maceió/AL. As for the methodological process, the research is characterized by a case study approach and quantitative study. The research instruments used were input and output books, ICMS and PIS and COFINS calculations for the years 2017 to 2021, where the amounts due before and after the exclusion of ICMS from the calculation basis of contributions to PIS were compared and for COFINS. The result showed that the exclusion of ICMS in the calculation base corresponded to R\$ 1,513,002.22 lower in the calculation base, that is, about 9.15% reduction, thus generating savings for the company.

Keywords: PIS and COFINS calculation basis. Tax Planning. RE 574,706. Exclusion of ICMS.

LISTA DE ABREVIACOES

PIS	Programa de Integração Social
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
PASEP	Programa de Formação do Patrimnio do Servidor Público
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de servios de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IPI	Imposto sobre os Produtos Industrializados
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
1.1	CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA	8
1.2	OBJETIVOS.....	9
1.2.1	Objetivo Geral.....	9
1.2.2	Objetivos Específicos	9
1.3	JUSTIFICATIVA E MOTIVAÇÃO.....	9
2	REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1	PIS e COFINS.....	11
2.2	ICMS	11
2.3	ESTUDOS ANTERIORES	13
3	METODOLOGIA	15
3.1	CARACTERIZAÇÕES DA EMPRESA	15
3.2	COLETA E TRATAMENTO DE DADOS	16
4	ANÁLISE DE DADOS E DISCUSSÃO	17
5	CONCLUSÃO	24
	REFERÊNCIAS	25

1 INTRODUÇÃO

1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

De acordo com a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, Art. 1º O PIS, Programa de Integração Social, é destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Enquanto a COFINS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, com base na Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, em seu Art. 1º destina-se exclusivamente ao custeio das despesas com atividades fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

De acordo com as leis de nº 9.718/88, 10.6737/03 e 10.833/03 a incidência do PIS e da COFINS se dá sobre o total das receitas auferidas, ou seja, da receita bruta. Tal definição foi motivo de debates, isso porque ao considerar receita bruta como base de cálculo, é incluído também o valor do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação), imposto esse, considerado “por dentro”, o que para vários contadores e advogados tributaristas pode ser enquadrado como bitributação (CARRAZZA, 2011)

Por esse motivo, ações judiciais foram movidas no STF (Superior Tribunal Federal) com o objetivo de questionar a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, entendendo que tais valores não representam receita para a empresa e sim uma receita do estado, sendo o contribuinte mero arrecadador. Diante da grande quantidade de contribuintes questionando a legalidade do critério de tributação, a constitucionalidade de tal incidência passou a ser analisada pelo referido tribunal (MELLO,2017)

O resultado do julgamento, por 6 votos a 4, representou uma vitória dos contribuintes apenas em maio de 2021. O STF decidiu que o ICMS, por não compor faturamento ou receita bruta das empresas, deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, diante disso, a base de cálculo destes passou a ser o valor com exclusão do ICMS tributado nas notas fiscais. O Supremo também definiu a modulação dos efeitos da decisão a partir de 15 de março de 2017, data em que foi julgada a tese

principal, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até ali (BORGES, 2021)

À face do exposto, esta pesquisa busca responder o seguinte questionamento: **Quais os impactos tributários causados pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e do COFINS numa empresa atacadista vendedora de máquinas e equipamentos no município de Maceió/AL?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa é demonstrar os impactos tributários causados à partir da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS por meio de um estudo de caso em uma empresa atacadista vendedora de máquinas e equipamentos, situada no município de Maceió/AL.

1.2.2 Objetivos Específicos

Com o fim de alcançar o objetivo geral proposto, são traçados os seguintes objetivos específicos:

- Caracterização da empresa foco do estudo;
- Demonstrar a base de cálculo e o valor das contribuições de PIS/COFINS com base na antiga e na nova metodologia de cálculo;
- Apresentar a economia tributária causada com a exclusão do ICMS.

1.3 JUSTIFICATIVA E MOTIVAÇÃO

O presente trabalho procura demonstrar a importância de se verificar os impactos financeiros no resultado das organizações que a exclusão de ICMS da base de cálculo de PIS e COFINS trouxe.

Por vivenciar na prática o impacto do RE nº 574.706 em algumas empresas do lucro real e presumido em um escritório de contabilidade à partir de 04/2021. Fez-se relevante, utilizar-se de tais informações, com autorização e confidencialidade, para fins de comparação e à partir disso demonstrar, o impacto que a bitributação teve ao decorrer dos anos em uma das empresas com facilidade de informação. A empresa

escolhida tem duas características importantes a serem frizadas: Faz parte regime especial atacadista de Alagoas estabelecido no Decreto 20747/12 o qual favorece alguns benefícios de ICMS para a empresa, e operacionaliza a venda de itens com redução na base de calculo do ICMS. Diante de tais informações fez-se interessante analisar a proporção do impacto da exclusão de ICMS na base de calculo do PIS e da COFINS sob essa nova óptica.

Além dos impactos que essa exclusão pode oferecer, ela também pode ser base para próximas discussões como uma forma de reduzir a carga tributária brasileira para os contribuintes. Além disso, essa discussão também pode gerar benefícios indiretos aos consumidores que podem ser beneficiados com a redução do custo de aquisição de produtos

REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo serão abordados alguns conceitos para facilitar o entendimento dos impactos tributários causados pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Para isso, abordaremos Conceito e princípios do ICMS, Noções de PIS/PASEP e COFINS, a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo de PIS e COFINS, interpretação do TSE a respeito de receita e faturamento e o impacto dessa definição em nosso estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PIS E COFINS

O PIS e a COFINS estão citados na Constituição Federal e são tributações previstas nos artigos 195 e 239. Sendo o PIS, a abreviação de Programa de Integração Social e COFINS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social. O objetivo dessas contribuições é servir de apoio para custear gastos com os trabalhadores do país, já que o PIS se destina ao pagamento de seguro-desemprego e outros benefícios e a COFINS arca com gastos da seguridade social (SILVEIRA, 2019)

Existem, dois possíveis regimes para o PIS/PASEP e para a COFINS incidente sobre a receita ou faturamento. São eles: Regime cumulativo e não cumulativo. O regime cumulativo incide sobre o faturamento, sem direito a quaisquer deduções de créditos. O regime não-cumulativo, por sua vez, criado em dezembro de 2002 para o PIS/PASEP e em fevereiro de 2004 para a COFINS, constitui-se em sistema de créditos e débitos, no qual, os tributos pagos na operação são compensados dos tributos devidos nas operações subsequentes (SILVEIRA, 2019).

2.2 ICMS

O ICMS, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996, a chamada “Lei Kandir”.

“Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei

complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.”

O Art. 19 da LC nº 87/96 traz a informação da não comutatividade de ICMS. Evita-se, por exemplo, a cobrança de impostos de forma desorganizada. Desta forma, abate-se o crédito do imposto (ICMS), no momento da venda do produto/mercadoria. Não existe uma alíquota única para todo o país, pois, esse valor varia de estado para estado, sendo essencial conhecer a legislação do local em que sua empresa está sediada e irá depender também da localização de quem está comprando, já que existem alíquotas internas e interestaduais.

Cada estado é responsável pela definição de sua alíquota, observando assim, a alíquota mínima estabelecida em Lei, ressalvados os casos de competência outorgada ao Senado Federal e ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). A circulação de mercadorias, um dos fatos geradores de ICMS, pode ocorrer internamente ou entre os Estados. Nas operações interestaduais, destinadas ao consumidor final, aplica-se a alíquota interna, e quando destinadas ao contribuinte do imposto, utiliza-se a alíquota interestadual, definida pela resolução de cada estado. (PAULSEN, 2012)

Para exemplificar a compreensão do recolhimento de ICMS, usaremos, como exemplo a venda de uma mercadoria, sujeita à alíquota de 17%, pela qual foi cobrado um valor de R\$5.000. Deste valor, a parte correspondente ao custo da mercadoria é de apenas R\$ 4.150,00, enquanto os outros R\$850,00 são correspondentes à alíquota de ICMS, que por sua vez, será repassado para o Estado. Dessa maneira, se mostra inviável a apuração individualizada do ICMS. Isso demonstra que o valor referente ao ICMS não se trata de faturamento, obedecendo assim, o princípio da não

comutatividade, ou seja, o valor do ICMS é indeterminável até que a operação se realize, o que demonstra que o ICMS não compõe o custo, devendo ser, deste modo, excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Para Seabra Neto,

A base de cálculo do PIS e da COFINS tem origem no faturamento equiparado pela legislação à receita bruta do contribuinte. Entretanto, um pouco de conhecimento fiscal e contábil permite identificar facilmente que embutido nesta base de cálculo está outro tributo, o ICMS. Esta situação decorre da base de cálculo do ICMS, instituída pela Lei Complementar no 87/96, que prevê que o montante deste tributo integrará sua própria base de cálculo, popularmente conhecida como 'base de cálculo por dentro'. (SEABRA NETO, 2013, p. 8).

Sob a forma de complementar a citação acima, conforme o voto do Ministro Marco Aurélio, "se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria. Admitir o contrário é querer [...] que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por norma constitucional, alterando, assim, a Lei Maior e com isso afastando a supremacia que lhe é própria" (RE 240.785, 2001, p. 04).

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

Vários estudos foram realizados a fim de identificar o impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Broetto, Silva e Gugel (2020) utilizaram-se do levantamento de informações entre os anos de 2012 a 2016 para verificar o impacto da possível dedução de ICMS na base do PIS e da COFINS no ano de 2016 em uma distribuidora de alimentos de Cascavel. A conclusão do estudo aponta reflexos positivos em seus demonstrativos de modo que o prejuízo que é de R\$ 664.987,07 reduz para R\$ 519.248,38, ou seja, uma redução de R\$ 145.738,69 (21,92%) somente no ano de 2016. Os autores argumentam que a redução pode trazer ainda mais benefícios para a empresa, uma vez que esses valores impactam diretamente sobre o produto reduzindo seu custo e conseqüentemente seu preço, em contrapartida poderá também aumentar o volume de suas vendas.

Borges (2021) analisou o impacto da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS na Demonstração de Resultado do Exercício de uma empresa do ramo farmacêutico e com isso, identificou uma redução de quase 6% nos tributos fiscais

sobre as vendas realizadas no ano calendário de 2021. Obteve-se, também, uma melhoria de 3,22% no resultado empresarial, mesmo com o pagamento mais elevado de IRPJ e CSLL.

Souza e Moraes (2021) apontou a composição da base de cálculo das contribuições sociais PIS e COFINS, e a composição da base de cálculo do ICMS, evidenciando assim, a diferença entre o cálculo “POR DENTRO e “POR FORA”, a fim de demonstrar ao contribuinte o impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS diante do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 574.706.

Mendonça (2021) através do método indutivo, analisou relatórios fiscais de uma bomboniere, estabelecida no município de Jaboatão dos Guararapes, Estado de Pernambuco. O autor apurou PIS e COFINS de acordo com o regulamentado pelo STF com o intuito de responder quais os benefícios e impactos dessa exclusão em uma empresa varejista. Os resultados encontrados indicaram uma redução de 67,43% do valor a pagar no ano de 2020 .

Medeiros (2022) analisou relatórios referentes aos anos de 2019 e 2020 em uma empresa do Lucro Presumido, cuja atividade é de compra e vendas de veículos usados. Concluiu-se, então, que ao excluir o ICMS da base de cálculo dos anos de 2019 e 2020 a empresa obteria uma economia tributária de 14%.

3 METODOLOGIA

O estudo em questão caracteriza-se por uma pesquisa com abordagem quantitativa, por meio de recursos para mensuração de valores necessários à compreensão da problemática de pesquisa; o estudo de caso da empresa, que, segundo Gil (2008), é definido por um estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de modo que se possa chegar ao seu amplo conhecimento. Foi realizado graças a facilidade de informações a respeito de apurações, entradas e saídas da mesma, tais relatórios foram analisados, e reapurados em planilhas à parte para confronto de informações

A pesquisa teve o objetivo de analisar qual o impacto financeiro do ICMS na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS em uma empresa atacadista revendedora de máquinas e equipamentos. E também, verificar o impacto financeiro da mesma diante de uma possível redução dos tributos em questão.

3.1 CARACTERIZAÇÕES DA EMPRESA

A empresa em estudo é regida pelo regime de lucro real, sendo assim, sua apuração feita pelo regime não cumulativo, sendo as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS. Esse tipo de regime está previsto na Lei de nº 10.637/2002. Seu faturamento é obtido através da receita bruta das vendas realizadas, excluindo-se as vendas canceladas e as devoluções. Para a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, a empresa exclui também os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos, cobrados destacadamente do comprador dos quais o vendedor seja mero depositário, tais como o IPI e o ICMS substituição tributária. Também é permitido o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica.

Não foi autorizada a divulgação de seu nome, nem de dados que possam ser passíveis de sua identificação; desse modo, para melhor desenvolvimento do estudo, será utilizado o nome fictício “COMPRE JÁ MAQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA”. COMPRE JÁ MAQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA é uma empresa atacadista de máquinas e equipamentos, com sede em Maceió/AL, contando com cerca de 25

colaboradores. A qual está enquadrada no regime de tributação do lucro real, e é contribuinte do ICMS através do regime especial atacadista.

3.2 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS

As informações utilizadas para realização do estudo de caso foram coletadas através de relatórios financeiros e contábeis fornecidos pela empresa por meio eletrônico. O período analisado foi de 2017 a 2021, Para as análises foram utilizados: Os livros de entrada e saída dos anos citados, apuração de ICMS encontrados no sistema de apuração e apurações dos SPEDS e PIS/COFINS

Dentre os relatórios disponibilizados, para facilitar o entendimento e análise dos dados, foram selecionadas para a análise apenas as operações realizadas com código de Situação Tributária “01-Operação tributável com alíquota básica”, ou seja, operações tributáveis com alíquotas definidas para o regime adotado. Para esse estudo, como a empresa é do Regime Lucro Real, as alíquotas a serem aplicadas para PIS e COFINS serão respectivamente de 1,65% e 7,6%. Com o objetivo de demonstrar a aplicação prática da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS conforme as definições do Recurso Extraordinário nº 574.706, foram elaboradas planilhas com auxílio do software Microsoft Excel®, excluindo o ICMS destacado em nota fiscal da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Vale enfatizar que a identidade da empresa estudada, assim como a de seu gestor, foi preservada, cumprindo o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido. Assim como os relatórios fornecidos serão guardados e mantidos em sigilo.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Os anos de 2017 a 2020 são analisados anualmente, conforme tabela 01. Apesar de a recuperação ser a partir de março de 2017, essa informação não interferiu no resultado final da pesquisa, pois as informações obtidas são a partir de 06/2017. Dessa forma, todos os valores poderão ser recuperados com redução de ICMS na base de cálculo. Os valores estão demonstrados já com aplicação de alíquotas. Dessa forma, tem-se os valores correspondentes às entradas, saídas e conseqüentemente, o saldo final dos anos mencionados.

Tabela 01 - Valores sem redução de ICMS na base de calculo nos anos de 2017 a 2020 (Em R\$)

ANOS	VALOR CRÉDITO		VALOR DÉBITO		SALDO FINAL	
	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS
2017	31.658,54	145.822,08	42.684,00	196.606,05	11.025,45	50.783,97
2018	51.399,22	236.747,93	64.986,02	299.329,53	13.586,79	62.581,60
2019	61.414,45	282.878,70	47.935,23	220.792,58	-13.479,22	-62.086,12
2020	82.090,29	378112,82	58.538,90	269.633,73	- 23.551,39	- 108.479,09

Fonte: Dados de pesquisa (2022)

Na tabela 01 é possível observar os valores finais de 2017 a 2020. Sendo 2017 e 2018 anos em que a empresa obteve valores a recolher, porém, em 2019 e 2020 ela passou a ter valores a recuperar referente ao PIS e COFINS, uma vez que a empresa apresentou mais entradas tributadas que saídas durante esses anos. Em 2017, as entradas com CST – código de situação tributária 50, tal código informa que a mercadoria é tributada na saída, corresponderam a R\$1.918.711,57, aplicando as alíquotas mencionadas, encontramos os valores R\$ 31.658,54 (PIS) e R\$145.822,08 (COFINS), conforme demonstrado nos dados. Em 2019, entretanto, a base de calculo referente as entradas tributadas foi de R\$ 3.722.088,11, enquanto as saídas, representaram um valor na base de R\$ 2.905.165,53, ou seja, as saídas tributadas deste ano representam cerca de 21,95% inferior quando correlacionadas às entradas do mesmo ano. É possível observar também que essa inferioridade não é apenas em relação as entradas do ano.

Se analisarmos nos anos anteriores, conseguimos observar um aumento gradual das entradas durante 2017, 2018 e 2019, porém, ao fazer essa mesma análise com as saídas, é possível observar um declínio em 2019, e ao observar o faturamento da empresa, foi possível identificar que, tal fato ocorreu, infelizmente, por uma redução em suas vendas e não necessariamente por uma diminuição apenas em suas saídas tributadas. Em 2020, também é possível observar um valor inferior nas saídas tributadas, entretanto, mesmo sendo o ano em que tivemos a pandemia mundial, ocasionada pelo Coronavírus (COVID-19) 2020 teve um resultado melhor em seu faturamento. O que colaborou para que o crédito fosse ainda maior, foi justamente o saldo credor do período anterior que, através do regime não cumulativo, é permitido acumular para uma futura compensação.

Na Tabela 02 a análise foi realizada de forma mensal, a fim de demonstrar o impacto da exclusão de forma minuciosa, visto que, foi o ano da decisão do STF. Observa-se os valores correspondentes às entradas, saídas e, conseqüentemente, o saldo final dos meses mencionados.

Tabela 02- valores sem redução de ICMS na base de calculo 2021

MESES	VALOR CRÉDITO		VALOR DÉBITO		SALDO FINAL	
	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS
jan.-21	R\$ 84.973,99	R\$ 391.395,35	R\$ 4.886,45	R\$ 22.507,29	-R\$ 80.087,54	-R\$ 368.888,06
fev.-21	R\$ 95.822,16	R\$ 441.362,67	R\$ 4.209,55	R\$ 19.389,42	-R\$ 91.612,61	-R\$ 421.973,25
mar.-21	R\$ 95.191,97	R\$ 438.460,00	R\$ 3.838,10	R\$ 17.678,51	-R\$ 91.353,87	-R\$ 420.781,49
abr.-21	R\$ 95.955,51	R\$ 441.977,45	R\$ 4.298,32	R\$ 19.798,30	-R\$ 91.657,19	-R\$ 422.179,15
mai.-21	R\$ 99.944,97	R\$ 457.002,88	R\$ 2.401,34	R\$ 11.060,74	-R\$ 97.543,63	-R\$ 445.942,14
jun.-21	R\$ 100.821,68	R\$ 409.524,12	R\$ 7.727,77	R\$ 35.594,57	-R\$ 93.093,91	-R\$ 373.929,55
jul.-21	R\$ 97.904,06	R\$ 396.490,39	R\$ 4.255,27	R\$ 19.600,02	-R\$ 93.648,79	-R\$ 376.890,37
ago.-21	R\$ 102.033,85	R\$ 415.512,46	R\$ 4.073,90	R\$ 18.764,63	-R\$ 97.959,95	-R\$ 396.747,83
set.-21	R\$ 104.255,94	R\$ 425.747,52	R\$ 4.312,12	R\$ 19.861,87	-R\$ 99.943,82	-R\$ 405.885,65
out.-21	R\$ 102.655,72	R\$ 418.376,83	R\$ 5.570,51	R\$ 25.658,10	-R\$ 97.085,21	-R\$ 392.718,73
nov.-21	R\$ 101.572,31	R\$ 439.904,25	R\$ 7.099,77	R\$ 32.701,96	-R\$ 94.472,54	-R\$ 407.202,29
dez.-21	R\$ 101.999,56	R\$ 464.192,59	R\$ 6.036,48	R\$ 27.804,37	-R\$ 95.963,08	-R\$ 436.388,22
TOTAL 2021	R\$ 1.183.131,72	R\$ 5.139.946,5 1	R\$ 58.709,58	R\$ 270.419,78	-R\$ 1.124.422,1 4	-R\$ 4.869.526,7 3

Fonte: Dados de pesquisa (2022)

O ano de 2021, conforme tabela 02, foi demonstrado de forma mensal. Através dele, pode-se observar que os créditos, estão superiores aos débitos de cada mês, fazendo com que, a empresa não tenha saldo a recolher durante 2021. Isso não significa dizer que, suas saídas tributadas (CST 01) foram menores que suas entradas tributadas (CST 50) nos meses apresentados. É importante ressaltar que, na apuração de PIS e COFINS não cumulativo (Lucro Real) o saldo credor do período anterior é

somado com a competência atual para abater com o valor devedor, ou seja, com o valor desse tributo sobre as vendas da competência correspondente.

Na tabela 02, os valores demonstrados no “valor crédito” já estão somados da seguinte forma: Entradas tributadas (CST 01) + Créditos acumulados anteriormente. Justamente por haver esses créditos anteriores, a empresa permanece com valores a recuperar, pois, o valor de suas saídas tributadas é de apenas 4,47% em relação as operação total da empresa. Outro ponto importante a ser passado é que, caso não existisse esse crédito anterior acumulado vindo de 2020, a empresa teria valores a recolher nos seguintes meses: março, junho, julho, outubro e novembro, pois, suas saídas tributadas foram superiores às entradas dos meses respectivos;-inclusive, ao observar a tabela, é possível identificar que em Julho, tem-se o maior valor referente aos débitos de PIS e COFINS.

Na Tabela 03 foi elaborado um comparativo relacionado ao impacto da base de cálculo antes e após a decisão do STF a respeito do ICMS não compor a base de cálculo de PIS e COFINS. Com isso, pode-se observar o impacto financeiro em reais e porcentagem durante dos anos de 2017 a 2020.

Tabela 03 - Base de cálculo antes e após a decisão do STF - de 2017 a 2020

ANOS	BASE DE CÁLCULO ANTIGA (COM ICMS)	BASE APÓS DECISÃO DO STF (SEM ICMS)	DIFERENÇA EM R\$	DIFERENÇA EM PORCENTAGEM
2017	R\$ 2.586.921,66	R\$ 2.310.308,63	R\$ 276.613,03	10,69%
2018	R\$ 3.938.546,39	R\$ 3.546.999,12	R\$ 391.547,27	9,94%
2019	R\$ 2.905.165,53	R\$ 2.666.637,30	R\$ 238.528,23	8,21%
2020	R\$ 3.547.812,22	R\$ 3.271.096,69	R\$ 276.715,53	7,80%
2020	R\$ 3.547.812,22	R\$ 3.271.096,69	R\$ 276.715,53	7,80%
TOTAL	R\$ 16.537.600,82	R\$ 15.023.592,60	R\$ 1.513.008,22	9,15%

Fonte: dados de pesquisa (2022)

Para a realização da exclusão de ICMS da base de cálculo foram obedecidos alguns critérios, dentre eles, estão: O ICMS a ser excluído da base de cálculo das Contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais. No caso de a pessoa jurídica ter auferido receitas de natureza tributária (CST 01, 02 e 05) e de natureza não tributada (CST 04, 06, 07, 08 e 09), a exclusão do ICMS deve ser vinculada à correspondente natureza de receita. Dessa forma, não pode o ICMS

referente a uma receita não tributada ser excluída da base de cálculo de uma receita tributada. (Guia Prático da EFD Contribuições Versão 1.35, 2021)

Pode-se observar o impacto que o ICMS estava ocasionando ao compor a base de cálculo de PIS e COFINS. É possível afirmar que as vendas tributadas foram maiores em 2018, enquanto em 2017 a empresa apresentou vendas tributadas inferiores. Apesar disso, consegue-se a informação de que o impacto da redução de ICMS em 2017 foi de 10,69% enquanto em 2018 tem apenas 9,94%.

Na tabela 04 apresenta-se uma demonstração semelhante a tabela 03, apresentada anteriormente, porém, nesta, as informações são apresentadas de forma mensal no ano de 2021, ano esse em que o STF decidiu que o ICMS, por não compor faturamento ou receita bruta das empresas, deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Tabela 04 - Base de cálculo antes e após a decisão do STF - ano de 2021

MESES	BASE DE CÁLCULO ANTIGA COM ICMS	BASE APÓS DECISÃO DO STF SEM ICMS	DIFERENÇA EM R\$	DIFERENÇA EM PORCENTAGEM
jan.-21	R\$ 296.148,50	R\$ 276.768,47	R\$ 19.380,03	6,54%
fev.-21	R\$ 255.124,00	R\$ 235.405,05	R\$ 19.718,95	7,73%
mar.-21	R\$ 232.612,00	R\$ 214.664,76	R\$ 17.947,24	7,72%
abr.-21	R\$ 260.504,00	R\$ 238.902,45	R\$ 21.601,55	8,29%
mai.-21	R\$ 145.536,00	R\$ 130.742,25	R\$ 14.793,75	10,17%
jun.-21	R\$ 468.349,55	R\$ 410.410,22	R\$ 57.939,33	12,37%
jul.-21	R\$ 257.895,01	R\$ 219.929,65	R\$ 37.965,36	14,72%
ago.-21	R\$ 246.903,00	R\$ 223.737,06	R\$ 23.165,94	9,38%
set.-21	R\$ 261.340,38	R\$ 238.412,77	R\$ 22.927,61	8,77%
out.-21	R\$ 337.606,58	R\$ 315.888,02	R\$ 21.718,56	6,43%
nov.-21	R\$ 430.289,00	R\$ 397.072,40	R\$ 33.216,60	7,72%
dez.-21	R\$ 365.847,00	R\$ 326.617,76	R\$ 39.229,24	10,72%
TOTAL 2021	R\$ 3.558.155,02	R\$ 3.228.550,86	R\$ 329.604,16	9,26%

Fonte: dados de pesquisa (2022)

Acima, demonstra-se os valores com e sem ICMS na base de cálculo de forma mensal durante o ano de 2021. Através da explicação anterior a respeito da exclusão

ser apenas o ICMS destacado nas notas fiscais e levar em consideração o código de natureza tributária pode-se mencionar aqui os anos de novembro e dezembro de 2021. Apesar de novembro ter uma base de cálculo maior que dezembro, a diferença após a retirada de ICMS da base foi de apenas 7,72%, enquanto em dezembro observamos esse impacto na redução de 10,72%.

Gráfico 01 - PIS com e sem redução de 2017 a 2021

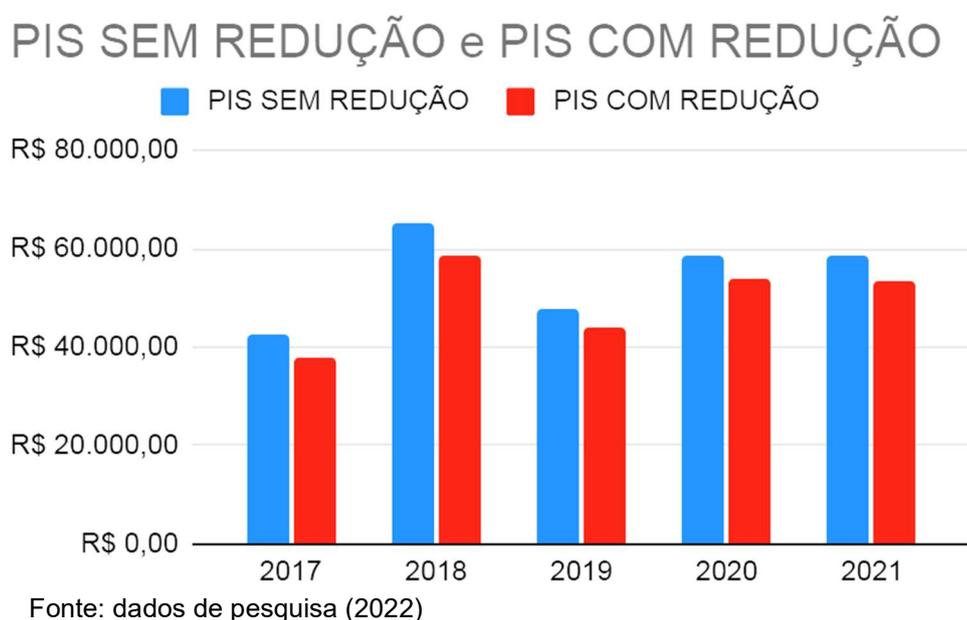
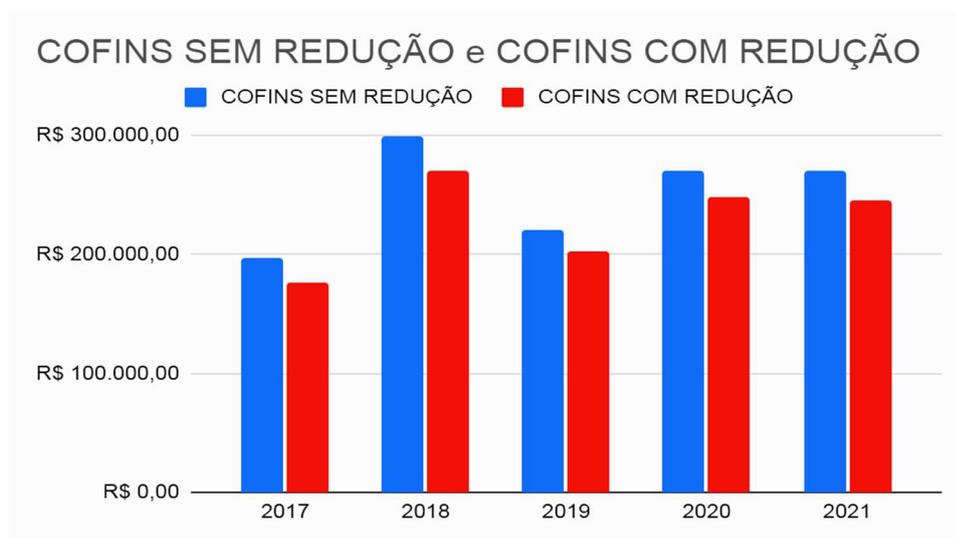


Gráfico 02 - COFINS com e sem redução de 2017 a 2021

Fonte: dados de pesquisa (2022)

Os gráficos 01 e 02 representam os valores de PIS e COFINS encontrados com e sem redução de ICMS na base de cálculo referente aos valores de saída durante os anos de 2017 a 2021. Através dos gráficos, pode-se identificar que 2018 teve o maior impacto com a exclusão de ICMS da base. Ao identificar os relatórios da empresa, e consultar cálculos realizados, foi possível verificar a seguinte informação; em 2018, o valor de PIS e Cofins sem redução de ICMS foi de R \$64.986,02 e R \$299.329,53, respectivamente. Ao aplicar a redução, conseguiu-se reduzir cerca de 9,94% do saldo devedor do PIS e COFINS deste ano. Em contrapartida, em 2020, a redução de ICMS proporcionou uma redução de apenas 7,79% no saldo devedor das contribuições analisadas.

5 CONCLUSÃO

O objetivo geral da pesquisa, que é demonstrar o impacto que a exclusão de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS tem na economia tributária de uma empresa atacadista de máquinas e equipamentos, foi alcançado por meio da análise do estudo de caso. Tal exame demonstrou que houve uma redução de R \$1.513.008,22 (um milhão, quinhentos e treze mil, oito reais e vinte e dois centavos) que representa cerca de 9,15%, valores esses, que a redução de ICMS nos anos de 2017 a 2021 proporcionou. Tais valores para a empresa objeto deste estudo, torna-se um montante significativo, uma vez que é capaz de custear desembolsos relevantes nos anos de 2017 e 2018, enquanto nos anos de 2019 a 2021 a entidade foi capaz de aumentar significativamente seu saldo credor.

Diante disso, a fim de aprimorar as informações científicas relacionadas ao tema, sugere-se para novos estudos, algumas linhas de pesquisas, tais como: a aplicação da mesma metodologia em setores econômicos diversos, com análises de outras demonstrações contábeis; o levantamento de valores a restituir em casos de recuperação fiscal desde 2017 – ano esse que se estabeleceu a decisão; e indo além, verificar se a melhoria nos resultados empresariais estão sendo repassadas aos consumidores finais.

REFERÊNCIAS

BORGES, Luana. **Impacto da exclusão do ICMS na apuração do PIS e cofins na demonstração do resultado do exercício de uma empresa do ramo farmacêutico**. 2021. 37 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia, Universidade Federal da Grande Dourados. Dourados, 2021.

BRASIL. **Manifestação - supremo tribunal**. 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=8718246> Acesso em: 30 jun. 2022,

BRASIL. **Código Tributário Nacional, Organização Roque Antonio Carrazza**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

BRASIL. **Lei 9718** (1998). Altera a Legislação Tributária Federal. Planalto. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm. Acesso em: 30 jun. 2022

BRASIL. **Constituição Federal** (1988). Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993.

BRASIL. **Constituição Federal** (1988). Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015.

BROETTO, Wilyan; SILVA, Rafael; GUGEL, Everton. Reflexos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins aplicados em uma distribuidora de alimentos de Cascavel – PR no ano de 2016. ENCITEC, 13, 2017, Cascavel, **Anais [...]** Cascavel, ENCITEC, 2017

CÂNDIDO, Luís Felipe. **A inconstitucionalidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e cofins**. 2021. 22 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Direito e Relações Internacionais) – Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Goiânia, 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 1. ed.. São Paulo: Saraiva, 1985.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
MEDEIROS, Maria. **Impactos tributários da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins aplicado a uma empresa de compra e venda de veículos usados**. 2021. 33 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Natal, 2021.

PONTUAL, Helena Daltro. **Lei Kandir**. Senado Notícias. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/lei-kandir>. Acesso em: 10 jun. 2022.

SILVEIRA, Valquíria. **Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins: análise a partir do recurso extraordinário n. 574.706/pr e da solução de consulta nº 13**. 2019. 69 f. Monografia (Graduação em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2019.

TEIXEIRA, Elizandra; MACHADO. Luís Antônio. O impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins: estudo de caso em empresa do setor calçadista. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis**, v. 7, n. 1, p. 227-259, 2018.

VOLPATO, Juliani. **O impacto da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins – estudo de caso em uma transportadora**. 2012. 195 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2012