



IMPACTOS TRIBUTÁRIOS OCACIONADOS PELA EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS, E A SUA REPERCURSSÃO NO RESULTADO DA EMPRESA: ESTUDO DE CASO COM EMPRESA DO RAMO DE BOMBONIERE, SITUADA EM JABOATÃO DOS GUARARAPES, PERNAMBUCO

Ana Karolina Guedes de Mendonça¹
anakarolinaguedes@gmail.com

Resumo: No atual cenário brasileiro, muitas empresas encaram uma carga tributária muito robusta, a qual as sufocam. Com isso, muitos contribuintes recorreram ao STF, a partir de recursos extraordinários, para discutir sobre a incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, partindo do entendimento que, se o ICMS é um imposto por dentro, embutido no valor do produto, o mesmo estará incluso na base de cálculo das contribuições, que é a própria receita bruta, originada do faturamento. Sendo assim, o julgamento do STF, com repercussão geral, trouxe a possibilidade das empresas conseguirem a permissão para exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Desta forma, este trabalho procurou responder quais são os impactos tributários ocasionados pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, e a sua repercussão no resultado da entidade. Para alcançar o objetivo, foi realizado um estudo de caso com uma bomboniere, situada em Jaboatão dos Guararapes, Pernambuco. Dos resultados obtidos o mais relevante foi que, a empresa estudada, com a exclusão do ICMS, conseguiu uma redução de mais da metade do valor a recolher e um aumento no resultado da empresa, referente ao ano de 2020.

Palavras-Chaves: PIS, COFINS, ICMS, base de cálculo, STF.

Abstract: In the current Brazilian scenario, many companies face a very robust tax burden, which suffocates them. As a result, many taxpayers turned to the STF, based on extraordinary resources, to discuss the incidence of ICMS on the PIS and COFINS calculation basis, based on the understanding that, if the ICMS is a tax from the inside, embedded in the value of the product, it will be included in the contribution calculation base, which is the gross revenue itself, originating from the billing. Therefore, the STF judgment, with general repercussions, brought the possibility of how to obtain permission to exclude ICMS from the PIS and COFINS calculation basis. In this way, this work that answers what are the tax impacts caused by the exclusion of ICMS from the PIS and COFINS calculation base, and its impact on the entity's results. To achieve the objective, a case study was carried out with a candy store, located in Jaboatão dos Guararapes, Pernambuco. Of the results obtained, the most relevant was that, with the exclusion of the ICMS, the company studied achieved a reduction of more than half of the amount to be collected and an increase in the company's result, referring to the year 2020.

Keywords: PIS, COFINS, ICMS, calculation basis, STF.

¹Analista fiscal do Grupo Tupan e Construções..



1 INTRODUÇÃO

Há alguns anos o assunto que não deixa de estar em debate, no meio jurídico e tributário, é o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) na base de cálculo do PIS (Programa de Interação Social) e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), que deu início com o questionamento dos contribuintes à Lei nº 9.718/98 que fez menção ao PIS e a COFINS, os quais passaram a incidir sobre o faturamento da empresa, que de acordo com o artigo 3º diz que:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. § 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (BRASIL, Lei 9.718, 1998, Art. 3º).

É certo que a receita bruta é o preço praticado na venda, onde neste valor está inserido o ICMS, com isso o mesmo está sendo considerado na base de PIS e COFINS. Desta forma ocorre o pagamento de PIS e COFINS sobre o valor do ICMS.

Sendo assim, O STF (Supremo Tribunal Federal), em 2017, através do julgamento do RE 574.706/PR com repercussão geral pela corte suprema, decidiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Com isso, os contribuintes passaram a ingressar com uma ação judicial para garantir o direito para a exclusão do ICMS e também para permitir a restituição e compensação dos valores recolhidos dos últimos 5 anos.

Diante deste exposto, surgiu o seguinte problema de pesquisa: A exclusão do ICMS na base de cálculo traz algum impacto tributário, e qual a sua repercussão no resultado, para empresas do varejo estabelecidas no município de Jaboatão dos Guararapes, Pernambuco?

De modo que seja respondido o objetivo geral deste estudo que é verificar qual o impacto no resultado da empresa com a exclusão do montante do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, foram definidos três objetivos específicos que são: discorrer sobre a contextualização das discussões jurídicas sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS; apresentar os impactos tributários ocasionados pela exclusão do ICMS destacado em nota fiscal, comparando as bases de cálculo com e sem o ICMS; e analisar a repercussão ocasionada no resultado do exercício da empresa.

Assim esse estudo tem como justificativa expandir o conhecimento sobre a discussão jurídica referente a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, sobre a redução da carga tributária proporcionada pela exclusão e os impactos no resultado do exercício da empresa. Para que desta forma, os contribuintes, empreendedores e gestores, possuam informações úteis para sua tomada de decisão, em relação ao tema abordado.

Com isso o estudo de caso foi utilizado para obter dados que representam a realidade presente nas empresas, desta forma, o estudo teve como exemplo uma bomboniere que possui uma diversidade de produtos, os quais têm situações tributárias diferentes, tanto no ICMS, quanto no PIS e COFINS, além de apurar de forma não cumulativa para as contribuições.



Portanto, tendo em vista a temática referente a exclusão do ICMS na base das contribuições, faz-se necessário a constante discursão sobre o tema auxiliando na evolução dos profissionais como contadores, tributaristas, administradores e afins, e demais questões tributárias.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A PADRONIZAÇÃO REGULARIZADA PELO CÓDIGO NACIONAL TRIBUTÁRIO (CTN)

Em tudo que fazemos geralmente mantemos um tipo de padrão, algo para nos orientar. Na área tributária não é diferente, para isso temos o CTN (Código Nacional Tributário).

O código tributário nacional é uma lei complementar referente ao artigo 146 da constituição federal, onde regulariza às normas gerais do sistema tributário nacional, disposto na Lei 5.172 de 1966. Segundo Novais (2019): “Por meio de disposição preliminar, o CTN se apresenta como responsável por disciplinar às normas gerais de direito tributário. O objetivo reside na necessidade de padronização das relações tributárias em todo o território nacional.”

2.2 A COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) PARA PROCESSAR E JULGAR

O Supremo Tribunal Federal é o órgão de cúpula do Poder Judiciário, e a ele compete, a guarda da Constituição, conforme definido no art. 102 da Constituição da República. Segundo Silva, Marques:

Na Constituição de, 18 de setembro de 1946, com a Emenda Constitucional n. 16, de, 01 de dezembro de 1965, que a ação direta de inconstitucionalidade de competência originária do Supremo Tribunal Federal, foi inserida em nosso ordenamento. Desse modo, o Supremo passou a ter competência para processar e julgar, originariamente, a inconstitucionalidade das normas (lei ou ato normativo), federal ou estadual, de legitimação exclusiva do Procurador-Geral da República. (SILVA e MARQUES, 2021, p. 117)

Sendo assim, para que o caso seja julgado pelo STF, de acordo com Camilo, Camila (2012): “Há dois tipos de ações tratadas pelo STF: Aquelas que envolvem leis ou normas que podem ir contra a constituição ou cujos réus têm foro privilegiado.”

2.3 DEFINIÇÃO DO TRIBUTO, DE ACORDO COM O CTN, E SUAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

O Código Tributário Nacional, em seu artigo art. 3º define que: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966). Ou seja, é instituído por lei, onde o seu pagamento é obrigatório e deve ser pago em dinheiro.

Com base no entendimento do Supremo Tribunal Federal e nas disposições constitucionais sobre os



tributos, adota-se, majoritariamente, no Brasil a “Teoria Pentapartite ou Quinquipartite dos Tributos”. Por meio dessa teoria, defende-se a existência de cinco espécies tributárias, quais sejam: Impostos; Taxas; Contribuições de Melhoria; Empréstimos Compulsórios e Contribuições Especiais. (FELIX, HENRIQUE, 2018, p.15).

Para o entendimento do conteúdo que será abordado posteriormente, iremos falar sobre o imposto do ICMS, e as contribuições do PIS e da COFINS.

2.3.1 ICMS, O IMPOSTO POR DENTRO

O ICMS é Imposto cobrado sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação. É um imposto que compete aos estados e ao distrito federal, e o seu fato gerador é a circulação de mercadorias, o qual ocorre quando existe uma venda, devolução de mercadoria, uma movimentação dos produtos. Esse imposto muito conhecido pelos contribuintes, foi instituído pelo Art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, que diz:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (...). (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

Para calcular o ICMS, precisa ter primeiro o conhecimento da alíquota incidente na mercadoria, de acordo com a operação que será realizada. Em seguida, deve agregar o próprio montante do imposto à base de cálculo do ICMS, o que vai constituir o valor da operação, que é a própria base de cálculo do imposto, o chamado imposto por dentro, conforme o art. 13, §1º, inciso I da Lei complementar nº 87/96 que informa:

A base de cálculo do imposto é: (...) §1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (...) I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. (BRASIL, Lei Complementar 87, 1996).

2.3.2 APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS E DA COFINS

O Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são Contribuições Sociais, tributos indiretos, que compete ao governo federal, destinadas ao financiamento da Seguridade Social. Ambos estão previstos na Constituição Federal nos Artigos 195, I e 239. Em 1998 o PIS e a COFINS foram unificados, os quais passaram a ter a mesma base de cálculo, que é o faturamento, ou seja, a receita bruta, de acordo com a Lei nº 9.718/98, que diz:

(..) Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações



introduzidas por esta Lei. Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (BRASIL, Lei 9.718, 1998).

Até 2003 a única forma de apuração do PIS e COFINS era pelo regime Cumulativo onde são aplicadas as alíquotas de 0,65% e 3,0%, respectivamente, apenas sobre o faturamento. Porém, em 2003 foi publicada a Lei nº 10.833/2003 que estabeleceu outro regime de apuração das contribuições pela não cumulatividade, alíquotas de 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS.

2.3.2.1 MÉTODO NÃO CUMULATIVO, UTILIZADO PELA EMPRESA ESTUDADA

De acordo com Pêgas (2017) “A empresa tributada pelo lucro real será obrigada a utilizar o método não cumulativo, com um cálculo bem mais complexo em relação às empresas tributadas pelo lucro presumido ou que tenham seu lucro arbitrário.”

Como o ICMS, também é pago de forma não cumulativa, com isso há uma analogia equivocada com a apuração do PIS e COFINS.

Contudo, o modelo utilizado para o PIS e a COFINS é algo diferente, pois a legislação separou as empresas em dois tipos, conforme a forma de tributação. Com isso, o crédito de uma empresa compradora de um determinado bem não representa necessariamente o valor pago na empresa que vendeu este bem. Portanto, os créditos de PIS e COFINS serão obtidos pela aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre valores expressamente determinados em lei, sem considerar a forma de tributação da empresa. (PÊGAS, 2017, p.288)

Proença (2014) também informa que: “Do valor da COFINS apurado conforme as regras acima, a legislação permite que a pessoa jurídica contribuinte apure valores de créditos que serão descontados do valor da contribuição a pagar. O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes lei nº 10.833/03, art. 3º, § 4º (BRASIL, 2003).”

3 METODOLOGIA

Os métodos adotados na construção deste trabalho, para apresentar os benefícios oriundos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, é o indutivo que para Lakatos e Marconi (2013): “a indução é um processo mental por intermédio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida fias partes examinadas.”

Assim, para a execução do presente trabalho, realizou-se uma pesquisa exploratória-descritiva, os quais:

São estudos exploratórios que têm por objetivo descrever completamente determinado fenômeno, como, por exemplo, o estudo de um caso para o qual são realizadas análises empíricas e teóricas. Podem ser encontradas tanto descrições quantitativas e/ou qualitativas quanto acumulação de informações detalhadas como as obtidas por intermédio da observação participante. (LAKATOS E MARCONI, 2013, p.187).



O estudo teve como fontes de informações relatórios fiscais para as análises da empresa estudada. O procedimento técnico adotado foi o estudo de caso com uma bomboniere, estabelecida no município de Jaboatão dos Guararapes, Pernambuco. A mesma iniciou o cálculo do PIS e COFINS, de acordo com o que foi regulamentado pelo STF, excluindo o ICMS da base de cálculo das contribuições, no final do ano de 2019. Para Prodanov e Freitas (2013): “O estudo de caso consiste em coletar e analisar informações sobre determinado indivíduo, uma família, um grupo ou uma comunidade, a fim de estudar aspectos variados de sua vida, de acordo com o assunto da pesquisa.”

A análise de dados foi realizada de forma qualitativa, com apresentação e análise de resultados, a qual não se preocupa com representação numérica. Ou seja, “Esta não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. Tal pesquisa é descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.” (PRODANOV e FREITAS, 2013).

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Este estudo de caso busca responder quais são os benefícios e impactos oriundos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, em uma empresa do varejo.

4.1 COMPOSIÇÃO DA EMPRESA, OBJETO DE ESTUDO

A empresa estudada trata-se de uma empresa nacional localizada em Pernambuco, na cidade de Jaboatão dos Guararapes, composta por um sócio, a qual foi fundada em 2015, a mesma atua no ramo de bomboniere, oferecendo diversos produtos à disposição da população. Para atender todos os clientes, buscando satisfazer a necessidade com qualidade, possui em Jaboatão dos Guararapes 3 unidades, composta pela matriz, uma filial e um depósito fechado, ambos no bairro de prazeres, onde em 2020 houve faturamento apenas da matriz e de uma das filiais. É uma empresa que está sempre buscando inovações e produtos personalizados, com uma equipe formada por 11 funcionários ao todo, com horário de funcionamento de segunda a sábado de 7:30 a.m às 17:30 p.m.

Está enquadrada no regime de tributação do lucro real, é contribuinte do ICMS pela revenda de mercadorias dentro do estado de Pernambuco. A mesma não possui nenhum benefício fiscal. Porém, possui uma liminar, em trânsito e julgado, que permite a exclusão do ICMS, destacado em nota fiscal, da base de cálculo do PIS e da COFINS.

4.2 DISCUSSÕES JURÍDICAS SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.

Em 2005 o STF fez alguns julgamentos de Recursos Extraordinários sobre a inconstitucionalidade do ICMS na base de Cálculo do PIS e da COFINS, onde ambos foram decididos pela inconstitucionalidade, como os RE nº 357.950/RS, 390.840/MG, 358.273/RS e 346.084/PR, porém não tiveram repercussão geral. Mas em 2017, o Supremo Tribunal Federal, julgou o RE nº574.706/PR, dessa vez com repercussão geral, que também decidiu em não considerar o ICMS na base de cálculo das contribuições.

Com isso, o que vem sendo discutido é que, quando a Lei nº 9.718/98 informa o valor do faturamento mensal como base de cálculo do PIS e da COFINS, logo teremos a Receita Bruta das entidades tributadas. Porém a Receita bruta é composta pelo valor do produto, a margem de lucro, e entre outras coisas, o montante do ICMS, o qual não



integra o faturamento da empresa. Conforme Carrazza (2007, apud BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE574.706/PR, 2017): “faturamento é a contrapartida econômica, auferida, como ‘riqueza própria’, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas. Conquanto nesta contrapartida possa existir um componente que corresponde ao ICMS devido, ele não integra nem adere ao conceito de que ora estamos cuidando.”

Como vimos no tópico 2.3.1 o ICMS é um imposto calculado por dentro, ou seja, o seu montante encontra-se embutido no valor da Receita Bruta, fazendo com que a parte referente ao ICMS também seja tributada para PIS e COFINS, ocorrendo uma bitributação, tributo sobre tributo. Segundo Carrazza, citado por Cármen Lucia, relatora do processo RE574.706/PR:

O ‘punctum saliens’ é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos ‘faturam ICMS’. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ‘ingressos de caixa’, que não lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque são destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.” (CARRAZA, 2007, p. 530, apud BRASIL, Supremo Tribunal Federal RE574.706/PR, 2017, p.190).

Para reforçar o pensamento de Carrazza sobre a exclusão do ICMS, no julgamento do RE nº240.785/MG, o ministro Marco Aurélio, relator do processo, apontou que:

O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação de 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. (BRASIL, RE240.785/MG, 2014).

Dessa forma, entendemos que o posicionamento do STF é a favor da exclusão do ICMS destacado em nota fiscal para a apuração das contribuições, tendo em vista que é esse o montante englobado com o faturamento.

4.3 BASE DE CALCULO E APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS - COM ICMS INLCUSO.

A empresa estudada tem por objetivo o comércio de doces, balas, bombons e semelhantes, onde seu faturamento é obtido através da revenda desses produtos. Sendo assim, de acordo com relatórios disponibilizados, no ano de 2020, a empresa faturou R\$ 6.909.182,41, composto por 76,20% da receita da matriz e 23,80% da sua filial.

Sendo assim, a base de cálculo para as contribuições foi de R\$ 6.807.865,91, proveniente dos produtos vendidos à tributação a alíquota básica. Além desta, as receitas financeiras de R\$ 1.770,60 também devem compor a base de cálculo, conforme o art. 1º do Decreto 8.426 de 2015, com alíquotas diferenciadas de 0,65% para PIS e 4% para COFINS. Logo, temos um total de base de cálculo de R\$ 6.809.636,51.



Entretanto, para a apuração do PIS e da COFINS, precisamos do total das aquisições, com direito a crédito, que de acordo com os relatórios disponibilizados pela empresa, é de R\$ 5.456.305,77 reais, sendo R\$ 90.029,05 para PIS e R\$ 414.679,24 para COFINS.

Quadro 1: Valor a recolher de PIS e de COFINS, com ICMS incluso.

PERÍODO	DÉBITO PIS	CRÉDITO PIS	CRÉD. ANTER.	PIS A PAGAR	DÉBITO COFINS	CRÉDITO COFINS	DÉB. ANTER.	COFINS A PAGAR
01/2020	R\$ 8.025,89	R\$ 5.432,09	-	R\$ 2.593,80	R\$ 36.969,00	R\$ 25.020,54	-	R\$ 11.948,46
02/2020	R\$ 9.260,26	R\$ 7.406,08	-	R\$ 1.854,18	R\$ 42.653,87	R\$ 34.112,85	-	R\$ 8.541,02
03/2020	R\$ 7.390,84	R\$ 4.724,03	-	R\$ 2.666,81	R\$ 34.043,24	R\$ 21.759,17	-	R\$ 12.284,06
04/2020	R\$ 6.108,33	R\$ 3.557,61	-	R\$ 2.550,72	R\$ 28.136,33	R\$ 16.386,56	-	R\$ 11.749,77
05/2020	R\$ 8.068,25	R\$ 6.195,23	-	R\$ 1.873,03	R\$ 37.164,39	R\$ 28.535,60	-	R\$ 8.628,79
06/2020	R\$ 9.194,42	R\$ 7.430,24	-	R\$ 1.764,18	R\$ 42.351,69	R\$ 34.224,11	-	R\$ 8.127,57
07/2020	R\$ 10.184,14	R\$ 8.779,36	-	R\$ 1.404,78	R\$ 46.910,52	R\$ 40.438,27	-	R\$ 6.472,25
08/2020	R\$ 10.196,87	R\$ 7.976,98	-	R\$ 2.219,89	R\$ 46.969,50	R\$ 36.742,44	-	R\$ 10.227,06
09/2020	R\$ 11.249,15	R\$ 9.001,13	-	R\$ 2.248,02	R\$ 51.815,85	R\$ 41.459,75	-	R\$ 10.356,10
10/2020	R\$ 11.906,32	R\$ 9.370,99	-	R\$ 2.535,33	R\$ 54.844,08	R\$ 43.163,34	-	R\$ 11.680,74
11/2020	R\$ 9.908,69	R\$ 8.228,09	-	R\$ 1.680,60	R\$ 45.642,04	R\$ 37.899,08	-	R\$ 7.742,96
12/2020	R\$ 10.848,14	R\$11.927,22	-	-R\$1.079,09	R\$ 49.968,12	R\$ 54.937,52	-	-R\$ 4.969,40
TOTAL	R\$112.341,30	R\$90.029,05	R\$ 1.079,09	R\$23.391,34	R\$ 517.468,63	R\$ 414.679,24	R\$4.969,40	R\$ 107.758,79

Fonte: Adaptado pela autora (2021).

O quadro 1, demonstra o valor que seria pago pela empresa, caso a mesma não possuísse a liminar que permite a exclusão do ICMS destacado em nota fiscal. Com isso percebemos que seria pago R\$ 23.391,34 reais de PIS e R\$ 107.758,79 reais de COFINS, no ano de 2020 e que no mês de dezembro a empresa ficaria com saldo credor, para compensar nos próximos meses, no valor de R\$ 1.079,09 de PIS e R\$ 4.969,40 de COFINS. Enfatiza-se também que, esta estrutura de cálculo do PIS e da COFINS, inclui em suas bases de cálculo o ICMS da operação própria.

4.4 BASE DE CÁLCULO E APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS - SEM ICMS INLCUSO.

Com a decisão do STF, a empresa em estudo, conseguiu a liminar para excluir o ICMS, da base de cálculo. Nesse novo cenário, temos o montante do imposto em questão, destacado em nota fiscal, no valor total de R\$ 1.055.674,92, em todo o ano de 2020, onde R\$ 1.054.242,20 é referente à alíquota de 18% e R\$ 1.432,72 a alíquota de 20% de ICMS. Sabendo que, a base de cálculo com o ICMS embutido era de R\$ 6.809.636,51, reduzindo o montante do ICMS teremos a nova base de cálculo no total de R\$ 5.753.961,59.



Quadro 2: Valor a recolher de PIS e de COFINS, sem ICMS incluso.

PERÍODO	DÉBITO PIS	CRÉDITO PIS	CRÉD. ANTER.	PIS A PAGAR	DÉBITO COFINS	CRÉDITO COFINS	DÉB. ANTER.	COFINS A PAGAR
01/2020	R\$ 6.771,72	R\$ 5.432,09	-	R\$ 1.339,62	R\$ 31.192,20	R\$ 25.020,54	-	R\$ 6.171,66
02/2020	R\$ 7.796,44	R\$ 7.406,08	-	R\$ 390,36	R\$ 35.911,40	R\$ 34.112,85	-	R\$ 1.798,54
03/2020	R\$ 6.180,62	R\$ 4.724,03	-	R\$ 1.456,59	R\$ 28.468,92	R\$ 21.759,17	-	R\$ 6.709,75
04/2020	R\$ 5.177,22	R\$ 3.557,61	-	R\$ 1.619,61	R\$ 23.847,59	R\$ 16.386,56	-	R\$ 7.461,03
05/2020	R\$ 6.900,17	R\$ 6.195,23	-	R\$ 704,94	R\$ 31.784,12	R\$ 28.535,60	-	R\$ 3.248,53
06/2020	R\$ 7.660,35	R\$ 7.430,24	-	R\$ 230,11	R\$ 35.285,66	R\$ 34.224,11	-	R\$ 1.061,55
07/2020	R\$ 8.608,13	R\$ 8.779,36	-	-R\$ 171,23	R\$ 39.651,30	R\$ 40.438,27	-	-R\$ 786,96
08/2020	R\$ 8.640,45	R\$ 7.976,98	-R\$171,23	R\$ 492,24	R\$ 39.800,53	R\$ 36.742,44	-R\$786,96	R\$ 2.271,12
09/2020	R\$ 9.530,97	R\$ 9.001,13	-	R\$ 529,84	R\$ 43.901,82	R\$ 41.459,75	-	R\$ 2.442,07
10/2020	R\$10.063,07	R\$ 9.370,99	-	R\$ 692,09	R\$ 46.353,97	R\$ 43.163,34	-	R\$ 3.190,63
11/2020	R\$ 8.389,39	R\$ 8.228,09	-	R\$ 161,30	R\$ 38.644,06	R\$ 37.899,08	-	R\$ 744,98
12/2020	R\$ 9.204,14	R\$11.927,22	-	-R\$ 2.723,09	R\$ 42.395,77	R\$ 54.937,52	-	-R\$ 12.541,75
TOTAL	R\$94.922,66	R\$90.029,05	R\$2.723,09	R\$ 7.616,70	R\$ 437.237,34	R\$ 414.679,24	R\$12.541,75	R\$ 35.099,85

Fonte: Adaptado pela autora (2021).

De acordo com o quadro 2, com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, a empresa conseguiu reduzir R\$ 15.774,64 de PIS e R\$ 72.658,94 de COFINS a pagar. E além da redução, obteve saldo credor nos meses de julho, o qual conseguiu reduzir o valor a pagar do mês de agosto, e em dezembro, podendo utilizar o montante de R\$ 2.723,09 de PIS e de R\$ 12.541,75 de COFINS para compensar nos meses posteriores.

4.5 COMPARAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DOS VALORES DEVIDOS COM E SEM A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO.

Para entendermos o impacto tributário gerado pela redução da base de cálculo do PIS e da COFINS, proveniente da exclusão do ICMS, vamos comparar as bases de cálculo e os valores a pagar com e sem o ICMS incluso.

Quadro 3: Comparativo base de cálculo do PIS e COFINS, com e sem o ICMS incluso.

PERÍODO	B.C. COM ICMS	B.C. SEM ICMS	DIFERENÇA	% DIFERENÇA
01/2020	R\$ 486.493,65	R\$ 410.483,10	R\$ 76.010,55	15,62%
02/2020	R\$ 561.260,50	R\$ 472.543,68	R\$ 88.716,82	15,81%
03/2020	R\$ 447.965,25	R\$ 374.618,98	R\$ 73.346,27	16,37%
04/2020	R\$ 370.261,60	R\$ 313.830,74	R\$ 56.430,86	15,24%
05/2020	R\$ 489.076,65	R\$ 418.283,68	R\$ 70.792,97	14,47%
06/2020	R\$ 557.336,58	R\$ 464.362,59	R\$ 92.973,99	16,68%
07/2020	R\$ 617.325,90	R\$ 521.809,93	R\$ 95.515,97	15,47%
08/2020	R\$ 618.118,61	R\$ 523.789,99	R\$ 94.328,62	15,26%
09/2020	R\$ 681.862,41	R\$ 577.730,45	R\$ 104.131,96	15,27%
10/2020	R\$ 721.766,31	R\$ 610.054,35	R\$ 111.711,96	15,48%
11/2020	R\$ 600.649,19	R\$ 508.570,49	R\$ 92.078,70	15,33%
12/2020	R\$ 657.519,86	R\$ 557.883,61	R\$ 99.636,25	15,15%
TOTAL	R\$ 6.809.636,51	R\$ 5.753.961,59	R\$ 1.055.674,92	15,50%

Fonte: Adaptado pela autora (2021).



Conforme o quadro 3, a diferença da base de cálculo do PIS e da COFINS, no ano de 2020, foi de R\$ 1.055.674,92, o que equivale a 15,50% de redução em valores percentuais. Onde no mês de março apresentou o maior percentual de redução de 16,68%, e no mês de maio o menor com 14,47%.

Quadro 4: Comparativo dos valores totais a recolher, com e sem o ICMS.

COMPARAÇÃO COM E SEM ICMS	VALORES E PERCENTUAIS
FATURAMENTO	R\$6.909.182,41
BASE DE CÁLCULO PIS E COFINS C/ ICMS	R\$6.809.636,51
BASE DE CÁLCULO PIS E COFINS S/ ICMS	R\$5.753.961,59
REDUÇÃO (R\$)	R\$1.055.674,92
REDUÇÃO (%)	15,50%
% BASE DE CÁLCULO / FATURAMENTO	83,28%
VALOR A PAGAR DE PIS E COFINS C/ ICMS	R\$131.150,13
VALOR A PAGAR DE PIS E COFINS S/ ICMS	R\$42.716,55
REDUÇÃO	R\$88.433,58
% REDUÇÃO	67,43%
% VALOR A PAGAR / FATURAMENTO	0,62%

Fonte: Adaptado pela autora (2021).

Com o quadro 4, temos uma visão geral do valor a recolher, com e sem o ICMS na base de cálculo. Sendo assim, identificamos a redução das contribuições a pagar de R\$ 88.433,58, o que vale a 67,43%, ou seja, foi reduzido mais da metade do valor a pagar, com a exclusão do montante do ICMS. Com isso, o valor de R\$ 42.716,55 a pagar equivale a apenas 0,62% de todo o faturamento da empresa.

4.6 ANÁLISES DO IMPACTO NO RESULTADO DA EMPRESA

Para a compreensão do impacto que a redução na base de cálculo do PIS e da COFINS tem no resultado da empresa estudada, faz-se necessário explicar seu resultado, analisando e comprando com as informações, com e sem o ICMS incluso na base de cálculo das contribuições.

Entende-se que para calcular o resultado é necessário a receita bruta de vendas, da qual será deduzida as devoluções de venda, abatimentos e os descontos. Em seguida é deduzido o valor dos tributos incidentes na venda. E dessa forma, teremos o valor das receitas operacionais líquidas, da qual será reduzido os custos e despesas, obtendo o resultado do exercício da entidade, conhecido como DRE (Demonstração do Resultado do Exercício).



Quadro 5: Resultado do exercício com e sem o ICMS, e a comparação entre eles.

DEMONSTRÇÃO DO RESULTADO - ANO 2020	COM ICMS	SEM ICMS
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	R\$ 6.909.182,41	R\$ 6.909.182,41
(-) DEVOLUÇÕES DE VENDA	R\$ -	R\$ -
(-) ABATIMENTOS E DESCONTOS	R\$ -	R\$ -
(-) ICMS SOBRE VENDA	R\$ 1.055.674,92	R\$ 1.055.674,92
(-) PIS SOBRE VENDA	R\$ 112.329,79	R\$ 94.911,15
(-) COFINS SOBRE VENDA	R\$ 517.397,81	R\$ 437.166,52
(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	R\$ 5.223.779,89	R\$ 5.321.429,82
(-) CUSTO (CMV)	R\$ 4.359.566,78	R\$ 4.359.566,78
(-) DESPESAS	R\$ 816.686,21	R\$ 816.686,21
(+/-) OUTRAS RECEITAS E DESPESAS	R\$ 95.370,22	R\$ 95.370,22
(-) RESULTADO	R\$ 142.897,12	R\$ 240.547,05
DIFERENÇA (R\$) E (%)	R\$ 97.649,93	68,34%

Fonte: Adaptado pela autora (2021).

No quadro 5, temos o resultado calculado, com os valores destacados de PIS e de COFINS, com e sem o ICMS. Ressalta-se que, no resultado exposto na coluna “COM ICMS”, o montante de ICMS pode ser identificado tanto no próprio valor de ICMS sobre vendas, quanto no valor do PIS e da COFINS. Já na coluna “SEM ICMS”, o montante de ICMS só foi excluído uma vez da receita bruta. Sendo assim, foi possível verificar um resultado maior, na coluna “SEM ICMS”, com a diferença de R\$ 97.649,93, o que vale a 68,34%. Ou seja, o resultado da empresa aumentou mais da metade do valor, com o ICMS excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A finalidade do trabalho exposto foi demonstrar quais os impactos tributários oriundos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, e qual a sua repercussão no resultado, em empresa do varejo, onde o objetivo geral foi alcançado através de análise de estudo de caso. Através das comparações, foi possível verificar a diferença significativa da base de cálculo do PIS e da COFINS quando o ICMS está incluso na base de cálculo e quando excluído, o qual, conforme análise, teve uma redução de 15,50%, e a diferença em valor a pagar de R\$ 88.433,58 e 67,43% em percentual, o equivalente a 0,62% referente a todo o faturamento de 2020. Também foi concluído que houve uma grande repercussão, da exclusão do ICMS, no resultado da empresa no ano de 2020, o que permitiu um lucro maior. O qual apresentou um aumento no resultado de R\$ 97.649,93, o equivalente a 68,34%, ou seja, mais da metade do resultado do exercício obtido com o ICMS incluso na base de cálculo das contribuições. Foi possível contextualizar as discursões sobre a exclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, onde por meio de um recurso extraordinário, foi possível a exclusão do montante do imposto. Pois o STF, considera inconstitucional a inclusão do montante do imposto, na base de cálculo do PIS e da COFINS, não permitindo a bitributação dos tributos mencionados.



Com o objetivo de examinar o impacto no resultado da empresa, com a exclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, sabendo que o ICMS se encontra embutido no valor da mercadoria, realizou-se um estudo de caso em uma bomboniere. Sendo assim, entende-se que a busca pela liminar, que permite a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, se torna um bom caminho a ser seguido. Visto a diferença de valor a ser desembolsado pela a empresa, a exclusão do imposto torna-se muito atrativa para os empreendedores e gestores, onde foi possível uma redução de 67,43% do valor a pagar e um aumento de 68,34% no resultado do exercício.

Com a intuito de aperfeiçoar e refinar a ciência na área deste trabalho, baseado nos estudos e resultados derivados desta pesquisa, são sugeridas novas pesquisas, tais como, dar continuidade com a mesma pesquisa, focando na precificação dos produtos mediante redução apresentada. Como pode ajudar a entidade com a concorrência existente no mercado; aplicar a mesma pesquisa em uma empresa do Lucro Presumido, que utilize o regime cumulativo para a apuração do PIS e da COFINS, para verificar se os impactos tributários encontrados também são significativos como a redução identificada em uma empresa do lucro real; E efetuar a mesma pesquisa, em empresas de diferentes ramos de atividade, para entender a dinâmica existente.

BIBLIOGRAFIA

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Dispõe sobre Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>

BRASIL. **Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm>

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>

BRASIL. **Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei Kandir). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>

BRASIL. **Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm>

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 240.785/MG. 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. [...] Recorrente: AUTO AMERICANO S/A DISTRIBUIDOR DE PEÇAS. Recorrido: A UNIÃO. Relator: MIN. MARCO AURÉLIO, 08 de outubro de 2014. DJe nº 246 Divulgação 15/12/2014 Publicação 16/12/2014 Ementário nº 2762 – 1.



BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574.706/PR. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.** Recorrente: IMCOPA IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E INDÚSTRIA DE ÓLEOS LTDA. Recorrido: A UNIÃO. Relator: MIN. CÂRMEN LÚCIA, 15 de março de 2017. Inteiro Teor do Acórdão.

CAMILO, Camila. **Cinco perguntas sobre o Supremo Tribunal Federal.** Nova escola, 01 de agosto de 2012. Disponível em: <<https://novaescola.org.br/conteudo/2104/cinco-perguntas-sobre-o-supremo-tribunal-federal>> Acesso em: 08 de fevereiro de 2021.

CARRAZZA, 2007 apud BRASIL, Supremo Tribunal Federal RE574.706/PR. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.** Paraná, 15 de março de 2017.

FELIX, Glauca Vieira; HENRIQUE, Márcio Alexandre Loti. **Direito tributário - direito constitucional tributário.** Londrina: Editora e Distribuidora Educacional S.A., 2018.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** 5ª edição, São Paulo: Editora Atlas, 2003.

NOVAIS, Rafael. **Código tributário Nacional.** 1ª edição, Salvador: Editora Juspodivm, coleção: Leis Especiais para Concursos - Códigos, 2019.

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

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico.** 2ª edição, Rio Grande do Sul: Universidade FEEVALE, 2013.

PROENÇA, Fábio Rogério. **Planejamento tributário.** Londrina: Editora Unopar, 2014.

SILVA, Renata Elaine; MARQUES, Ricetti. **Decisões em matéria Tributária.** 2ª edição, Salvador: Editora Juspodivm, 2021.