

# **EFEITOS DA EXCLUSÃO DE ICMS DA BASE DE PIS E COFINS EM EMPRESA DO SETOR MOVELEIRO DE AMPERE-PR**

**Ademir de Carvalho Volma da Silva<sup>1</sup>**

**Edson Carlos Vargas<sup>2</sup>**

**Marcos Rodrigues de Lima<sup>3</sup>**

RESUMO O Recurso Extraordinário n. 574.706/PR, julgado pelo Supremo Tribunal Federal decidiu que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não compõe a base de cálculo das Contribuições aos Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Este estudo tem como objeto a análise da oportunidade de recuperação de crédito ao aplicar a exclusão do tributo ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS e o impacto causado em uma empresa do setor moveleiro, através da aplicação da metodologia de estudo de caso, juntamente com a pesquisa bibliográfica acerca do estudo, constatando que esta recuperação será extremamente benéfica para empresa, no entanto ao considerar o montante de empresas no âmbito nacional que utilização este crédito e reduzirão o recolhimento futuro, o desembolso ou diminuição dos cofres públicos será vultoso.

Palavras chave: Recurso Extraordinário 574706/PR. Planejamento Tributário. Tributo Federal. Contribuições Sociais.

## **1 INTRODUÇÃO**

Atualmente as funções do contabilista não se restringem ao âmbito meramente fiscal, tornando-se, num mercado de economia complexa, vital para empresas informações mais precisas possíveis para tomada de decisões e para atrair investidores. O profissional vem ganhando destaque no mercado em Auditoria, Controladoria e Atuarial. (SANTOS, 2011). Conforme informações publicadas pelo Jornal Contábil, para as áreas de análise contábil e operacional da empresa, há a especialização em estimativas e análises, bem como para os atuários, o mercado para este cresce em virtude de planos de previdência privada.

---

<sup>1</sup> Bacharelado do Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Ampére – Famper, 2020, ademirvolma01@gmail.com.

<sup>2</sup> Bacharelado do Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Ampére – Famper, 2020, e.c.vargaspres@gmail.com.

<sup>3</sup> Professor, Graduado em Contabilidade e MBA em Finanças e Controladoria, Orientador do Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Ampére- Famper, 2020, rodriguesdelimamarcos@gmail.com.

A contabilidade segundo Franco (1980), é todo patrimônio de uma entidade sendo econômica e administrativa, as ramificações são consideradas um seguimento de contabilidade geral. Assim sendo, a contabilidade pode exercer seu papel em diversos ramos, como por exemplo, na contabilidade agrícola, empresarial, contabilidade de custos, contabilidade gerencial, planejamento tributário, entre outras áreas de atuação.

O planejamento tributário, neste cenário econômico que vivemos, tem uma importância vital para as empresas, pois uma análise detalhada da forma de recolhimento dos tributos pode proporcionar uma economia fundamental para a saúde financeira da empresa.

Este estudo tem por objetivo geral analisar a evolução tributária no Brasil e estudar a decisão do STF (Supremo Tribunal Federal) acerca do Recurso Extraordinário (RE) n. 574.706/PR.

Na visão de Rosa (2019) advogada tributária, este assunto que vem sendo discutido desde 2007 e com recursos interpostos no judiciário brasileiro ainda anteriores a esta data, decisão da Corte Constitucional a respeito da matéria deve alterar totalmente o quadro, que é especialmente complexo por se tratar de uma matéria tributária que afeta diretamente inúmeros contribuintes em todo o território brasileiro. Para Menezes (2020) em relação ao impacto financeiro, analisou-se dados fornecidos pelo Poder Público, referentes aos anos de 2003 a 2020, sendo possível chegar ao montante que ultrapassa R\$500 (quinhentos) bilhões de reais de rombo aos cofres federais. Além disso, as cifras podem ser ainda maiores caso seja analisado os reflexos indiretos do precedente em outras teses.

O problema de pesquisa consiste em identificar a relevância da economia de tributos que a empresa terá após a nova forma de cálculo das contribuições sociais, bem como, a viabilidade de utilizar o crédito retroativo. Qual o impacto e a redução da carga tributária de PIS e COFINS a empresa estudada obterá após a aplicação do Recurso Extraordinário n. 574.706?

Ressalta-se que o objeto deste estudo, é entender a evolução tributária no Brasil, bem como, estudar a o Recurso Extraordinário número 574.706/PR, entendendo como as empresas devem efetuar aplicação e aproveitamento dos créditos por direito recebidos. Em relação aos objetivos específicos, apresentar uma análise de um estudo de caso, de uma empresa do ramo industrial, do setor moveleiro da região Sudoeste do Paraná, acerca do assunto em questão.

O estudo justifica-se pela necessidade de compreensão da matéria e a grande quantidade de empresas no âmbito nacional, aplicando esta nova legislação, bem como, os inerentes riscos, justo a fiscalização da Receita Federal Brasileira – órgão responsável pela arrecadação tributária ao governo, pela aplicação inadequada.

O trabalho está dividido em quatro etapas, após breve introdução, a primeira estrutura mostra a evolução e caracterização do sistema tributário brasileira, na sequência o estudo sobre o Recurso Extraordinário, juntamente com um estudo de caso acerca do assunto e por fim os resultados obtidos.

## **2 ANÁLISE DOS IMPACTOS DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DE PIS E COFINS NO SETOR MOVELEIRO**

### **2.1 A EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

De acordo com Kinchescki (2012), o tributo faz parte do cotidiano da humanidade desde os primórdios da civilização. Enquanto na Antiguidade o tributo era tido como uma imposição decorrente das guerras, dos vencedores sobre os vencidos, e, na Idade Média, como contribuição exigida pelo senhor feudal, por conta das relações de servidão e vassalagem, é com o surgimento da concepção de Estado que se começa a ter uma noção de tributo parecida com a atual, porém insuficiente para que se pudesse cogitar sobre a existência de um direito tributário. Na realidade, ainda que se pudesse falar na existência de tributos desde a Antiguidade, um direito tributário só pode ser concebido a partir do momento em que é celebrado o pacto tributário, ocasião em que o direito de propriedade passa a ser assegurado, ao povo, pelo Estado.

O autor acima citado ressalta ainda que apesar da existência de normas de natureza tributária, não havia um sistema tributário no Brasil, entendido como um conjunto harmônico de princípios, regras, institutos, disciplinadores da atividade tributária do Estado. O verdadeiro sistema tributário brasileiro só foi criado em 1965, com a reforma tributária promovida pela EC 18.50 Após a Independência do Brasil, com a outorga da Constituição de 25.03.1824, o poder tributário ficou centralizado na pessoa do Imperador, havendo poucas normas constitucionais sobre tributação e mesmo com a separação entre Brasil e Portugal, formalizada com a Proclamação da Independência em 1822, o país manteve a mesma estrutura jurídica existente até então.

De acordo com Kinchescki (2012), as três épocas de desenvolvimento da tributação foram representadas pelo absolutismo do Estado, na sequência pela cisão entre Estado e propriedade, cujo ícone é o pacto tributário; e a terceira época, em que o tributo passa a ser concebido como instrumento de distribuição de riqueza e de realização das necessidades públicas.

“O sistema tributário estava fundamentado nas três premissas seguintes: coexistência de três sistemas tributários autônomos, um para cada unidade política da Federação (União, Estados-membros e municípios), originando três campos supostamente estanques, separados, sem o necessário e indispensável entrosamento; adoção de uma classificação jurídica dos impostos, citados apenas pelo seu nome jurídico; autonomia financeira das três entidades políticas da Federação, outorgada através dos impostos privativos, embora houvesse participações financeiras no produto da arrecadação de impostos de outro poder tributante” (KINCHESKI, 2012 p 8).

Em cada uma dessas épocas também se pode observar a modificação da matriz tributária, que varia de acordo com os objetivos do Estado no decorrer do tempo. Na visão de Kinchescki (2012) o sistema tributário brasileiro, em vigor a partir da Constituição de 1988, é injusto, em razão de ser regressivo, com retorno social baixo em relação à carga tributária, bem como, a estrutura tributária desestimula a produção de bens e serviços, interferindo na geração de emprego e renda, além das competências tributárias mal distribuídas entre os membros da Federação e a inexistência de cidadania tributária.

O autor expressa que a matriz tributária brasileira, base do sistema tributário que se deve edificar segundo a Constituição, não pode desconsiderar os objetivos fundamentais do Estado, consagrados no art. 3.º da Carta Magna (LGL 1988\3) de 1988. O sistema tributário brasileiro deve evoluir de forma a possibilitar a construção

de uma sociedade livre, justa e solidária. O sistema tributário brasileiro deve, por sua vez, garantir o desenvolvimento nacional e estabelecer mecanismos que visem a erradicar a pobreza, a marginalização e que possibilitem a redução das desigualdades sociais e regionais. Em suma, a matriz tributária brasileira exige a elaboração de um sistema tributário, sobretudo, progressivo.

“(...)a Constituição de 1988 ampliou e consolidou a desconcentração de receita tributária que vinha ocorrendo em favor dos estados e municípios, o objetivo de alterar a distribuição dos recursos disponíveis entre as três esferas de governo não terá, no curto prazo, a dominância que teve à época da Assembleia Nacional Constituinte. Embora a matéria sempre reapareça na agenda da discussão política de uma reforma tributária, parece óbvio que não há condições favoráveis no futuro próximo nem para reduzir ainda mais os recursos disponíveis para a União nem para promover uma reconcentração das rendas públicas, não se descartando, porém, mudanças nas distribuições de recursos entre estados e entre municípios e nas participações de recursos próprios e de transferências na composição de suas receitas. Por outro lado, na medida em que se consiga colocar em curso um processo ordenado de descentralização de encargos, a participação dos três níveis de governo nos recursos públicos, particularmente na receita de contribuições sociais, terá que ser rediscutida”. (VARSANO, 1996 p.28)

Para Lima et al (2006), O Brasil possui atualmente uma das maiores cargas tributárias do mundo, atingindo quase 40% do Produto Interno Bruto (PIB) e elevando, dessa forma, o custo dos produtos e serviços nele produzidos. Na recente história do Brasil, os governos, de uma maneira geral, têm adotado medidas que elevaram a carga tributária. Os impostos transformados em receitas são os recursos necessários aos governos necessitam para o alcance dos objetivos públicos. No entanto, a legislação tributária desempenha forte influência sobre a contabilidade, gerando conflitos com a legislação societária e estabelece, muitas vezes, normas para determinados registros contábeis. Sendo assim, a contabilidade constitui fonte importante e necessária de informações sobre os tributos, tanto para os governos como para os gestores.

Para Varsano (1996), o sistema tributário criado pela Constituição de 1988, ao contrário do originado pela reforma da década de 60, elaborado por uma equipe técnica em gabinetes, foi fruto de um processo participativo em que os principais atores eram políticos. Porém os políticos que conduziram o processo de criação tinham formação técnica e haviam exercido recentemente funções executivas no governo e que um grupo de técnicos os assessorava. Contudo, as decisões, embora tecnicamente informadas, tinham caráter eminentemente político, explicando assim, questionamento e ações futuras quanto a forma de aplicação da cobrança dos tributos.

Na visão de Lima et al (2006 p. 15), “A carga tributária contribui de forma significativa para a elevação dos custos dos serviços e produtos, sendo necessário que as entidades realizem uma competente gestão tributária para melhorar sua competitividade no mercado”. Salientou ainda que o tributo COFINS apresentou o maior valor ajustado, sendo, portanto, o que mais explica a elevação da carga tributária brasileira.

Estudos defendem que pelo menos no curto e médio prazo, faz-se necessário manter a carga tributária para assegurar a quitação das dívidas e gastos públicos:

“A enorme dívida social a ser saldada e os investimentos em infraestrutura necessários tanto para repor seu desgaste - consequência dos muitos anos em que a crise fiscal impediu sua conservação -- como para evitar gargalos -- que, tão logo o Brasil retorne à trilha de crescimento, aparecerão e tenderão a impedir que ela seja seguida -- exigem despesas vultosas. Ademais, as despesas mínimas para sustentar a estrutura administrativa do setor público mostram-se rígidas e dificilmente poderão sofrer redução substancial no curto prazo, mesmo que se aprove e ponha em prática uma reforma administrativa. São os ganhos a serem paulatinamente obtidos por esta reforma, tanto na forma de redução de despesas como de aumento da eficiência da ação governamental, que poderão vir a saldar os déficits de políticas sociais e investimento acumulados pelo Estado. Por isso, ainda por um longo período, eles não podem ser compensados por reduções da carga tributária”. (VARSAÑO, 1996 p.28)

Para Varsano (1996), um sistema tributário bem concebido, constituído por impostos de base ampla, pode ser calibrado para que se aumente ou diminua a carga tributária, de forma a fornecer financiamento adequado para as atividades do Estado em cada etapa, sem que sejam necessárias reformas de grande porte que perturbam o funcionamento do setor produtivo. Dificilmente isto será possível se os componentes do sistema tributário tiverem bases mais estreitas, que exigem tributação excessivamente pesada de uns poucos segmentos da atividade econômica. A ampliação das bases e a racionalização da tributação de modo a interferir cada vez menos com o funcionamento do sistema econômico são, claramente, tendências mostradas pela evolução do sistema tributário brasileiro, a despeito de retrocessos pontuais que possam ser observados.

Varsano (1996) expõe que o sistema tributário brasileiro precisa harmonizar a necessidade de arrecadar com a de melhorar as condições de competitividade do setor produtivo, aprimorando o sistema tributário quanto aos seus efeitos sobre a alocação de recursos, juntamente com a simplificação do sistema tributário, melhorando a qualidade do sistema tributário, aprimorando o sistema quanto a seus efeitos à locativos provocam alterações de monta na distribuição dos recursos, mesmo sabendo que as expectativas de perdas por parte de algumas unidades ou mesmo a mera incerteza quanto às variações de receita resultantes das alterações propostas gerarão resistências às mudanças.

De acordo com Buffon (2017), a tributação é instrumento de realização dos direitos fundamentais e concretizando suas diretrizes, o estado a utiliza como instrumento de intervenção na sociedade. A extra fiscalidade, através de programas e políticas direcionadas a obtenção de bens comuns, tais como incentivos fiscais, isenções ou liberação de fundos para o desenvolvimento da indústria e tecnologia, assume papel primordial, pois ao invés de apenas arrecadar tributos e aplicar os respectivos recursos, o estado estimula ou desestimula comportamentos.

No sistema tributário brasileiro coexistem três sistemas tributários autônomos, sendo um para a União, outro para os estados e outro para os municípios, denominando-se tributos Federais, estaduais e municipais. No caso do ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias) o mesmo pertence a esfera estadual, enquanto o PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o financiamento da Seguridade Social), tributos federais, os quais são objetos da discussão atual do País, aceitando a existência da bitributação e após longa discussão jurídica a carta branca para a exclusão do ICMS da base de cálculo dos tributos PIS e COFINS, considerando assim a grande mudança do sistema tributário.

A lentidão é uma característica importante da evolução do sistema tributário nacional. Ela reflete as fortes resistências da sociedade e do próprio Estado a mudanças, não sendo por acaso que o tempo decorrido entre os primeiros reclamos por uma reforma e sua realização seja grande. Uma reforma tributária afeta todos os agentes econômicos e alterações radicais, que provocam instantaneamente enormes mudanças de preços relativos da economia e/ou variações abruptas na carga tributária são capazes de gerar o caos econômico e/ou a falência do Estado. A natural lentidão da evolução do sistema tributário é a barreira, criada pelos próprios agentes econômicos, que os protege contra este risco. (VARSAÑO, 1996 p.18)

## 2.2 CONTRIBUIÇÃO DE PIS/COFINS E O TRIBUTOS ICMS

Conforme colocação de Bareni (2017) todos (pessoas físicas e jurídicas) são obrigados a destinar uma parcela de sua riqueza para o financiamento da estrutura pública, em prol de um interesse maior, que é o bem-estar público. Destaque-se, ainda, que este dever é de solidariedade, o que significa dizer que todos, numa relação de cooperação e assistência recíprocas, sacrificam seus interesses individuais em prol da efetivação do interesse geral, sem receber, necessariamente, qualquer contraprestação direta por parte do Estado ou dos demais particulares.

De acordo com o texto da Constituição Federal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - Não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - Incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988 p. 50)

Conforme exposto por Menezes (2020) as contribuições sociais ingressam diretamente no orçamento da seguridade social (art. 165, § 5º, III). As contribuições pagas tanto pelos empregadores, trabalhadores e demais segurados da previdência social não constituem receita do Tesouro Nacional, visto que se destinam, direta e exclusivamente, ao orçamento da seguridade social.

Em relação as contribuições sociais foram instituídas e regulamentadas pela lei 10.865, de 30 de abril de 2004, dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências.

Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º:

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I - Executados no País; ou

II - Executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

§ 2º Consideram-se também estrangeiros:

I - Bens nacionais ou nacionalizados exportados, que retornem ao País, salvo se:

a) enviados em consignação e não vendidos no prazo autorizado;

b) devolvidos por motivo de defeito técnico para reparo ou para substituição;

c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;

d) por motivo de guerra ou de calamidade pública; ou

e) por outros fatores alheios à vontade do exportador;

II - Os equipamentos, as máquinas, os veículos, os aparelhos e os instrumentos, bem como as partes, as peças, os acessórios e os componentes, de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno pelas empresas nacionais de engenharia e exportados para a execução de obras contratadas no exterior, na hipótese de retornarem ao País. (LEI 10865/2004)

Estas contribuições ficam separadas em duas formas de cálculo, denominadas regime cumulativo e regime não cumulativo de acordo com o enquadramento tributário que optarem, ou seja, Lucro Real ou Presumido.

### .2.2.1 Lucro Presumido

Conforme pegás (2011), lucro presumido é a forma de tributação que utiliza apenas as receitas da empresa para a apuração do resultado tributável. O lucro presumido tem suas regras básicas apresentadas entre os artigos 516 e 528 do decreto 3000/99 do regulamento do imposto de renda e alterações posteriores.

A principal diferença do enquadramento do lucro presumido está no cálculo do IRPJ e CSLL. O lucro presumido faz uma presunção do lucro e aplica as alíquotas pré-estabelecidas.

Fabretti (2013), cita que as empresas que podem optar pelo lucro presumido, se não mantiverem escrituração contábil, devem escriturar o livro caixa e registrar toda movimentação financeira e bancária, disposto na Lei 8981/95 artigos 47, parágrafo único.

Para Oliveira (2011) Dependendo do nível de sua receita bruta no ano – calendário, imediatamente anterior, as empresas podem optar pelo lucro presumido, que indiretamente é considerado um benefício, desde que apurem o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro calculado de forma presumida, trimestralmente, em função das receitas brutas, com isso, podemos afirmar que a declaração de pessoas jurídicas deixou de ser o elemento que formaliza a obrigação tributária, constituindo-se em mera declaração de informações de periodicidade anual.

O autor cita ainda que a principal característica é atribuir ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. O lucro presumido deverá ser apurado nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano calendário, ou na data de extinção da pessoa jurídica, caso encerre as atividades ou o seu acervo líquido seja totalmente destinado.

O art. 13 da lei 9718/98 com redação dada pela lei 10637/02, estabelece que a pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade ano calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

A opção pelo enquadramento presumido é feita no início do ano, no recolhimento do primeiro DARF, no caso o primeiro é o de PIS e COFINS. Na sequência vem o DARF de IR e CSLL, e uma vez recolhido o IR com o código de presumido, não há possibilidade de mudança. A receita federal não aceita retificação de DARF para mudar o código de presumido para real. Poderão optar por este regime pessoas jurídicas que não se enquadrem no simples nacional e não deseje optar pela tributação lucro real. Não poderão ser enquadradas ao presumido as empresas atingirem receita superior a 48 milhões e demais fatos que obriguem o enquadramento no lucro real.

#### 2.2.1.1 PIS e COFINS no regime cumulativo

De acordo com Oliveira (2011), no art. 2 da lei 9715/98, a contribuição PIS/PASEP será apurada mensalmente pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que são equiparadas a ela pela legislação do imposto de renda, incluindo as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias. Cita-se ainda as entidades sem fins lucrativos discriminadas no art. 13 da medida provisória número 2037 e as pessoas jurídicas de direito público interno.

O autor expressa ainda, que são obrigadas ao COFINS as pessoas jurídicas em geral e a ela equiparada pela legislação do imposto de renda, incluindo as instituições financeiras, construtoras e incorporadoras de imóveis. Para o cálculo do PIS e COFINS, a opção pelo lucro presumido fará a diferença no cálculo do crédito pelas entradas, ou seja, empresas do enquadramento presumido calculam o PIS e COFINS apenas pelas saídas fiscais e não possuem crédito das entradas. A alíquota aplicada neste regime, denominada cumulativa, é de 0,65% para o PIS e de 3% para o COFINS, sobre o valor total da operação.

Conforme Menezes (2020) o regime cumulativo é regido pela Lei 9.718/98, estando sujeitos a esta sistemática as receitas e pessoas jurídicas previstas no art. 8º da Lei 10.637/02 e no art. 10 da Lei 10.833/03. No que concerne às pessoas jurídicas, a principal razão de inclusão no regime cumulativo é a apuração do



imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado. Algumas receitas são excluídas do regime não-cumulativo e incluídas no cumulativo, mesmo para as empresas enquadradas naquele regime, sendo tais hipóteses enumeradas nos parágrafos do art. 2º da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03.

### 2.2.3 Lucro Real

De acordo com o conceito exposto por Pegas (2011), desde 1997 que a apuração do IR e da CSLL é trimestral, presumido ou arbitrado. No lucro real a empresa tem duas opções de escolha em relação a periodicidade, que poderá ser trimestral ou anual com antecipações mensais, cuja base é estimada.

O autor cita ainda que o cálculo do IR pelo lucro real difere-se do presumido pelas receitas de aplicações financeiras que já sofreram tributação na fonte que não entra no cálculo do lucro real mas entram no cálculo do presumido. Outro detalhe são os incentivos fiscais que podem ser deduzidos no lucro real e não podem ser deduzidos no lucro presumido.

Para Fabretti (2013), as empresas obrigadas ao lucro real deverão manter escrituração contábil. Após a apuração do resultado contábil, dele são deduzidos os valores referentes as provisões de IR e CSLL, o saldo restante é denominado lucro líquido, ou seja, do resultado econômico são abatidas as provisões para os tributos sobre o lucro e o valor remanescente fica à disposição dos sócios ou acionistas para deliberarem sobre sua disposição. Após a constituição de reservas apropriadas à situação da empresa, o saldo do lucro líquido remanescente fica à disposição dos sócios, no caso das S/A deve ser seguido o estabelecido no estatuto.

Para a apuração do lucro real é utilizado o livro Lalur, onde são registrados na parte A o resultado do período e adicionado o que para receita não é considerada como despesa ou excluído da base o que não deve ser tributado, como por exemplo, incentivos fiscais. Na parte B do livro Lalur apresentam se os prejuízos e lucros futuros que posteriormente passarão para a parte A como compensação e adição.

Conforme explicação do site da Receita Federal, a pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo fiscal apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real, desde que mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para compensação, de 30% (trinta por cento) do referido lucro líquido ajustado. A pessoa jurídica poderá, ainda, compensar os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, independentemente do prazo previsto na legislação vigente à época, se naquela data os mesmos fossem passíveis de compensação, na forma da legislação então aplicável.

Segundo dados extraídos da página da Receita Federal do Brasil – RFB, estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real, em cada ano-calendário, as pessoas jurídicas que:

- a) cuja receita total, ou seja, o somatório da receita bruta mensal, das demais receitas e ganhos de capital, dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável e dos rendimentos nominais

produzidos por aplicações financeiras de renda fixa, da parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma da IN SRF nº 38, de 1997, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais), ou de R\$2.000.000,00 (dois milhões de reais) multiplicado pelo número de meses do período, quando inferior a doze meses;

b) cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

c) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

d) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

e) que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal do imposto de renda, determinado sobre a base de cálculo estimada, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

f) que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, acesso 16/10/2021).

### 2.2.3.1 PIS e COFINS no regime não cumulativo

A empresa tributada pelo lucro real será obrigada a utilizar o método não-cumulativo, com um cálculo um pouco mais complexo que as demais empresas.

Segundo Pegas (2011), a partir de dezembro de 2002, o PIS/PASEP passou a ser cobrado pelo método não cumulativo para as empresas que utilizam o lucro real como forma de tributação. Desde então a alíquota PIS/PASEP passou de 0,65% para 1,65% e a empresa pode utilizar créditos permitidos em lei para deduzir a contribuição a pagar, com a alíquota majorada. Para o COFINS a alíquota é de 7.6%, podendo utilizar-se dos créditos das entradas exceto quando for mão-de-obra.

Existem algumas regras, algumas empresas devem efetuar o cálculo de forma diferenciada, por exemplo: refinarias e indústria de produtos de higiene, indústrias farmacêuticas, estão submetidas a tributação monofásica.

De acordo com o conceito da Revista Especializada Econet (2015), o sistema de tributação monofásica, é um tratamento tributário próprio e específico que a legislação veio dar à Contribuição para o PIS/Pasep e o Cofins, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de determinados produtos, a fim de concentrar a tributação nas etapas de produção e importação, desonerando as etapas subsequentes de comercialização. A concentração da tributação ocorre com a aplicação de alíquotas maiores que as usualmente aplicadas na tributação das demais receitas, unicamente na pessoa jurídica do produtor, fabricante ou importador, e a consequente desoneração de tributação das etapas posteriores.

Para Fabretti (2013), a não comutatividade da COFINS é relativa e foi instituída pela emenda 42/03, que acrescentou o parágrafo 12 ao art. 195 que passou a dispor: "A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b e IV do caput serão não

cumulativas. Entretanto, permite a lei dispor sobre a possibilidade de opção do contribuinte, em razão do regime de tributação adotado, de ser tributado pelo sistema não cumulativo, com alíquota de 7,6%, ou permanecer no sistema anterior, cumulativo, por exemplo, se optar pelo lucro presumido, caso em que a alíquota será apenas 3%.

De acordo com Rosa (2019), o regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

### 2.2.3 Créditos de PIS e COFINS

Fabretti (2013) explica que o crédito de PIS e COFINS, no regime cumulativo é composto pelas entradas tributadas, cujo valor pode ser aproveitado na apuração de valores a recolher, ou seja, PIS a recolher, menos o valor de PIS pago na entrada. Os créditos aproveitados por primeiro são os apurados no próprio mês e por seguinte os remanescentes de meses anteriores.

No caso de faturamento misto, Fabretti (2013), trata que a pessoa jurídica pode ter seu faturamento composto parte por receitas sujeitas ao regime não cumulativa e parte sujeita ao regime cumulativo, por exemplo, venda de medicamentos e perfumaria. Neste caso, o crédito só pode ser usado em relação a custos, despesas e encargos incorridos nos meses relativos as receitas sob o regime não cumulativo. Caso a empresa não tenha um sistema de custo integrado, deverá efetuar um cálculo proporcional ao valor de vendas sob o regime não cumulativo em relação ao faturamento total.

### 2.2.4 ICMS

O ICMS é a sigla que identifica o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias fiscal, e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, destacado em Nota Fiscal. De competência estadual, cada estado possui uma alíquota e normas específicas para o recolhimento. De competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme previsto no art. 155, II, da Constituição de 1988, apresenta-se como uma das principais fontes de recursos financeiros para a consecução das ações governamentais. O ICMS é regulamentado pelo decreto 9.203 de 18 de setembro de 1998 – RICMS.

As alíquotas são separadas entre alíquota interna, para destaques dentro do estado e alíquota interestadual para circulações entre estados, devendo ser observado, cada situação de origem e destino da mercadoria, ou serviço de comunicação ou transporte, fundamentado no art.41 do RICMS

### 2.2.5 Faturamento

Conforme Colocação de Barreni (2017) o conceito constitucional de “faturamento” coincide, portanto, com o conceito estabelecido pelo direito privado, que, por sua vez, está relacionado com o valor a ser pelo comerciante, em virtude das

vendas de mercadorias, ou, ainda, pelo prestador de serviço, como nos casos que envolvem a prestação de serviço submetido à incidência do ICMS.

O autor ressalta ainda que se “faturamento” está relacionado com os valores recebidos pelo comerciante, ou pelo prestador de serviços, não há espaço para a inclusão do ICMS nas bases de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, uma vez que tais valores não são recebidos pelo comerciante, ou pelo prestador de serviços.

Para Barreni (2017) o conceito constitucional de “faturamento” coincide, portanto, com o conceito estabelecido pelo direito privado, que, por sua vez, está relacionado com o valor a ser recebido pelo comerciante, em virtude das vendas de mercadorias, ou, ainda, pelo prestador de serviço, como nos casos que envolvem a prestação de serviço submetido à incidência do ICMS.

A Constituição Federal, art. 195, I, b, definiu as contribuições destinadas à Seguridade Social. A EC 20/1998 (Emenda Constitucional) substituiu a expressão “faturamento”, passando a prever a “receita ou o faturamento” como base sobre a qual poderão incidir as contribuições.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:  
I - Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:  
a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;  
b) a receita ou o faturamento;  
c) o lucro; (EC 20/1998 p.3)

Conforme Menezes (2020) este dispositivo legal limita o leque de bases imponíveis para instituição de contribuições à Seguridade Social, quais sejam, folha de salários, faturamento e lucro, tomando-se como conteúdo de tais institutos os conceitos utilizados pelo direito privado.

### 2.3 RECURSO EXTRAORDINARIO 574.706 STF

Em 16 de maio de 2008, foi publicada a ementa da decisão que reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. Pendência de julgamento no Plenário do Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário n. 240.785. O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Esta decisão deu origem ao tema n. 69 do banco de teses de repercussão geral, que conta com o seguinte enunciado: “Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS”.

Em 15 de março de 2017 – o plenário do Supremo Tribunal Federal proferiu decisão – sob o rito da repercussão geral, tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS/COFINS”.

Devido ao elevado número de processos que se direcionavam ao sistema Judiciário brasileiro a acerca da ocorrência inconstitucional de bitributação no

momento da apuração dos tributos Federais de PIS E COFINS, iniciou-se no ano de 2017 uma discussão acirrada acerca da exclusão do tributo da esfera estadual – ICMS, da base de cálculo dos referidos tributos da esfera Federal, evento o qual repercutiu em grande escala no âmbito nacional, devido a sua vultuosa proporção e impacto na economia, na saúde financeira das empresas e nos cofres públicos.

Em março de 2021, o STF – Supremo Tribunal Federal, julgou os embargos de declaração opostos no recurso extraordinário RE 574.706 que definiu em 2007 que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência de PIS e COFINS. O STF entendeu que o ICMS a ser excluído da base de cálculo do tributo de PIS e COFINS é o destacado nas notas e modulou os efeitos da tese fixada para quem possui o valor a partir de 15/03/2017, data do julgamento do caso, resguardando quem já tinha ação ajuizada antecipadamente.

Em seus aclamatórios a União havia pedido à corte que fosse declarado que o ICMS a ser excluído é o que foi efetivamente recolhido e que fosse modulado os efeitos da discussão para que esta passasse a valer a partir do julgamento dos embargos.

“Ao julgar o Recurso Extraordinário n. 574.706/PR, o Supremo Tribunal Federal declarou indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, pelo fundamento de que o ICMS é estranho ao conceito de faturamento. Referido julgado consiste em precedente dotado de efeito vinculante (de observância obrigatória pelo Executivo e Judiciário), por força dos arts. 927, III, 1.039, 1.040 e 1.041 do CPC” (ROSA, 2019 p. 466)

Na visão de Rosa (2019), pesquisadora do Instituto IBPT, cinco críticas podem ser feitas à forma como ocorreu referido julgamento, sendo elas a ausência de diálogo efetivo e aberto entre os ministros no momento do julgamento, bem como, houve despreocupação com a rateio decidindo do precedente, deixando-se de definir pontos importantes, como o conceito de faturamento, não houve participação e deliberação efetiva com a sociedade no julgamento; ocorreu a demora na publicação do acórdão ocasionou considerável insegurança jurídica; e ainda deveria ter sido realizada a modulação dos efeitos da decisão, independentemente de embargos declaratórios.

Segundo Barreni (2017), o Estado, no exercício da aptidão que lhe foi atribuída pela Constituição para impor ao particular o dever de levar dinheiro aos cofres públicos a título de tributo, não pode intervir de maneira arbitrária e desmedida no patrimônio do particular. Pelo contrário: em respeito ao princípio da capacidade contributiva, há que se levar em conta, para fins de tributação, fatos que revelem alguma manifestação de riqueza, e, além disso, a tributação não pode ultrapassar o “tamanho” da riqueza manifestada pelo particular.

O autor ainda que se deve levar em conta a incidência do PIS/ PASEP e da COFINS sobre a “receita ou faturamento”, na forma como implementado pela Emenda Constitucional 20/1998, permanece a conclusão no sentido de que o ICMS não deve compor as bases de cálculo das contribuições sociais em questão. Isso porque o conceito de “receita”, que permite sustentar o nascimento da obrigação tributária relativa ao PIS/PASEP e à COFINS, corresponde à soma dos valores auferidos em virtude das vendas de mercadorias e das prestações de serviços, não se incluindo neste montante o ICMS, em consonância com a redação do art. 187, I, da Lei 6.404/1976.

Sobre a regra de aplicação desta normativa, consiste em considerar que caso tenha ingressado com processo judicial ou administrativo até 15/03/2017 terá os créditos retroativos aos cinco anos que antecedem a interposição da medida judicial. Mas caso tenha ingressado após 15/03/2017, terá somente direito aos créditos retroativos até a indicada data. Para as empresas que possuíam recurso judicial aberto de anos anteriores a 2017, poderão usufruir do crédito desde a data requerida.

Conforme análise apresentada por no site Portal Contábeis (2021) a revisão tributária apresenta a intenção de uniformização das vinte e sete legislações federativas estaduais para uma única nacional, racionalizando e padronizando seu texto e atuação prática, eliminando com isto situações divergentes de interpretação, por exemplo, eliminação de ST's e outras retenções, criando a verdadeira simplificação de entendimento e aplicação prática, inclusive para os processos de fiscalização dos estados, mantendo suas autonomias de arrecadação e fiscalização. Neste contexto, se apresenta a intenção de uniformização das vinte e sete legislações federativas estaduais para uma única nacional, racionalizando e padronizando seu texto e atuação prática, eliminando com isto situações divergentes de interpretação, por exemplo, eliminação de ST's e outras retenções, criando a verdadeira simplificação de entendimento e aplicação prática, inclusive para os processos de fiscalização dos estados, mantendo suas autonomias de arrecadação e fiscalização.

Tem se falado atualmente na extra fiscalidade, conforme exposto por Buffon (2017), que se manifesta mediante a majoração da carga tributária, com vistas a desestimular comportamentos que sejam contrários a maximização da eficácia social, dos direitos fundamentais e dos princípios constitucionais, assegurando e estimulando o desenvolvimento sócio econômico de uma região.

Para Menezes (2020) embora a asserção exposta pelo STF, por meio do Tema 69, tenha sido muito clara, há importantes discussões ainda em aberto. Além disso, as repercussões do precedente tanto no sistema tributário nacional como nos cofres públicos federais, aparentam gerar um verdadeiro "efeito cascata" com dimensões ainda imprevisíveis, mas que já impressionam, visto a série de inconstitucionalidades que podem ser compreendidas à luz do conceito constitucional de faturamento fixado no RE 574.706.

Conforme publicação da Revista Especializada Econet (2021), cabe ressaltar que o mesmo tratamento de exclusão deve ser dado de forma isonômica ao ICMS de Substituição Tributária, pois o substituído tributário compra as mercadorias do Importador ou Industrial já com o imposto embutido no preço praticado. Apesar do julgamento ter apreciado a exclusão do ICMS da base de cálculo das operações normais, o mesmo raciocínio deve ser empregado em relação ao ICMS/ST da nota de compra, pois trata-se do mesmo imposto, porém recolhido de forma antecipada.

Outro ponto relevante na análise da RE 574.706 é a de que o ICMS não integra a base do IRPJ e da CSLL das empresas que optaram pelo Lucro Presumido, pois nesta situação a base de cálculo destes decorre da receita bruta, devendo ser excluído o ICMS da base de cálculo destes tributos.

De acordo com Econet (2021), o PIS e COFINS não devem incidir na sua própria base, ou seja, se uma operação já havia o destaque destras contribuições, as mesmas devem ser excluídas na próxima operação de comercialização, pois as mesmas, não revelam medida de riqueza.

Acerca deste assunto, a Revista Especializada Econet (2011), publicou que devesse observar ainda, a exclusão do ICMS e ISS sobre a base de cálculo da

Contribuição Patronal Sobre Receita Bruta – CPRB, criada pela lei 12546/2011, devidas por algumas empresas que optaram pela substituição da contribuição Patronal Normal, chamada de desoneração da folha. Considera-se que estes tributos não possuem natureza de faturamento ou de receita, pois são destinados ao fisco, devendo se aplicar por analogia o decidido na RE574.706.

### **3 METODOLOGIA**

Em relação à tipologia quanto aos objetivos esta pesquisa pode ser classificada como descritiva. Conforme o autor, “quando se diz que uma pesquisa é descritiva, se está querendo dizer que se limita a uma descrição pura e simples de cada uma das variáveis, isoladamente, sem que sua associação ou interação com as demais (...)” (CASTRO, 1976, p. 66).

No âmbito da forma de abordagem do problema este estudo pode ser classificado como qualitativo, sem a utilização de amostragem ou quantificação conforme descreve o autor na citação a seguir:

“(...) uma espécie de representatividade do grupo maior dos sujeitos que participarão no estudo. Porém, não é, em geral, a preocupação dela a quantificação da amostragem. E, ao invés da aleatoriedade, decide intencionalmente, considerando uma série de condições (sujeitos que sejam essenciais, segundo o ponto de vista do investigador, para o esclarecimento do assunto em foco; facilidade para se encontrar com as pessoas; tempo do indivíduo para as entrevistas, etc.) ” (TRIVIÑOS, 1987, p.132).

A cerca dos procedimentos adotados esta pesquisa classifica-se como estudo de caso, que de acordo com Fonseca (2002), um estudo de caso pode ser caracterizado como um estudo de uma entidade bem definida como um programa, uma instituição, um sistema educativo, uma pessoa, ou uma unidade social. Visa conhecer em profundidade o como e o porquê de uma determinada situação que se supõe ser única em muitos aspectos, procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico. O pesquisador não pretende intervir sobre o objeto a ser estudado, mas revelá-lo tal como ele o percebe.

Quanto ao objeto pesquisado, o estudo foi realizado com base em uma empresa do ramo de atividade de indústria moveleira, localizadas na região Sudoeste do Paraná – Brasil, enquadradas no regime tributário do Lucro Real, denominada empresa A para não exposição do nome real da empresa.

No que tange aos procedimentos para coleta de dados foram coletados os dados utilizando a pesquisa documental, disponibilizadas pelas empresas e dados do histórico de cálculo fornecidos pela empresa. Foram utilizados os períodos de cálculo de janeiro a dezembro de 2017 até 2021 para a identificação dos valores referente ao crédito apurado em decorrência da RE 574.706 Após a fase da coleta de dados foi iniciada a etapa de cálculo e avaliação dos dados comparando os valores de faturamento, imposto e valor apurado de crédito a recuperar, utilizando planilhas para confrontar e elaborar os gráficos.

### **4 RESULTADOS E DISCUSSÃO DA PESQUISA**

Durante a elaboração da pesquisa, o primeiro passo foi o levantamento da Base de Cálculo de ICMS e o ICMS destacado na nota e efetivamente pago.

Posteriormente identificou-se a base de cálculo das contribuições sociais de PIS e COFINS e o imposto destacado no período. Na sequência, calcula-se a nova base de cálculo para as contribuições sociais, considerando o faturamento menos o imposto de ICMS. Assim sendo, ao encontrar a nova base de cálculo e o novo valor de PIS/COFINS, podemos fazer a diferença entre o valor calculado antes e depois da RE 574.706, verificando deste modo o crédito que a empresa poderá usufruir.

Segue o quadro comparativo dos anos 2017, 2018, 2019 e 2020 e aplicação do cálculo:

**Tabela 1 – COMPARATIVO DE VALORES APLICANDO A EXCLUSÃO DE ICMS**

| Comp | Valor ICMS   | BC PIS         | Valor PIS  | BC COFINS      | Valor COFIN  | Nova BC PIS   | Novo valor PIS | Nova bc CO    | Novo valor CO | #PIS                      | #COFINS      | TOTAL        |
|------|--------------|----------------|------------|----------------|--------------|---------------|----------------|---------------|---------------|---------------------------|--------------|--------------|
| 2017 | 4.963.200,00 | 41.360.000,00  | 682.440,00 | 41.360.000,00  | 3.143.360,00 | 36.396.800,00 | 482.064,00     | 36.396.800,00 | 2.220.416,00  | 200.376,00                | 922.944,00   | 1.123.320,00 |
| 2018 | 4.752.000,00 | 39.600.000,00  | 653.400,00 | 39.600.000,00  | 3.009.600,00 | 34.848.000,00 | 574.992,00     | 34.848.000,00 | 2.648.448,00  | 78.408,00                 | 361.152,00   | 439.560,00   |
| 2019 | 4.548.000,00 | 37.900.000,00  | 625.350,00 | 37.900.000,00  | 2.880.400,00 | 33.352.000,00 | 550.308,00     | 33.352.000,00 | 2.534.752,00  | 75.042,00                 | 345.648,00   | 420.690,00   |
| 2020 | 4.963.200,00 | 41.360.000,00  | 682.440,00 | 41.360.000,00  | 3.143.360,00 | 36.396.800,00 | 600.547,20     | 36.396.800,00 | 2.766.156,80  | 81.892,80                 | 377.203,20   | 459.096,00   |
|      |              | 160.220.000,00 |            | 160.220.000,00 |              |               |                |               |               | 435.718,80                | 2.006.947,20 | 0,00         |
|      |              |                |            |                |              |               |                |               |               | Total Créditos acumulados |              | 2.442.666,00 |

**Fonte:** Elaborado pelo autor, 2021.

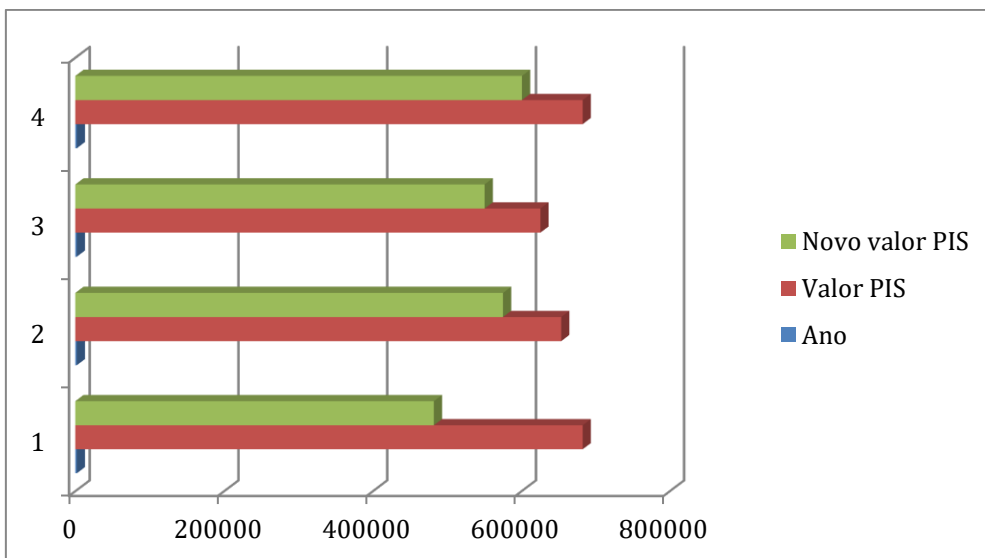
Identifica-se que na empresa pesquisada existe uma mudança significativa, reduzido consideravelmente o valor devido aos cofres públicos. Para o PIS a variação em valor foi de R\$ 435718,80 para um período de quatro anos, sendo considerado o ano de 2017 a 2020, levando em consideração um faturamento de R\$ 16.220.000,00 acumulado.

Na análise de Menezes (2020) a sistemática da não cumulatividade abriu o debate para compreensão que o ônus do tributo deveria ser excluído da base de cálculo de outros tributos, no caso, das contribuições de PIS e COFINS. Em oposição, há outra linha de argumentação, nesta, a não cumulatividade do ICMS seria uma técnica que apenas evita o efeito cascata do ICMS sobre o próprio ICMS cobrado nas etapas anteriores.

No estudo de caso realizado, ao comparar o valor do imposto antes e após a exclusão do ICMS da base de cálculo, identificou-se através do gráfico a seguir a vantagem do recálculo do imposto anualmente no período de 2017 a 2020:

**Gráfico 1 – Comparativo do Tributo de PIS após a exclusão do ICMS da base de cálculo**



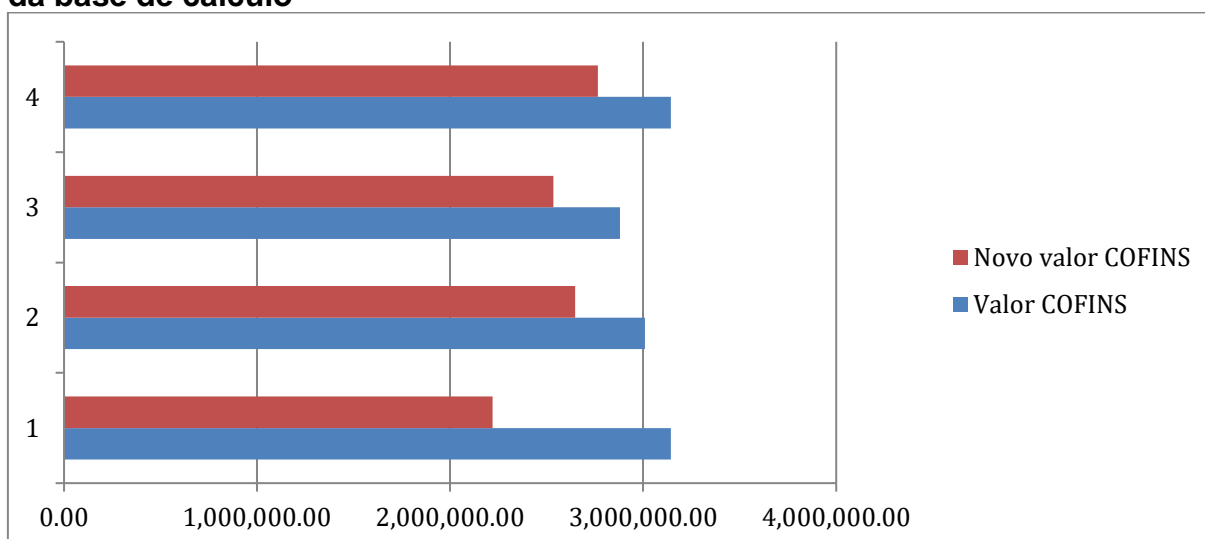


Fonte: Elaborado pelo autor, 2021.

Barreni (2017) explica que o conceito de “receita”, que permite sustentar o nascimento da obrigação tributária relativa ao PIS/PASEP e à COFINS, corresponde à soma dos valores auferidos em virtude das vendas de mercadorias e das prestações de serviços, não se incluindo neste montante o ICMS. Ressalta ainda que argumentos econômicos consequência listas têm, em muitos casos, sido postos em primeiro plano quando se trata de defender o erário. E o julgado objeto destes breves comentários é um claro exemplo disso, em que a suposta perda arrecadatória de 20 bilhões/ano, e a saída de mais de 100 bilhões dos cofres públicos, para fins de restituição do indébito, foram objeto de especial destaque pela Procuradoria da Fazenda Nacional (e inclusive por alguns dos ministros que acataram a tese da União).

Da mesma forma para a contribuição social COFINS na empresa modelo, observa-se que entre os anos de 2017 a 2020, ao recalculer o imposto excluindo o ICMS da base de cálculo, obteve constante redução, conforme o gráfico a seguir:

**Gráfico 2 – Comparativo do Tributo de COFINS após a exclusão do ICMS da base de cálculo**



Fonte: Elaborado pelo autor, 2021.

Quanto ao percentual de variação no montante do imposto recolhido de 29% em 2017 e 12% nos demais anos até 2020, conforme o quadro abaixo:

## QUADRO 2 – REDUÇÃO DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO EM PERCENTUAL

|                        | 2017    | 2018 | 2019 | 2020 |
|------------------------|---------|------|------|------|
| <b>Variação PIS</b>    | -29,36% | -12% | -12% | -12% |
| <b>Variação COFINS</b> | -29,36% | -12% | -12% | -12% |

**Fonte:** Elaborado pelo autor, 2021.

As empresas que optarem por aproveitar este crédito retroativo a 15 de março de 2021, poderão pensar em aproveitar utilizando a diferença concedida, e efetuar investimentos, tais como, novos maquinários para a melhoria da produção e conseqüentemente a elevação do faturamento.

Para Buffon (2017), o desenvolvimento tecnológico está estritamente ligado a conscientização de objetivos constitucionais, a partir do artigo 3º, inciso II, da CF/88, quando se refere que um dos objetivos da República Federativa do Brasil é garantir o desenvolvimento nacional. Em face disso, o legislador vem adotando mecanismos de concretização do desenvolvimento nacional, a partir da concessão de benefícios fiscais, considerando fundamental o conceito de inovação, bem como, investimento em pesquisa e desenvolvimento para a geração de inovação tecnológica. Assim sendo, as inovações de processos, se traduzem nas novas tecnologias de produção, com novos métodos ou aprimoramentos substanciais, que tragam alterações no nível de qualidade do produto.

No entanto faz-se necessário ficar atento possíveis mudanças de alíquotas por exemplo, pelo fato de que o montante no âmbito nacional é expressivo e para que não represente um problema aos cofres públicos espera-se uma ação em contrapartida do governo.

## 5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa atingiu os objetivos propostos, identificando como surgiu e como vem evoluindo o sistema tributário brasileiro e que mesmo que de forma lenta, novas possibilidades e alterações da legislação vem sendo estudadas em favor do contribuinte, bem como, muitos pesquisadores estão apontando novas possibilidades de melhoria. Após o estudo do Recurso Extraordinário, foi possível entender a forma de aplicação e o cálculo necessário para apurar o crédito que uma organização que recolha as contribuições sociais de PIS e COFINS contendo o ICMS na sua base de cálculo poderá solicitar a compensação, concluindo ainda que este montante para empresas com um faturamento alto é bem expressivo e que as mesmas não devem deixar de excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições sociais deste momento em diante, pois impactam na redução considerável do desembolso tributário da empresa. Assim sendo, o planejamento tributário continua sendo uma solução contábil importante para empresa nos tempos atuais.

O contribuinte brasileiro aguarda a possível modificação na forma de apuração e de alíquotas de PIS/COFINS, por parte do Governo para garantir a compensação do impacto causado pela RE 574.706 aos cofres públicos. A decisão da exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS foi um enorme ganho ao contribuinte, porém espera-se uma revisão e futuro aumento na carga tributária.

Para a empresa estuda, conclui-se que a recuperação de crédito pela exclusão do ICMS da base de cálculo, do período de 2017 a 2020, proporcionará um benefício de R\$2.442.666,00, o qual a empresa poderá utilizar para abater as guias de impostos futuros e conseqüentemente utilizar o valor do imposto provisionado para novos investimentos. Com relação a economia futura, para o cálculo a partir de 2021, ressalva-se somente se não ocorrer a mudança tributário ou de alíquotas por parte do governo brasileiro.

Atualmente, advogados Tributaristas defendem que o ISSQN (Imposto sobre Serviço), também não tem natureza de faturamento e não poderia, portanto, servir de base para incidência ao PIS/COFINS. Estas novas manifestações indicam o rumo das novas alterações tributarias, podendo ser objeto de estudos futuros ampliando o conhecimento acerca do assunto. Recomenda-se para pesquisas futuras a exclusão do tributo ISSQN da base de cálculo das contribuições sociais de PIS e COFINS.

## REFERÊNCIAS

BARRENI, Smith. **RE 574.706/PR: Exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS**. Revista Jurídica da Escola Superior de Advocacia da OAB-PR, 2017.

BUFFON, Marciano. JACOB, Lilian R. **Os incentivos fiscais no ramo tecnológico como instrumento de desenvolvimento nacional**. UNISINOS: Rio Grande do Sul, 2017.

CASTRO, C. M. **Estrutura e apresentação de publicações científicas**. São Paulo: McGraw-Hill, 1976.

EC 20/1998. **Emenda Constitucional**. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm). Acesso 23/11/2021.

REVISTA ESPECIALIZADA ECONET. **Teses que ganharam força com o julgamento da exclusão da base de cálculo do PIS e COFINS**. Disponível [www.econeteditora.com.br](http://www.econeteditora.com.br). Acesso 11/10/2021.

Portal Contábeis. **Reforma Tributária: Inovação ou Simplificação**. Disponível em <https://www.contabeis.com.br/artigos/6686/reforma-tributaria-inovacao-ou-simplificacao/>. Acesso em 23/11/2021.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 12 ed, São Paulo: Atlas, 2012.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

FRANCO, Hilario. **Contabilidade Industrial**. São Paulo: Atlas, 1980.

KINCHECKI, Cristiano. **A formação histórica da matriz tributária brasileira.** Revista dos Tribunais online. vol. 923. Thompson e Reuters. São Paulo: 2012.

LIMA, Emanuel M; REZENDE, Amaury J. **Um Estudo sobre a Evolução da Carga Tributária no Brasil: Uma Análise a partir da Curva de Laffer.** ANPAD: São Paulo, 2006.

MENEZES, Francisco H. P. **Análise do acórdão do re 574.706/PR: Discussões em aberto, efeitos e impactos da decisão que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.** Monografia submetida à conclusão do Curso de Direito: Universidade do Ceará, 2020.

OLIVEIRA, Luis Martin de. **Manual de contabilidade tributária.** 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEGAS, Paulo H. B. **Manual de contabilidade tributária.** 7 eds. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado Editora, 2011.

ROSA, Viviane Lemes da. **Reflexões sobre o recurso extraordinário n. 574.706/pr.** Revista Direito Tributário Atual: Current Issues of Tax Law Review ISSN: 1415-8124 /e-ISSN: 2595-6280, 2019.

SANTOS, Joel José. **Análise de custos:** remodelando com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

**SITIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.** Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucroreal.htm> #Pessoas Jurídicas Obrigadas ao Lucro Real. Acesso em 14/10/2021.

**SITIO REDE JORNAL CONTABIL.** Disponível em [www.jornalcontabil.com.br](http://www.jornalcontabil.com.br). Acesso em 18/11/2021.

TRIVINOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências Sociais: a pesquisa qualitativa em educação.** São Paulo: Atlas, 1987.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas.** IPEA: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, ISSN 1415-4765. Rio de Janeiro, 1996.