

A ECONOMIA TRIBUTÁRIA PROPORCIONADA PELA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS DAS EMPRESAS TRIBUTADAS PELO LUCRO PRESUMIDO

Allan Yuji Yoshitake¹

Renan de Aguiar Silva²

Thiago Guimarães Marques³

Erika Borges Ferreira⁴

RESUMO

O Recurso Extraordinário nº574.706 julgado pelo STF em março/17, considerou inconstitucional o ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. Após 4 anos, em 2021, a modulação determinou que a exclusão do ICMS se dá pelo valor destacado em nota fiscal, contrariando a Receita Federal que havia determinado, através da Solução de Consulta nº13, que o valor a ser excluído era o ICMS a recolher. Objetivando identificar o benefício financeiro, recalculou-se as contribuições de 2018 e projetou-se para os demais períodos, uma amostra de 40 empresas tributadas pelo lucro presumido. Adotou-se uma pesquisa aplicada e quantitativa, sem adoção de métodos estatísticos. Assim, as empresas objeto de estudo, possuem aproximadamente R\$ 1,5 milhão e meio pago a maior, representando uma redução de 15,30% para as indústrias e 23,28% para o comércio. Essas discussões tributárias demonstram como o profissional contábil necessita de atualização em relação as modificações tributárias e fiscais.

Palavras-chave: Exclusão do ICMS; Base de cálculo PIS e COFINS; RE 574.706.

Palavras-Chave: Exclusão do ICMS; Base de cálculo PIS e COFINS; RE 574.706.

ABSTRACT

The Extraordinary Appeal nº574,706 judged by the STF in March/17, considered the ICMS to be unconstitutional in the PIS/COFINS calculation basis. After 4 years, in 2021, the modulation determined that the exclusion of ICMS is given by the amount highlighted in the invoice, contrary to the Federal Revenue, which had determined, through Inquiry Solution No. 13, that the amount to be excluded was the ICMS to collect. In order to identify the financial benefit, the 2018 contributions were recalculated and a sample of 40 companies taxed on the presumed profit was projected for the other periods. An applied and quantitative

1 Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

2 Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

3 Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

4 Professora Mestre de Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.



research was adopted, without the adoption of statistical methods. Thus, the companies under study have approximately R\$ 1.5 million and a half paid more, representing a reduction of 15.30% for industries and 23.28% for commerce. These tax discussions demonstrate how the accounting professional needs updating in relation to tax and fiscal changes.

Keywords: Exclusion of ICMS; PIS and COFINS calculation basis; RE 574.706.

1.Introdução

As discussões jurídicas na área tributária têm como base uma eterna contestação entre contribuintes versus governo, além disso, essas discussões têm interesse coletivo e impactam diretamente a relação de empresas, pessoas e sociedade. Um exemplo é a discussão sobre a exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). A análise e julgamento deste processo durou praticamente duas décadas até a definição do Recurso Extraordinário (RE) 574.706 pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em março de 2017, decidindo, que é inconstitucional o valor do ICMS integrar a base de cálculo dessas contribuições, ou seja, o valor do PIS e COFINS, não deve compor o faturamento das empresas. Destaca-se que, o RE 574.706 trata do mérito da questão e não como os contribuintes operacionalizarão tal decisão, inclusive, muitos deles acreditavam que os efeitos dessa decisão seriam autoaplicáveis a partir de então, todavia, tal entendimento não era correto.

Quatro anos depois, em 13 de maio de 2021, a modulação dessa decisão foi proferida com efeitos retroativos a 15 de março de 2017. O STF definiu que o valor a ser utilizado para reduzir a base de cálculo do PIS/COFINS é o ICMS destacado nas notas fiscais. Tal decisão foi contrária a definida pela Receita Federal através de Solução de Consulta Interna 13 - COSIT, de 18 de outubro de 2018, orientando que o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e COFINS era o “ICMS a recolher”.

Essa orientação por parte do Fisco, durante o período de 2017 a 2021, ou seja, antes da modulação do STF, demonstrou que o direcionamento da interpretação da Receita Federal foi elaborado à sua conveniência, limitando o montante do ICMS que poderia ser abatido pelo contribuinte. Em contrapartida, naquele período antes da modulação, existiam diversos julgamentos em que a interpretação de abatimento do ICMS sobre o PIS/COFINS era do valor destacado em documento fiscal, demonstrando agora com a emissão modulação, que a RFB estava equivocada em sua Solução de Consulta.

Diversos autores discutem sobre este tema, tendo em vista o longo período de litígio dessa disputa tributária, porém é mais comum ler artigos técnicos do que acadêmicos sobre esse tema. Nesse sentido, Sousa (2021) apresentou um panorama sobre a discussão do PIS/COFINS. Já Maria e Souza (2021) analisaram a percepção do impacto econômico da ação judicial sobre esse conflito pelos membros da Associação Brasileira das Indústrias de Calçados (Abicalçados) e identificou que eles não possuem projeções relativas ao impacto econômico da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, podendo este artigo ser um chamariz para demonstrar os valores que provavelmente esses associados possuem a ser ressarcido, pois trata-se de valores consideráveis. Por sua vez Cardoso (2021) quis mensurar os impactos nas demonstrações financeiras das empresas distribuidoras de energia elétrica causados pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, o estudo evidenciou que os consumidores serão beneficiados, seja com redução da tarifa de energia elétrica ou com o recebimento de créditos referente aos valores pagos anteriormente.

Isto posto, o presente artigo pesquisou 40 empresas, divididas em duas grandes atividades: 20 comerciais e 20 industriais que apuram seus tributos na forma cumulativa, buscando com essa análise identificar a economia tributária com a exclusão do ICMS incluídos na base de cálculo do PIS e COFINS. Vale destacar, que o estudo se baseou apenas em empresas tributadas pelo lucro presumido, uma delimitação desta pesquisa, visto que as

empresas que são tributadas pelo Lucro Real, também têm sua base majorada com o ICMS na base de cálculo dessas contribuições, mas que não são escopo deste estudo.

Ademais, é relevante destacar que as apurações de PIS/COFINS são relatórios internos das entidades, ou seja, apenas é possível apresentar o benefício econômico se a empresa possibilita o acesso a essas informações que são sigilosas, ressaltando dessa maneira a relevância dessa publicação. Desse modo, o objetivo geral deste artigo é apurar o benefício financeiro com a modulação e definição final dessa discussão que ocorre há mais de 20 anos. Além do objetivo geral, os objetivos específicos visam agregar e elucidar conceitos tributários inerentes à discussão deste tema.

O trabalho se justifica, pois, estudos já demonstram uma perda de arrecadação média do governo federal com a exclusão do ICMS, em torno de R\$ 64,9 bilhões por ano, entre 2021 e 2030, o que equivale a 0,6% do Produto Interno Bruto (PIB) (SENADO, 2021). Outro ponto relevante, é que o mesmo fundamento apresentado para o PIS/COFINS poderá ser aplicado em outros casos semelhantes de tributação, como por exemplo, a exclusão do ICMS da base da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). Destaca-se também a necessidade de contínua atualização dos profissionais contábeis em relação as modificações legais e principalmente as discussões tributárias.

Por fim, o trabalho compreende 5 sessões, sendo está a primeira, denominada de introdução, seguida pelo referencial teórico, pela metodologia da pesquisa, e a análise dos resultados, finalizando com a conclusão e achados dessa pesquisa.

2.Referencial Teórico

O ICMS é considerado um imposto, regido pela Lei Complementar nº87 de 13 de setembro de 1996, mais conhecida como Lei Kandir. Seu fato gerador são as operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, cabendo aos Estados e ao Distrito Federal instituí-lo e cobrá-lo, devendo ser informado na nota fiscal em campo próprio.

Mauro (2016) aponta que além dos princípios constitucionais do sistema tributário, o ICMS é regido por dois princípios específicos. Esses princípios são definidos como o da não cumulatividade e da seletividade. Dessa forma e conforme definido no artigo 155 da Constituição Federal de 1988, o ICMS é não cumulativo sendo devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte o qual busca garantir a neutralidade das diversas fases na cadeia produtiva, pois se desconta o valor pago na etapa anterior. Ademais, por ter caráter de seletividade, cobrado em função da essencialidade ocorre uma variação das alíquotas, as menores para as mercadorias e serviços essenciais e outros percentuais superiores para artigos supérfluos como cigarros.

Além disso, por ser um tributo indireto, os valores de ICMS são incluídos no preço do serviço ou do produto para o consumidor final, portanto, são incluídos no faturamento e na rotina contábil são chamados de tributos por dentro, compondo assim o faturamento das empresas.

Por sua vez, a contribuição do Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) fundado em 1970, através da Lei Complementar Federal nº 7 e 8, estando elas separadas, tem em seus dizeres, que o principal objetivo era a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

Pêgas (2009) aponta que esse benefício ao empregado, vinha decorrente de uma participação da receita de seu local de trabalho, assim, o próprio trabalhador possuía uma conta individual em seu nome e a empresa depositava o valor, decorrente de um percentual de

seu faturamento. Em 1975, pela Lei Complementar Federal nº 26, procedeu à unificação do PIS e do PASEP.

Ainda, segundo Pêgas (2009) na Constituição Federal de 1988, houve mudanças no funcionamento do PIS/PASEP, sendo uma das principais, a transformação de uma contribuição parafiscal, para uma contribuição social, ou seja, deixou-se de depositar na conta do trabalhador determinado valor e direcionou sua arrecadação para pagamento do seguro-desemprego, abono salarial e ao financiamento de programas de desenvolvimento econômico.

Hauser (2017) explica que inicialmente esse tributo era cobrado semestralmente com uma alíquota de 0,75%, porém uma alteração legal modificou a incidência do PIS/PASEP. A partir de então definiu-se a cobrança mensal com a alíquota de 0,65%. Tal percentual ainda é aplicado atualmente para as empresas tributadas pelo Lucro Presumido.

De acordo com o Decreto-lei nº 1.940, implantada em maio de 1982, segundo a Constituição Nacional, foi implementado o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), onde era tributada o total da receita de uma pessoa jurídica.

Pêgas (2009) explica que em 1991, deixou de existir o FINSOCIAL para estabelecer a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), inicialmente tendo as mesmas características da antiga contribuição social, entretanto, sua destinação passou a ser para o custeio da saúde, previdência e assistência social, e sua alíquota era de 2%.

No passar do tempo, em 1998, com a implementação da Lei n. 9.718, Pêgas (2009) esclarece que o PIS/PASEP e o COFINS, passaram a ser tributados pelo faturamento da pessoa jurídica, onde estariam determinadas na venda de mercadorias ou a prestação de serviços, assim, ainda no mesmo período, a alíquota do COFINS também foi alterada de 2% para 3%, onde não houve mudanças até os dias de hoje para as empresas tributadas pelo Lucro Presumido.

Vale ressaltar, que diferente do ICMS, as contribuições sociais de PIS e COFINS podem ser cumulativas e não cumulativas. Salvo algumas exceções, essa segregação tem como base a escolha da forma de tributação pelo lucro, sendo assim, empresas do Lucro Real devem apurar as contribuições do PIS/COFINS pela sistemática não cumulativa, e as empresas do Lucro Presumido da forma cumulativa, sendo essas o escopo do presente artigo, já as empresas do Simples Nacional, possuem uma regulação própria que também não serão escopo deste trabalho. Pêgas (2017, p. 225) acrescenta que as empresas que apuram seu lucro pelo presumido devem “calcular PIS e COFINS com base na regra cumulativa, utilizando alíquotas de 0,65% e 3% sobre a receita bruta menos as exclusões permitidas”.

Após as explicações dos tributos envolvidos nessa discussão, passamos a definição de receita bruta, e frisa-se que essa definição é fundamental na área tributária, pois ela serve como base de cálculo para diversos tributos. De acordo com a Lei 1.598 de 1977 e as alterações produzidas pela Lei 12.973 de 2014, a receita bruta é assim definida:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia;

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendida nos incisos I a III.

Dessa forma, ao calcular PIS/COFINS, as empresas utilizam como base de cálculo a receita bruta e sobre esse montante aplicam as contribuições sociais do PIS, a uma alíquota de 0,65% e a COFINS, aplicando 3%, todavia, o ICMS está embutido nessa base de cálculo por ser um tributo por dentro, mas não tem definição de faturamento e mais, o valor do ICMS, não representa um ingresso financeiro da entidade e por isso, após vinte anos em trâmite na esfera judicial, o Recurso Extraordinário (RE) nº574.706/PR o qual tratou e gerou o tema 69

referente à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, teve decisão proferida pela Suprema Corte.

Nesta decisão, definiu-se que a inclusão do ICMS no faturamento é inconstitucional, justificando que seu valor não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, ou seja, o ICMS não compõe o faturamento da empresa sendo caracterizada apenas por um valor a ser repassado ao estado, logo seu montante deve ser excluído no momento de calcular as contribuições sociais do PIS/COFINS. E mais, ao modular a decisão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS de forma retroativa, iniciando a contagem a partir de 2017, o Senado (2021) entende que a União terá uma perda aproximada de R\$ 120,1 bilhões ainda em 2021.

Durante o período da não modulação por parte do STF, a Receita Federal do Brasil, órgão responsável por fiscalizar o recolhimento dos tributos de competência da União, por meio de instrumentos administrativos para regulamentar processos internos e procedimentos a serem adotados pelos seus fiscais, utilizou-se da Solução de Consulta interna, o COSIT nº13 de 2018, para indicar que o montante a ser excluído da base de cálculo seria o imposto a recolher e não aquele indicado na nota fiscal.

Assim, a decisão proferida pelo RE 574.706 que deveria ter colocado um ponto final nessa discussão, ainda teve capítulo estendido que durou de março de 2017 a maio de 2021 e durante esse período, os contribuintes podiam seguir as determinações para o cálculo considerando a Solução de Consulta COSIT nº13, ou acionavam o judiciário para garantir o seu direito considerando os valores de ICMS destacados em nota fiscal, ou ainda, aguardaram por mais 4 anos a modulação divulgada em 2021.

Em que pese toda essa discussão e a demora para uma definição, a determinação de rever os valores pagos de forma inconstitucional, foi retroativa, sendo considerada desde março de 2017 em diante, buscando assim minimizar o impacto da demora da divulgação da modulação do RE 574.706.

A busca por um sistema tributário justo e eficiente é objetivo de todos os envolvidos, entretanto sabemos que de um lado o governo busca arrecadar cada vez mais e do outro, temos os contribuintes que buscam os benefícios da menor tributação (LEGEMANN, 2004). Tal afirmação é corroborada pelas ações da Receita Federal ao elaborar uma Solução de Consulta COSIT nº13, que determinava um abatimento menor ao indicar que o ICMS a ser descontado, era o a pagar e não o indicado em nota fiscal.

Diante desse impasse temos a Teoria da Tributação Ótima, que tem por essência, considerar a capacidade tributária dos contribuintes e primar por um custo arrecadatório inferior ao valor arrecadado, mas devemos ir além dessa essência. Smith, desde 1776 já discutia sobre um sistema tributário eficiente no clássico “A Riqueza das Nações”, e considerava que a capacidade contributiva, as regras para a fixação dos impostos, evitando-se arbitrariedade; facilidade para os contribuintes; e baixo custo do sistema arrecadador são características supremas de um bom sistema tributário (SIQUEIRA; NOGUEIRA; BARBOSA, 2005). Inclusive, Pereira, Oliveira e Gallo (2012, p. 2) explicam que “a Teoria da Tributação Ótima tem por objetivo corrigir as distorções ocasionadas pelo tributo à economia e garantir o respeito à capacidade contributiva”. Ademais “a função da teoria da tributação ótima é encontrar este ponto de equilíbrio” conforme afirmam Pereira, Oliveira e Gallo (2012, p. 2); por este motivo, nossos legisladores devem se utilizar destas máximas para evitar transtornos futuros e corrigir erros do passado, o que foi promovido pelo STF, apesar de ter perdurado por mais de 20 anos essa discussão.

Porém, apesar do ajuste verificado com a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, o mesmo problema se mantém em outros tributos, como por exemplo, a base de

cálculo da CPRB, que também considera o faturamento para seus cálculos, logo o ICMS está ali presente, surgindo assim mais um impasse entre contribuintes e fisco.

Dessa maneira, verifica-se que as discussões na área tributária não se findam e suas discordâncias são renovadas continuamente, posto isto, os profissionais da área contábil e do direito necessitam se atualizar constantemente gerando informações e corrigindo distorções, auxiliando dessa maneira o desenvolvimento da companhia.

3. Metodologia da Pesquisa

A pesquisa é aplicada, pois, tem como objetivo discutir uma situação específica (GIL, 2019). Quanto à abordagem, utilizou-se o método quantitativo, pois tem como objetivo quantificar o montante e a economia dos contribuintes, participantes da pesquisa, ao excluir da base de cálculo do PIS/COFINS o ICMS, mas sem a adoção de métodos estatísticos.

Para tanto, tivemos acesso a apuração do PIS/COFINS de 40 empresas, sendo 20 do ramo comercial e 20 do ramo industrial. O acesso a essa amostra se deu por conveniência dos pesquisadores, ou seja, era a população acessível ao grupo. Dessa forma as empresas escolhidas foram selecionadas por serem prontamente disponíveis, não sendo aplicado critérios estatísticos, representando uma maior facilidade operacional.

Todas as empresas desta amostra estão situadas no Estado de São Paulo, tendo as empresas industriais uma média de faturamento de R\$ 3 milhões anuais e as empresas comerciais uma média de faturamento de R\$ 800 mil anuais, todas elas tributadas na sistemática do Lucro Presumido, logo calculam suas contribuições sociais pelo método cumulativo, com alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS.

4. Análises dos Resultados

O recálculo do PIS e COFINS, teve como base o ano calendário de 2018, logo dentro do prazo abrangido pela modulação emitida em 13/05/2021, que versa seu retrocesso de aplicação desde 2017. Sendo assim, inicialmente, apresentamos os valores de PIS e COFINS recolhidos oficialmente pelas entidades. Destaca-se que nenhuma das empresas analisadas, havia realizado a exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS de seus cálculos no ano calendário de 2018. O valor recolhido de forma oficial foi:

Tabela 1 – Valores recolhidos no Ano Calendário 2018

	Indústria	Comércio	Total
PIS	R\$ 301.079,97	R\$ 86.903,42	R\$ 387.983,39
COFINS	R\$ 1.389.620,67	R\$ 401.098,73	R\$ 1.790.719,40
Total	R\$ 1.690.700,64	R\$ 488.002,15	R\$ 2.178.702,79

Fonte: Autores (2020)

Por sua vez, recalculamos o valor devido de PIS/COFINS conforme a decisão modulada, que determina que o ICMS a ser excluído é aquele destacado em nota fiscal, para tanto, buscou-se nos livros fiscais o ICMS destacado nos documentos. Nosso diagnóstico constatou que no ano calendário de 2018, as indústrias analisadas possuíam um total de R\$7.135.291,06 de ICMS destacado em seus documentos fiscais e as empresas comerciais R\$3.201.797,00. É oportuno elucidar que só consideramos, para esse montante, o ICMS dos Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP's) ligados a atividade industrial/comercial, compreendidos nos códigos a seguir elencados:

- 1.101 - Compra para industrialização ou produção rural

- 1.102 - Compra de mercadorias a serem comercializadas.
- 5.101 - Vendas de produtos industrializados no estabelecimento.
- 5.102 - Vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros.

4.1

O valor do ICMS apresentado acima, demonstra a majoração que a empresa sofreu no ano calendário de 2018 ao considerar o ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

Dando prosseguimento, a próxima tabela apresenta o recálculo das contribuições sociais com base na exclusão do ICMS, sendo assim, temos um montante a ser diminuído de R\$10.337.088,06, que se refere ao ICMS destacado no documento fiscal tanto das empresas industriais quanto nas comerciais. Ao providenciar essa exclusão, os valores a serem recolhidos apresentam uma redução considerável:

Tabela 2 Recálculo do valor devido de PIS/COFINS no Ano Calendário 2018

	Indústria	Comércio	Total
PIS	R\$ 255.019,42	R\$ 66.672,92	R\$ 321.692,34
COFINS	R\$ 1.177.030,31	R\$ 307.725,77	R\$ 1.484.756,08
Total	R\$ 1.432.049,73	R\$ 374.398,69	R\$ 1.806.448,42

Fonte: Autores (2020)

A tabela 2 apresenta o recálculo do PIS e COFINS excluindo da base de cálculo o valor do ICMS destacado em nota fiscal. Nesta situação, as indústrias recolheriam aos cofres públicos R\$ 1.432.049,73 de PIS e COFINS, e o comércio R\$ 374.398,69 referente as contribuições sociais de 2018. Por sua vez, a tabela abaixo apresenta um comparativo entre o valor oficialmente recolhido e o novo valor apurado.

Tabela 3 - Comparação dos valores oficiais recolhidos versus o recálculo com a exclusão do ICMS

	Valor Recolhido PIS/COFINS	Valor após a modulação	Diferença em R\$	Diferença em %
Comércio	R\$ 488.002,15	R\$ 374.398,69	R\$ 113.603,46	15,30%
Indústria	R\$ 1.690.700,64	R\$ 1.432.049,73	R\$ 258.650,91	23,28%
Total	R\$ 2.178.702,79	R\$ 1.806.448,42	R\$ 372.254,37	

Fonte: Autores (2021)

Os cálculos demonstram uma redução de 15,30% às indústrias e 23,28% aos comércios apurados em relação ao valor total recolhido no ano calendário de 2018, ou seja, R\$ 258.650,91 a menos para as empresas industriais e R\$ 113.603,46 para os comerciantes em relação ao valor efetivamente recolhido pelas companhias analisadas, totalizando um dispêndio a maior de R\$372.254,37 para o ano calendário de 2018.

Vale destacar que a partir da apuração de maio de 2021, o ICMS já será excluído da base de cálculo do PIS/COFINS imediatamente, e os contribuintes recolherão essas contribuições já isentas dessa bitributação. Por outro lado, retroagindo desde 2017, as empresas deverão providenciar a solicitação desse valor através de PER/DCOMP, que é um programa da Receita Federal que tem como função elaborar um pedido de restituição e declaração de compensação do Pagamento Indevido ou a Maior, que conforme foi verificado com a modulação dessa discussão, trata-se de pagamentos indevidos.

O estudo se baseou apenas no ano calendário de 2018, sendo assim, neste período teremos uma restituição por mês de aproximadamente R\$ 9.466,96 para o comércio (R\$ 113.603,46 dividido por 12) e R\$ 21.554,24 para as indústrias (R\$ 258.650,91 dividido por 12). Tal cálculo foi feito para analisarmos uma projeção de retorno financeiro, computando

um média para os demais anos que a modulação contempla. Sendo assim, o direito do contribuinte para essa restituição vale desde março de 2017 até maio de 2021, vejamos:

Tabela 4 – Média de restituição para as empresas estudadas – Base ano calendário 2018

	Mar. a dez/17	Ano 2018	Ano 2019	Ano 2020	Jan. a abr/21	Ressarcimento
Com.	R\$ 94.669,55	R\$ 113.603,46	R\$ 113.603,46	R\$ 113.603,46	R\$ 37.867,82	R\$ 473.347,75
Ind.	R\$ 215.542,43	R\$ 258.650,91	R\$ 258.650,91	R\$ 258.650,91	R\$ 86.216,97	R\$ 1.077.712,13
Total	R\$ 310.211,98	R\$ 372.254,37	R\$ 372.254,37	R\$ 372.254,37	R\$ 124.084,79	R\$ 1.551.059,88

Fonte: Autores (2021)

O estudo se baseia em 40 entidades, e ao retroagir desde março de 2017 a abril de 2021, essas empresas terão um direito de restituição no montante de R\$ 1.551.059,88. Esse valor poderá ser solicitado em espécie, ou ainda, utilizado para pagar tributos futuros, auxiliando o fluxo de caixa dessas entidades que deixarão de recolher tributos em dinheiro e sim via compensação tributária.

Diante do exposto, verifica-se a aplicação da Teoria da Tributação Ótima a partir do momento que o STF constata a irregularidade e promove a correção da distorção quanto a forma de tributação. E mais, os profissionais contábeis devem estar atentos a toda essa movimentação para que consigam prestar um serviço correto aos seus clientes, promovendo a restituição desses valores. Inclusive, podemos indicar como um dos achados dessa pesquisa, a necessidade de eterna atualização por parte dos profissionais contábeis, que precisam conhecer sobre tributos e regulamentos, oferecendo as empresas amparo em relação a tomada de decisão.

Por fim, apesar da nossa amostra ser reduzida, a restituição desses valores apresenta um valor considerável de restituição, apurando mais de R\$ 1 milhão e meio de valor a ser devolvido a esses contribuintes, apesar de ser um média com base no ano calendário de 2018 e ser necessário o recálculo para todos os anos, bem como a adoção dos procedimentos fiscais e contábeis para a restituição correta, tal cálculo corrobora com as previsões do Senado (2021) sobre o impacto nas contas do governo. Posto isto, os profissionais da área tributária e fiscal, após toda essa modulação, terão trabalho extra para recalcular e providenciar as retificações necessárias para a solicitação do crédito tributário.

4. Conclusão

O trabalho teve como objetivo recalcular o valor pago de PIS e COFINS do ano calendário de 2018 de 40 empresas, sendo 20 indústrias e 20 comércios. Tal recálculo tem como base a decisão do STF de março de 2017 (RE 574.706), que considerou inconstitucional o valor do ICMS embutido no faturamento das entidades e, em maio de 2021 modulou tal decisão indicando que o valor a ser ressarcido é aquele destacado em nota fiscal.

Para promoção do recálculo, consideramos os valores oficiais de PIS/COFINS do ano calendário de 2018 e realizamos uma projeção para os demais períodos, considerando de março de 2017 até abril de 2021, totalizando uma restituição de R\$ 1.551.059,88 a valor histórico, sendo esse passível de atualização monetária.

Diante de todo o exposto, percebe-se uma grande relevância desse tema tanto para os contribuintes quanto para o governo. Os contribuintes terão direito a restituir valores pagos a maior e adotar uma nova forma de cálculo a partir de então. Por outro lado, o governo terá uma queda na arrecadação futura e ainda, valores a serem devolvidos aos contribuintes, situação essa que impactará seu fluxo de caixa.

Assim, conclui-se que de fato a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS trará benefícios para o contribuinte e que se faz necessário profissionais atualizados e que conheçam todos os procedimentos para solicitação desse ressarcimento e utilização desses valores pelas companhias. Espera-se também que essas discussões não se alonguem por tanto tempo, são mais de 20 anos de discussão e apesar da decisão retroativa, os contribuintes pagaram de forma equivocada por muitos anos e não terão ressarcimento total desse período.

Como sugestão para próximos trabalhos, os cálculos podem ser estendidos as empresas do Lucro Real que possuem um elemento a mais nesse tema, isto porque elas recolhem as contribuições do PIS/COFINS de forma não cumulativa, se apropriando de créditos em relação aos insumos adquiridos. Por isso, como sugestão de pesquisa, a análise poderia ser promovida em relação a exclusão do ICMS da base de cálculo e o seu reflexo na tomada de créditos tributários.

Referencial Bibliográfico

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > Acesso em 15/05/2019.

_____. *Lei Complementar nº87 de 13 de Setembro de 1966*. 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 > Acesso em 15/05/2019.

_____. *Lei nº 7 de 7 de setembro de 1970*. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm > Acesso em 13/04/2019.

_____. *Lei nº 8 de 3 de dezembro de 1970*. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp08.htm > Acesso em 13/04/2019.

_____. *Lei Complementar nº26 de 11 de setembro de 1975*. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp26.htm > Acesso em 13/04/2019.

_____. *Lei nº1.598 de 26 de dezembro de 1977*. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm > Acesso em 15/05/2019.

_____. *Decreto Lei nº1.940 de 25 de maio de 1982*. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1940.htm > Acesso em 20/04/2019.

_____. *Lei nº9.718 de 27 de novembro de 1998*. Altera a legislação tributária Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm > Acesso em 15/05/2019.

_____. *Lei nº12.973 de 13 de maio de 2014*. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm > Acesso em 07/11/2019.

_____. Receita Federal do Brasil (RFB). *Solução de consulta Interna COSIT nº13 – 18 de outubro de 2018*. Contribuição para O Pis/Pasep Exclusão do ICMS da Base de Cálculo da Contribuição. Disponível em: <
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>>. Acesso em 15/05/2019

_____. Senado. *Retirada do ICMS da base do PIS/Cofins pode reduzir arrecadação em R\$ 120 bi*. Da Agência Senado, 2021. Disponível em
<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2021/05/31/retirada-do-icms-da-base-do-pis-cofins-pode-reduzir-arrecadacao-em-r-120-bi> Acesso 21/06/21

_____. Supremo tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 574.706/PR*, Relator Min. Cármen Lúcia. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>> Acesso em 06 de abril de 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 656.284/DF*, Relator Ministro Ayres Britto. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22085679/agreg-no-recurso-extraordinario-re-656284-df-stf/inteiro-teor-110524977?ref=juris-tabs>> Acesso em 25/05/2019.

CARDOSO, Pablo Luís Cavalheiro. *Impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS nas demonstrações financeiras das empresas distribuidoras de energia elétrica*. 2021. Programa de Pós-Graduação em Controle de Gestão (Mestrado Profissional) UFSC. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/220530> Acesso em 21/06/21.

GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

HAUSER, Paolla. *Contabilidade tributária: dos conceitos à aplicação*. Curitiba: Intersaberes, 2017. Disponível em: <<https://bv4.digitalpages.com.br/?from=listas-de-leitura&page=-1§ion=0#/legacy/149610>> Acesso em: 02/05/2019.

LEGEMANN, Eugênio. Tributação ótima. *Revista Eletrônica FEE*, Ensaios FEE, Porto Alegre, Fundação de Economia e Estatística, v. 25, n. 2, p. 403-326, out. 2004. Disponível em:
< <http://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/viewFile/2064/2446> > Acesso em: 02/05/2019.

MARIA, Karoline Graça. SOUZA, Antonio Osnei. A percepção de impacto econômico da ação judicial que visa à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em um

cenário influenciado pela COVID-19. *Revista Eletrônica de Ciências Contábeis*. Capa. v.10 n.2, 2021. Disponível em <http://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/2074> Acesso em 21/06/21.

MAURO, Lucas. *Análise do ICMS - imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação*. (2016) Disponível em: <<https://lukasmauro.jusbrasil.com.br/artigos/313502671/analise-do-icms-imposto-sobre-operacoes-relativas-a-circulacao-de-mercadorias-e-sobre-prestacoes-de-servicos-de-transporte-interestadual-intermunicipal-e-de-comunicacao>>. Acesso em: 15/05/2019

OLIVON, Fabio Graner e BACELO, Joice (2019). *Contribuintes ajuizaram 25 mil ações para excluir o ICMS do Pis e da COFINS*. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/6161563/contribuintes-ajuizaram-25-mil-acoes-para-excluir-icms-do-pis-e-da-cofins>> Acesso em 15/05/2019

PEDRON, Daniela Rezende. *A (não) exclusão do ICMS do cálculo do PIS e da COFINS: Cenário atual e perspectivas*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-29/opiniao-nao-exclusao-icmsda-base-calculo-pis-cofins>> Acesso em 22/05/2019

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária*. 9 Ed. – Rio de Janeiro. Atlas, 2017.

_____. *Manual de Contabilidade Tributária*. 6 Ed. – Rio de Janeiro. Freitas Bastos Editora, 2009.

PEREIRA, Carlos Alberto; OLIVEIRA, Fabio Rodrigues; GALLO, Mauro Fernando. *Tributação ótima, isso existe?* Fiscosoft, 2012. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5wwz/tributacao-otima-isso-existe-fabio-rodrigues-de-oliveira-carlos-alberto-pereira-mauro-fernando-gallo> . Acesso em: 22/05/2019.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; NOGUEIRA, José Ricardo; BARBOSA, Ana Luiza de Holanda. *Teoria da tributação ótima*. In: BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (Org.). *Economia do setor público no Brasil*. São Paulo: Elsevier, 2005. p. 175-189.

SOUSA, Milena Silva de. *Um Panorama a Respeito da Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS/COFINS*. 2021. Trabalho de Conclusão de Curso Direito. PUC Goiás. Disponível em: <https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/handle/123456789/1399>. Acesso 21/06/21.

Recebido: 21/06/2021

Aceito: 28/06/2021