



**XVII CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL  
14 a 16 de agosto de 2019 – Bento Gonçalves-RS**

**ÁREA TEMÁTICA 10 – CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA**

**A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: UM  
ESTUDO SOBRE A MODULAÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA PELO STF E SEUS  
EFEITOS NOS RESULTADOS DAS EMPRESAS**

**Diana de Souza – CRCRS nº 63.929  
Alzenir José de Vargas – CRCRS nº 67.314  
Bibiana Almeida Batista**

## **ÁREA 10 – CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA**

### **TRABALHO n° 926**

#### **TÍTULO: A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: UM ESTUDO SOBRE A MODULAÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA PELO STF E SEUS EFEITOS NOS RESULTADOS DAS EMPRESAS**

##### **Alzenir José de Vargas**

Graduado em Ciências Contábeis, Pós Graduado em Contabilidade e Controladoria pela URI – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Campus de Frederico Westphalen, RS. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau – FURB/SC. Professor dos Cursos de Graduação em Administração e Ciências Contábeis na URI, Campus de Frederico Westphalen, RS. Professor convidado na Pós Graduação da Universidade de Passo Fundo - UPF.

##### **Bibiana Almeida Batista**

Graduanda em Ciências Contábeis e graduada em Direito pela URI – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Campus de Frederico Westphalen, RS, advogada.

##### **Diana de Souza**

Graduada em Ciências Contábeis e Direito, Pós Graduada em Contabilidade, Pós Graduada em Direito e Gestão Empresarial, pela URI – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Campus de Frederico Westphalen, RS; Mestre em Gestão, Desenvolvimento e Organizações pela Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul - UNIJUÍ, RS; Professora dos Cursos de Graduação e Pós Graduação da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – URI, Campus de Frederico Westphalen, RS.

## **A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: UM ESTUDO SOBRE A MODULAÇÃO DA DECISÃO PROFERIDA PELO STF E SEUS EFEITOS NOS RESULTADOS DAS EMPRESAS**

### **RESUMO**

O presente estudo objetiva avaliar o impacto financeiro nas empresas decorrente dos efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal – STF, no caso da exclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS. Para o desenvolvimento do estudo foram utilizadas as pesquisas bibliográfica, documental e estudo multi-caso, segundo os procedimentos, e qualitativa e quantitativa, quanto à abordagem. A base teórica do estudo baseou-se em Dino (2016), Harada (2014), Decisões do Supremo Tribunal Federal, Constituição Federal de 1988, entre outros. Utilizou-se a pesquisa das decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e do Supremo Tribunal Federal – STF. Foi realizada a coleta de dados nos documentos contábeis e fiscais de duas empresas de segmentos diferentes, do período de janeiro de 2015 até dezembro de 2018. Conclui-se, primeiramente, que não restam mais discussões quanto à composição da base de cálculo, restando ainda ser definida a modulação dos efeitos, objeto de embargos ao STF. Identificou-se que a Receita Federal do Brasil tem um entendimento diverso do STF quanto a sistemática de cálculo para ressarcimento de eventuais valores decorrentes da decisão. Com base nos cálculos realizados, confrontando o entendimento do STF e da Receita Federal, foram obtidos resultados satisfatórios às empresas consideradas na amostra, e, embora os valores a ressarcir ou compensar sejam apurados de forma distinta em razão das especificidades de cada indústria, em ambos os casos a decisão foi benéfica e traz resultados financeiros positivos às empresas.

**Palavras-Chave:** PIS, COFINS, ICMS, ressarcimento, compensação.

**Área Temática:** Contabilidade Tributária

## 1 INTRODUÇÃO

Como é de conhecimento público e já atestado pelo IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário e pelo IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, a carga tributária brasileira é uma das mais altas do mundo, juntamente com a França, Dinamarca, Bélgica, Finlândia, Holanda, Hungria, Itália, Luxemburgo, Noruega, Islândia e Áustria.

Por esta constatação, inúmeras discussões se formam em torno dos tributos que as empresas devem recolher, já que os benefícios decorrentes dessas contribuições não retornam aos contribuintes na forma desejada.

Uma destas discussões teve início há duas décadas, quando um contribuinte ingressou com o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, levado a votação no STF – Supremo Tribunal Federal, no sentido de excluir o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços da base de cálculo das contribuições para o PIS – Programa de Integração Social e a COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social. Tal julgamento foi concluído em 2017, sendo ele considerado de repercussão geral.

Diante disso, o Poder Judiciário e a Receita Federal do Brasil ficaram obrigados a seguir o novo entendimento sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS.

Neste escopo, objetiva-se com esta pesquisa verificar o impacto que a referida decisão causou para as empresas, uma vez que a expectativa quando houve a interposição do Recurso Extraordinário era que houvesse uma redução significativa na carga tributária exigida.

Após ser realizada a pesquisa bibliográfica, documental, explicativa e quantitativa, passa-se a coleta de dados em duas empresas, quais sejam uma indústria de materiais plásticos e um laticínio. Nessas empresas será realizado um levantamento através dos seus documentos fiscais para verificar onde houve destaque de ICMS e excluir esse valor da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, chegando ao valor que a empresa terá direito a compensar ou ressarcir em razão da aplicação da decisão em comento.

Em razão do levantamento a ser realizado, será possível apurar o impacto dos tributos na rentabilidade das empresas, bem como o benefício financeiro que elas poderão obter na possibilidade de ressarcir ou compensar com outros tributos.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Durante duas décadas, o STF – Supremo Tribunal Federal discutiu sobre a inclusão ou não do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços na base de cálculo das contribuições para o PIS – Programa de Integração Social e a COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social e em 2017 concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR, decidindo que o valor do ICMS destacado na nota fiscal não deve integrar a base de cálculo das contribuições, uma vez que ele não pode ser entendido como receita ou faturamento da empresa.

Diante disso, para entender o viés desta decisão e os seus impactos, devem ser analisados o poder de tributar que o Estado possui, o qual é limitado por diversos princípios constitucionais, fontes e regras, bem como entender as diferenças existentes entre receita e faturamento da empresa e os regimes da cumulatividade e da não cumulatividade aplicados a sistemática de apuração do lucro real, além de verificar se houve modulação ou não para aquela decisão.

## 2.1 O Estado e a sua atividade financeira

O Estado constantemente busca meios de satisfazer as necessidades públicas, uma vez que a sua finalidade é a realização do bem comum, e, para isso, necessita de recursos financeiros de grande volume, ou seja, ele deve estar sempre desenvolvendo sua atividade financeira, que nada mais é do que “obter, criar, gerir e despende o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas outras pessoas de direito público” (HARADA, 2014, p. 4).

A atividade financeira desenvolvida pelo Estado é visualizada pelas ações que são desenvolvidas, as quais objetivam alcançar os recursos necessários para a execução das necessidades públicas. Essa atividade depende de três elementos principais: a elaboração do orçamento público do período, as formas de obtenção de receitas para satisfazer as despesas fixadas e as formas pelas quais será consumido o dinheiro público para dispêndio das despesas.

Como se observa, as finalidades de atuação do Estado se ajustam aos fins da atividade financeira, buscando satisfazer três necessidades públicas básicas, quais sejam a prestação de serviços públicos, o exercício regular do poder de polícia e a intervenção do domínio econômico.

Para que a atividade financeira do Estado seja executada, deve ser previamente elaborado um orçamento, contendo a aprovação das receitas e despesas de um período determinado, devendo ser levado em conta os interesses da sociedade.

Importante destacar que a principal fonte das receitas públicas, que compõem o orçamento supramencionado, é a cobrança de tributos. Além de conseguir cumprir com a atividade financeira do Estado, com a arrecadação desses tributos é que serão atingidos os objetivos fundamentais determinados no artigo 3º, da Constituição Federal (SABBAG, 2015, p. 35).

A doutrina classifica as receitas públicas em dois grandes grupos: receitas extraordinárias e receitas ordinárias. As receitas extraordinárias ocorrem em hipóteses de excepcionalidades, em caráter temporário, contingente e irregular, ao exemplo do imposto extraordinário de guerra. Já as receitas ordinárias são periódicas e ocorrem com regularidade, tendo previsibilidade orçamentária, podendo ainda ser subdividida em receitas derivadas e receitas ordinárias, primeiras provenientes de uma parcela do patrimônio as pessoas físicas e jurídicas que estão sob a jurisdição do Estado e as segundas com procedência nas rendas geradas na exploração estatal dos seus ativos, nas atividades de locação, administração ou alienação e ganhos em investimentos financeiros, ou pela aplicação em atividades econômicas em empresas comerciais ou industriais (SABBAG, 2015).

Assim, se observa que o Estado estabelece uma relação jurídica com a pessoa que está sob sua jurisdição, o primeiro com a forte característica de poder exigir o tributo e a segunda sob o dever de pagar aquele tributo que lhe é imposto.

O poder de tributar que o Estado possui é um poder de direito, do qual os cidadãos permitem a invasão patrimonial, já que sua principal função é suprir as necessidades coletivas. Tal poder tem a prerrogativa de criar, aumentar, diminuir ou extinguir tributos, objetivando arrecadar recursos para alcançar seus objetivos.

Entretanto, esse poder de tributar que o Estado possui não é ilimitado. A Carta Magna impõe limites a esse poder, os quais advêm dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias, dispostos nos artigos 150, 151 e 152 da Constituição Federal.

Entre os princípios constitucionais, aqueles que se aplicam às limitações ao poder de tributar pode-se citar o princípio da legalidade tributária (art. 150, I), princípio da anterioridade tributária (art. 150, III, *b* e *c*), princípio da isonomia tributária (art. 150, II), princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, *a*), princípio da vedação ao confisco (art.

150, IV), princípio da não limitação ao tráfego de pessoas e bens e a ressalvado pedágio (art. 150, V), princípio da uniformidade geográfica (art. 151, I), princípio da proibição da tributação federal diferenciada da renda da dívida pública e da remuneração dos agentes, em âmbito não federal (art. 151, II) e princípio das isenções heterônomas (art. 151, III).

## 2.2 O custo dos tributos para as empresas

Sabe-se que as empresas brasileiras suportam cargas elevadas de tributos. Pesquisas realizadas nos últimos anos (DINO, 2016) mostram que o Brasil tem uma das mais altas taxas de impostos do mundo, o que prejudica sua competitividade e seu crescimento econômico.

Esse fator vem chamando mais atenção no atual cenário em que o País se encontra, onde uma forte crise financeira prejudica diversos setores econômicos e os empresários vem buscando soluções para diminuir seus custos.

Neste diapasão, em 2017, mais precisamente no julgamento realizado em 15 de março daquele ano, o STF trouxe boas notícias para as empresas que adotam a sistemática de tributação do lucro real, tratadas no regime da não cumulatividade. Naquela ocasião, a Suprema Corte julgou o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR definindo, em sede de repercussão geral, “que o ICMS não pode ser considerado como receita ou faturamento, uma vez que não integra o patrimônio do contribuinte, haja vista que o valor ingresso no caixa da pessoa jurídica implica em mero trânsito contábil” (GUIMARÃES, 2018), como se observa na ementa do acórdão abaixo transcrita:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. 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.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017) (STJ)

Pela complexidade do tema, imperioso de faz o entendimento inicial de alguns conceitos, especialmente quanto as diferenças entre receita bruta e faturamento, assim como os regimes de incidência cumulativa e não cumulativa, para posteriormente entrar no mérito da questão.

a) Diferenças entre receita bruta e faturamento: Como afirmado pelos Ministros no acórdão proferido, receita bruta e faturamento não são sinônimos, eles apresentam diferenças, apesar

de não haver concordância na doutrina, nem na jurisprudência e muitos acreditarem que se referem ao mesmo valor.

Quanto ao faturamento, o tema foi discutido inúmeras vezes pelo STF, especialmente pelo Ministro Cezar Peluso nos Recursos Extraordinários n<sup>os</sup> 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, onde foram ditos que o faturamento não poderia ser considerado o mesmo que receita, nem mesmo identificadas com suas operações ou fatos.

Nos termos da Lei de Sociedades por Ações, qual seja a Lei n<sup>o</sup> 6.404, de 15 de dezembro de 1976, todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será receita. Entretanto, nem toda receita recebida será operacional. No referido dispositivo legal pode-se distinguir-se quatro tipos de receitas: a receita bruta das vendas e serviços, a receita líquida das vendas e serviços, as receitas gerais e administrativas (operacionais) e as receitas não operacionais.

Como fundamenta o Ministro Cezar Peluso, faturamento também significa percepção de valores e pertence ao gênero receita:

(...) Não precisa recorrer às noções elementares da Lógica Formal sobre as distinções entre gênero e espécie, para reavivar que, nesta, sempre há um excesso de conotação e um *deficit* de denotação em relação àquele. Nem para atinar logo em que, como já visto, faturamento também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe receita, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da ‘atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços’ (venda de mercadorias e de serviços). De modo que o conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é ‘receita bruta de vendas e de serviços’. Donde, a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início de vigência da atual Constituição da República, embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento. (...) (STF, 2017)

Na prática, o que se entende por faturamento é que só as receitas operacionais, vendas e prestação de serviços, as compõem, enquanto que a receita bruta é formada por todos os recursos que ingressam na empresa, inclusive as financeiras. No entanto, nem todo ingresso de dinheiro é considerado receita.

Nas palavras da Ministra Rosa Weber, no julgamento do RE n<sup>o</sup> 574.706/PR, “a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições” (STF, 2017, p. 79), sendo ela algo novo que se incorpora ao patrimônio para mutação.

Neste sentido, no caso em tela, onde se discute a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, a parcela correspondente ao ICMS pago não tem natureza nem de receita nem de faturamento, ele é apenas um simples ingresso no caixa da empresa e não pode compor aquela base cálculo.

b) Regime de incidência cumulativa: O regime de incidência da cumulatividade é uma sistemática de apuração de tributos, onde eles são exigidos na sua integralidade, isto é, em todas as etapas do processo produtivo, bem como na sua comercialização, cujas alíquotas do tributo, 0,65% para o PIS e 3,00% para a COFINS, incidirão sobre o preço integral do produto, não gerando direito a crédito algum, apenas o dever de pagar o débito. Sua base de cálculo é o faturamento da pessoa jurídica, ou seja, a receita operacional bruta, sem qualquer dedução quanto aos custos, encargos ou despesas. Suas demais regras estão dispostas na Lei n<sup>o</sup> 9.718, de 29 de novembro de 1998.

c) Regime de incidência não cumulativa: O regime de incidência não cumulativa é aquele pelo qual “não é permitido calcular o tributo sobre bases já tributadas, como consequência, a base de cálculo será sempre o valor acrescido (VA) em cada operação (...)” (PEREIRA, Jus,

2017). Neste modelo, é permitido gerar créditos com o montante gerado em operações anteriores que serão apropriados em operações futuras. Este é o regime mais utilizado para apuração das contribuições de PIS e COFINS.

Para o PIS, a alíquota aplicada é de 1,65% e a para o COFINS é de 7,60%. O primeiro é regulamentado pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e o segundo pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Em consonância com a legislação tributária e com a Solução de Consulta Interna nº 13 da COSIT – Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil, de 18 de outubro de 2018, “a base de cálculo das referidas contribuições, na legislação vigente, corresponde ao total das receitas auferidas no mês e não, no momento de concretude de cada operação de venda quando da emissão de nota fiscal” (COSIT, 2018). Desta forma, aplica-se as contribuições sociais em questão uma base de cálculo única, agregada, periódica, mensal, conforme disposto na legislação aplicável:

**Lei nº 9.718/1998**

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

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

**Lei nº 10.637/2002**

**Art. 1º** A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (BRASIL, 2002)

**Lei nº 10.833/2003**

**Art. 1º** A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (BRASIL, 2003)

Neste norte, sendo a base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS determinada, na incidência não cumulativa, com base na receita mensal, ou na incidência cumulativa, no faturamento mensal, restou acordado com a legislação vigente, a doutrina e a estrutura tributária firmada pelo STF no julgamento do RE nº 574.706/PR, que deve-se “excluir da base de cálculo mensal das referidas contribuições a parcela do ICMS a recolher, correspondente a cada período de apuração mensal” (COSIT, 2018).

## 2.3 Modulação

O Plenário do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, finalizado em 15/03/2017, e submetido ao rito de repercussão geral, conforme definido pelos artigos 1.035 a 1.041, da Lei nº 13.105/2015, sob a relatoria da ministra Carmen Lúcia, definiu que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS.

Repercussão geral nada mais é que um instituto processual que permite ao “STF o julgamento de temas trazidos em recursos extraordinários que apresentem questões relevantes sob o aspecto econômico, político, social ou jurídico e que ultrapassem os interesses subjetivos da causa” (BRASIL, STF).

Diante dos inúmeros processos ajuizados por pessoas jurídicas, para buscar o mesmo direito, qual seja o de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, o STF julgou o RE nº 574.706/PR com repercussão geral, para que todos pudessem aproveitar os benefícios



aqui concedidos, além de dispor no acórdão que “eventual modulação de efeitos deve ser apreciada em momento oportuno” (STF, 2017, p. 174).

Após a publicação do acórdão do referido Recurso Extraordinário, o que ocorreu em 02/10/2017, a PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em data de 19/10/2017, “opôs embargos declaratórios da decisão em foco, nos quais requer a modulação temporal dos efeitos da decisão e da definição de outras questões pendentes, pedido esta que ainda aguardam análise e julgamento pelo STF” (COSIT, 2018).

a) Princípio da segurança jurídica e interesse social: A possibilidade de modulação temporal de efeitos em matéria tributária está vinculada ao princípio da segurança jurídica e interesse social. O primeiro, jurídica está amparado no Estado Democrático de Direito, sendo indispensável para direitos e valores a quem o compõem, ajudando a orientar tanto os contribuintes como também o ente tributante. Enquanto que o segundo, que deve ser de excepcional relevo, “essa expressão pressupõe a primazia dos interesses individuais em face dos interesses do Estado” (OLIVEIRA, 2016).

b) Modulação de efeitos: A modulação de efeitos é estudada dentro do controle de constitucionalidade e é apresentada como uma das consequências da declaração de inconstitucionalidade ou constitucionalidade de uma norma (OLIVEIRA, Jus, 2016). Sua possibilidade surgiu com a publicação da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal:

**Art. 27.** Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado. (BRASIL, 1999)

No direito tributário, a doutrina majoritária se posicionava contra a alternativa de produzir efeitos *ex tunc* em suas matérias, pois “no fundo tinha-se por receio que, em sendo possível a modulação desses, o Fisco dela se serviria para tentar impedir a restituição de tributos pagos indevidamente” (FISCHER, 2004, p. 274), no entanto, alguns doutrinadores já estão mudando sua opinião sobre o assunto, na medida em que normas legais poderiam vir a se tornar inválidas (FISCHER, 2004).

Assim, a doutrina passou a aceitar a possibilidade de modulação de efeitos em matéria tributária, especialmente quanto aos tributos não cumulativos, os quais têm uma grave afetação às relações tributárias.

Diante disso, enquanto a modulação do RE nº 574.706/PR não ocorre, inúmeras pessoas jurídicas têm ajuizado ações perante os Tribunais Regionais Federais para buscar os valores de PIS e COFINS calculados com a base de cálculo onde foi considerado o ICMS.

Um exemplo é o processo nº 5004365-58.2018.4.04.7202, que tramita na 1ª Vara Federal de Chapecó, cuja autora, entre outros, fez os seguintes pedidos:

RECONHECER o direito da autora de excluir da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS (antes e após a vigência da Lei nº 12.973/2014), os valores relativos ao ICMS destacado nas notas fiscais de saídas de mercadorias/serviços por ela promovidas;

RECONHECER o direito da autora de repetir ou compensar os valores indevidamente recolhidos a maior no quinquênio que precede ao ajuizamento e durante a tramitação desta ação, até o trânsito em julgado de sentença e de acordo com a sua fundamentação; (Processo nº 5004365-58.2018.4.04.7202, JF/SC)

No dia 11 de agosto de 2018, foi deferida “a tutela provisória de evidência para declarar o direito da parte autora de excluir o valor do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, suspendendo-se sua exigibilidade, bem como determinando à União que se abstenha de efetuar qualquer medida de cobrança relativa aos créditos tributários em questão” (Processo nº 5004365-58.2018.4.04.7202, JF/SC). Entretanto, ainda não tem posição do judiciário sobre o direito de repetir ou compensar os valores indevidamente recolhidos a maior no quinquênio anterior a ação, ou seja, quanto aos efeitos *ex tunc*.

Assim, apesar da falta de modulação do assunto, o presente estudo busca analisar os efeitos *ex tunc* sobre o direito de repetir ou compensar os valores indevidamente recolhidos a maior, esperando que esse direito seja declarado pelos Tribunais e todos possam usufruir do mesmo.

### **3 METODOLOGIA**

Segundo Andrade (2012, p. 117), “metodologia é o conjunto de métodos ou caminhos que são percorridos na busca do conhecimento”, onde esperou-se encontrar respostas para o problema delimitado na pesquisa. Observa-se assim que, os resultados que a pesquisa alcançou foram afetados pela forma como o problema era tratado no seu desenvolver.

Para tanto, o estudo se caracteriza como uma pesquisa multi-caso, tendo em vista que ela se aplicou à duas empresas, aplicando-se também a pesquisa bibliográfica com a busca de conceitos em livros e doutrinas, bem como a pesquisa documental, com a análise dos documentos fiscais disponibilizados pelas empresas participantes e dos julgados publicados pelo TRF-4 e pelo STF e a aplicação do estudo de multicasos, tendo em vista que a análise se concentrou em duas indústrias, quais sejam uma de material plástico e um laticínio, buscando apurar resultados em seus documentos fiscais. Foi realizada a coleta de dados nos documentos contábeis e fiscais do período de janeiro de 2015 até dezembro de 2018.

Quanto à abordagem do problema, neste estudo foram aplicadas tanto a pesquisa qualitativa, analisando as variáveis aplicáveis ao assunto, quanto a pesquisa quantitativa, quantificando as informações que foram coletadas.





O presente estudo foi realizado mediante a coleta de dados em duas empresas, com levantamento através dos seus documentos fiscais para verificar onde houve destaque de ICMS e excluir esse valor da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, chegando ao montante que a empresa terá direito a compensar ou ressarcir em razão da aplicação da decisão preferida pelo STF.

A primeira empresa trata-se de uma indústria de materiais plásticos, constituída há mais de 30 (trinta) anos, a qual atua em diversos estados do País, com sua marca solidificada em seu segmento, cujo faturamento médio mensal importou no último ano em aproximadamente R\$ 7.600.000,00 (sete milhões e seiscentos mil reais).

A segunda empresa foi constituída há mais 20 (vinte) anos e atua no ramo de laticínios, especialmente na fabricação de queijos, creme de leite, doce de leite, bem como na industrialização de leite UHT, e seu faturamento médio mensal no ano de 2018 foi em torno de R\$ 11.300.000,00 (onze milhões e trezentos mil reais), sendo que a maior parte da receita bruta da venda de sua produção goza do benefício da redução a zero das alíquotas da contribuição para o PIS e da COFINS.

Nas instituições analisadas há dois cenários bastantes distintos. Apesar de ambas serem optantes pela sistemática de tributação do lucro real e serem tratadas no regime da não cumulatividade, na primeira as alíquotas do PIS e da COFINS são 1,65% e 7,6%, respectivamente, e na segunda elas são reduzidas a zero.

Neste sentido, o impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo dessas contribuições trará resultados diferentes para cada uma delas, já que o ajuste deve ser feito na apuração do débito e do crédito das referidas contribuições.

Cumpra destacar que, após alguns meses da publicação da decisão do STF sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, outros debates sobre o assunto surgiram, encabeçados principalmente pela Receita Federal do Brasil, órgão que compõe o grupo responsável por conceder, administrativamente, o ressarcimento ou compensação dos valores apurados pelos contribuintes.

Sendo assim, no que diz respeito ao impacto das decisões nos resultados das empresas consideradas na amostra, os valores apurados serão diferentes quando analisados sob a ótica do STF daqueles apurados sob o entendimento da Receita Federal do Brasil.

#### **4.1 Análise das decisões dos Tribunais Regionais Federais e do STF**

Em 15 de março de 2017, após duas décadas de tramitação, o STF julgou o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, decidindo que o valor do ICMS destacado na nota fiscal não deve integrar a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, uma vez que ele não pode ser entendido como receita ou faturamento.

Tal decisão foi publicada com repercussão geral e cada vez mais os contribuintes têm buscado os valores sobre os quais possuem direito a ressarcir ou compensar com outros tributos, o que, até o momento, tem sido feito por via judicial, em face da falta de modulação dos efeitos, ainda pendente de julgamento.

Neste norte, é de se observar que as decisões proferidas pelos Tribunais Regionais Federais corroboram com o entendimento do STF, senão vejamos no voto proferido pela Desembargadora Federal Ana Scartezini:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. ICMS. NÃO INCLUSÃO. LEI COMPLEMENTAR Nº 7/70. AÇÃO DECLARATÓRIA. LEGITIMIDADE PASSIVA - 2. A parcela relativa ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS não se inclui na base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS. Precedentes

(...) Faturamento, nesse sentido, partilha conceito semelhante ao de 'receita', vale dizer, acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio do alienante. A ele, portanto, não se podem considerar integradas importâncias que apenas transitam em mãos do alienante sem que, em verdade lhes pertençam em caráter definitivo". (Apelação Cível nº 90.03.00915-5/SP, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região)

Em outro julgado, o Desembargador Federal Fleury Pires também defende essa tese ao afirmar que "(...) na receita bruta da empresa, não há como fazer integrar importância que apenas transitam por ela e que, quando do seu ingresso, já tem sua destinação definida... sem qualquer acréscimo patrimonial para a empresa contribuinte" (AMS nº 18.949 – SP, Proc. nº 89.03.39000-8, Revista do TRF 3ª Região, nº 7, pp.123/132).

No Tribunal Regional Federal da 4ª Região, as decisões já são pacíficas, acatando a decisão do STF no sentido de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, uma vez que o imposto destacado nas notas fiscais não compõe a base de cálculo para a incidência das referidas contribuições, como se observa nas jurisprudências abaixo colacionadas da Primeira Turma:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. REMESSA NECESSÁRIA. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DE PIS E COFINS. REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO. 1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 574706, pelo regime de repercussão geral (Tema 69), fixou a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. 2. Reconhecida a ocorrência de indébito tributário, faz jus a parte autora à compensação dos tributos recolhidos a maior, condicionada ao trânsito em julgado da presente decisão judicial (art. 170-A do CTN), nos termos do art. 7º da Lei n.º 9.430/1996. A compensação de débitos tributários em geral deverá ocorrer(a) por iniciativa do contribuinte, (b) entre quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, (c) mediante entrega de declaração contendo as informações sobre os créditos e débitos utilizados, cujo efeito é o de extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. 3. No que toca à compensação das contribuições previdenciárias, contribuições instituídas a título de substituição de contribuição previdenciária e contribuições sociais devidas a terceiros, devem ser observadas as restrições do art. 26-A da Lei n.º 11.457/2007, incluído pela Lei n.º 13.670/2018, conforme regulamentação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (§ 2º). 4. Apelação da União desprovida e remessa necessária parcialmente provida. (TRF4 5010833-29.2018.4.04.7205, PRIMEIRA TURMA, Relator ROGER RAUPP RIOS, juntado aos autos em 10/04/2019)

TRIBUTÁRIO. TEMA 69 DA REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. RESTITUIÇÃO EM ESPÉCIE. IMPOSSIBILIDADE. 1. Afastado o sobrestamento para adoção da orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal (Tema 69), segundo a qual "o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS". 2. É incabível a restituição em espécie, ainda que na via administrativa, porquanto o mandado de segurança não se presta para a obtenção de efeitos patrimoniais pretéritos, os quais devem ser buscados pela via ordinária, consoante entendimento sumulado do Supremo Tribunal Federal (Súmulas nº 269 e 271). (TRF4 5051715-03.2017.4.04.7000, SEGUNDA TURMA, Relator SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ, juntado aos autos em 19/12/2018) (TRF-4)

Com essa solidificação, não restam mais discussões quanto à composição da base de cálculo, a única questão ainda a ser definida é a modulação dos efeitos, objeto de embargos ao STF.

#### **4.2 Efeitos da decisão proferida pelo STF**

Embora as decisões e posicionamento do STF, a Receita Federal do Brasil diverge em determinados pontos da decisão do STF, o que vem causando debates sobre o assunto, especialmente após a publicação da Solução de Consulta Interna nº 13 – COSIT, de 18 de outubro de 2018, originada da Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial – COCAJ, a qual teve o seguinte escopo:

(...) A Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial, por meio da Consulta Interna nº 01, 26 de setembro de 2018, encaminha questionamentos à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), no tocante ao procedimento a ser adotado para cumprir as decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). (...)

Ressalta ainda que a consulta formulada cuida especificamente de questionamentos decorrentes do cumprimento de decisões judiciais transitadas em julgado que tratam da exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, principalmente acerca de qual montante do ICMS deve deixar de compor a base de cálculo dessas contribuições, notadamente nas situações em que o ICMS destacado em documento fiscal não coincide com o total de ICMS a recolher/pago pelo contribuinte, haja vista que grande parte dessas decisões simplesmente determinam a aplicação da decisão do Supremo Tribunal Federal em tela, sem esclarecer qual montante de ICMS deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. (COSIT, 2018)

Como se observa, a preocupação com esta consulta se direciona no fato de que o ICMS destacado nas notas fiscais não corresponde ao total de ICMS a recolher ou pago pelo contribuinte e a COCAJ pretende buscar esclarecimentos acerca do assunto, para que não restem dúvidas no momento de executar a decisão judicial.

Neste sentido, afirmou a COSIT que os votos proferidos no julgamento do STF sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS falaram apenas no valor destacado em nota fiscal, mas ele não corresponde ao valor de ICMS a ser efetivamente recolhido.

Entende a COSIT que, para definição do valor que não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS deverão ser considerados não apenas os valores de ICMS destacados nas notas fiscais de saída, mas também das notas fiscais de entrada (COSIT)

Aplicando este entendimento divergente, a sistemática de cálculo modifica-se substancialmente, conforme pode-se verificar no item a seguir.

#### 4.3 Cálculo dos valores de ressarcimento a partir da aplicação das decisões do STF

Neste item, serão aplicadas as decisões às duas empresas componentes da amostra, demonstrando o resultado financeiro decorrente de tais entendimentos.

A primeira empresa analisada é uma indústria de plásticos, a qual é integralmente tributada pelo ICMS, PIS e COFINS, bem os valores do ICMS destacado nas Notas Fiscais de saída e foram encontradas as seguintes informações, conforme se demonstra na tabela a seguir.

Tabela 1 – PIS e COFINS a restituir ou compensar no período de 2015 a 2018

Ano	Receita Bruta Tributada Pelo ICMS e PIS COFINS	ICMS Destacado NFs	PIS a Restituir ou Compensar	COFINS a Restituir ou Compensar
2015	133.466.433,51	19.267.964,45	317.921,41	1.464.365,30

2016	177.943.945,66	26.018.706,88	429.308,66	1.977.421,72
2017	178.613.632,52	26.258.508,36	433.265,39	1.995.646,64
2018	91.587.231,74	13.002.517,27	214.541,53	988.191,31
<b>TOTAIS</b>	<b>581.611.243,43</b>	<b>84.547.696,96</b>	<b>1.395.037,00</b>	<b>6.425.624,97</b>

Como se observa na Tabela 1, no período de janeiro de 2015 até dezembro de 2018, a indústria de plásticos terá direito a ressarcir ou compensar com outros tributos o valor total de R\$ 1.395.037,00 a título de PIS e R\$ 6.425.624,97 a título de COFINS, o que soma R\$ 7.820.661,97.

Já na empresa de laticínios, a grande maioria dos produtos não são tributados pelas contribuições de PIS e COFINS, entre eles: queijo mussarela, queijo prato, queijo provolone, ricota, requeijão, bebidas lácteas, manteiga. São tributados apenas o doce de leite, creme de leite e nata.

Assim, para o cálculo objeto do presente estudo, é necessário proporcionalizar a receita tributada e não tributada, cuja proporção deverá ser considerada nos valores de ICMS destacado nas Notas Fiscais de saída. A receita apurada na indústria de laticínios está demonstrada na tabela 2.

Conforme Tabela 2, no período de janeiro de 2015 até dezembro de 2018, verifica-se que a receita bruta tributada pelo ICMS, PIS e COFINS é de tão somente 4,17%, correspondendo ao valor de R\$ 16.366.664,05. Assim, aplicando a proporção indicada de receita tributada, a indústria de laticínios terá direito a ressarcir ou compensar o valor total de R\$ 219.578,45 a título de PIS e R\$ 39.168,05 a título de COFINS, o que soma R\$ 180.410,40.

Tabela 2 – Receita bruta e PIS/COFINS no período de 2015 a 2018

Ano	Receita Bruta Total	Receita Bruta Isenta de PIS e COFINS	%	Receita Bruta Tributada Pelo ICMS e PIS COFINS	%	ICMS Destacado NFs (Proporção)	PIS a Restituir	COFINS a Restituir
2015	68.420.064,36	65.642.762,73	95,94	2.777.301,63	4,06	382.391,19	6.309,45	29.061,73
2016	94.662.128,02	90.600.629,12	95,71	4.061.498,90	4,29	720.324,63	11.885,36	54.744,67
2017	92.487.027,05	87.547.989,54	94,66	4.939.037,51	5,34	738.584,96	12.186,65	56.132,46
2018	136.692.643,34	132.103.817,33	96,64	4.588.826,01	3,36	532.520,31	8.786,59	40.471,54
<b>Total</b>	<b>392.261.862,77</b>	<b>375.895.198,72</b>	<b>95,83</b>	<b>16.366.664,0</b>	<b>5 4,17</b>	<b>2.373.821,08</b>	<b>39.168,05</b>	<b>180.410,4</b>

De outro norte, com o entendimento da Receita Federal do Brasil, representada pela COSIT, com a mesma receita bruta que a indústria de plásticos obteve no período de janeiro de 2015 até dezembro de 2018, os resultados encontrados para ressarcimentos ou compensação com outros tributos são menores, conforme se demonstra na Tabela 3.

Tabela 3 – PIS e COFINS a restituir ou compensar do período de 2015 a 2018

Ano	Receita Bruta Tributada Pelo ICMS e PIS COFINS	ICMS s/ Vendas (Destacado NFs)	ICMS s/ Compras	Diferença	PIS a Restituir ou Compensar	COFINS a Restituir ou Compensar
2015	133.466.433,51	19.267.964,45	7.693.168,72	11.574.795,73	190.984,13	879.684,48
2016	177.943.945,66	26.018.706,88	6.521.494,01	19.497.212,87	321.704,01	1.481.788,18
2017	178.613.632,52	26.258.508,36	7.451.091,12	18.807.417,24	310.322,38	1.429.363,71
2018	91.587.231,74	13.002.517,27	8.149.222,01	4.853.295,26	80.079,37	368.850,44



<b>Total</b>	<b>581.611.243,43</b>	<b>84.547.696,96</b>	<b>29.814.975,86</b>	<b>54.732.721,10</b>	<b>903.089,90</b>	<b>4.159.686,80</b>
--------------	-----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	-------------------	---------------------

Conforme Tabela 3, considerando o valor de ICMS creditado nas compras realizadas pela empresa, no período de janeiro de 2015 até janeiro de 2018, a indústria de plásticos teria direito a ressarcir ou compensar com outros tributos o valor total de R\$ 903.089,90 a título de PIS e R\$ 4.159.686,80 a título de COFINS.

A indústria de laticínios deve seguir o critério de proporcionalização de sua receita bruta em tributada, ou seja, de 4,17%, aplicado também no ICMS destacado nas Notas Fiscais de saída, bem como nas Notas Fiscais de entrada, o que altera o valor que a empresa terá direito a ressarcir ou compensar, conforme se demonstra na tabela 4.

Tabela 4 – PIS e COFINS a restituir ou compensar do período de 2015 a 2018

Ano	ICMS s/ Vendas Destacado NFs (Proporcional)	ICMS s/ Compras	Diferença	PIS a Restituir	COFINS a Restituir
2015	382.391,19	43.277,57	339.113,62	5.595,37	25.772,64
2016	720.324,63	135.297,60	585.027,03	9.652,95	44.462,05
2017	738.584,96	270.248,02	468.336,93	7.727,56	35.593,61
2018	532.520,31	256.732,42	275.787,89	4.550,50	20.959,88
<b>TOTAIS</b>	<b>2.373.821,08</b>	<b>705.555,61</b>	<b>1.668.265,48</b>	<b>27.526,38</b>	<b>126.788,18</b>

Neste sentido, aplicando o entendimento da Receita Federal do Brasil, em que se deve considerar o valor de ICMS creditado nas compras realizadas pela empresa, demonstrado na Tabela 4, no período de janeiro de 2015 até janeiro de 2018, a indústria de laticínios teria direito a ressarcir ou compensar com outros tributos o valor total de R\$ 27.526,38 a título de PIS e R\$ 126.788,18 a título de COFINS.

#### 4.4 O impacto dos tributos na rentabilidade das empresas

Os tributos podem afetar as atividades empresarias de várias formas, diversificando em cada setor de atuação, de acordo com o porte e com a sistemática de tributação. No caso em estudo, foram analisadas duas empresas do setor industrial, de grande porte, optantes de sistemática de tributação pelo lucro real, entretanto, com particularidades em suas produções.

A primeira, uma indústria de plásticos, onde todos os produtos são tributados pelo ICMS, PIS e COFINS. A segunda, uma indústria de laticínios, com a grande maioria dos seus produtos tributados à alíquota zero das contribuições de PIS e COFINS, tais como queijo mussarela, queijo prato, queijo provolone, ricota, requeijão, bebidas lácteas, manteiga, sendo tributados à alíquota de 1,65% para o PIS e 7,6% para o COFINS apenas o doce de leite, creme de leite e nata.

Como se observou nos dados coletados e acima demonstrados, as empresas possuem elevada receita bruta anual, o que nem sempre representa alta lucratividade. Assim, as questões tributárias são relevantes e devem ser consideradas, posto que a carga de tributos pode diminuir ainda mais a lucratividade dessas empresas.

A Tabela 5 demonstra os valores a restituir às empresas se adotado o entendimento do STF.

Tabela 5 – PIS e COFINS a restituir ou compensar do período de 2015 a 2018

INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS	INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS
------------------------	-------------------------

Ano	PIS a Restituir ou Compensar	COFINS a Restituir ou Compensar	PIS a Restituir ou Compensar	COFINS a Restituir ou Compensar
2015	317.921,41	1.464.365,30	6.309,45	29.061,73
2016	429.308,66	1.977.421,72	11.885,36	54.744,67
2017	433.265,39	1.995.646,64	12.186,65	56.132,46
2018	214.541,53	988.191,31	8.786,59	40.471,54
<b>TOTAIS</b>	<b>1.395.037,00</b>	<b>6.425.624,97</b>	<b>39.168,05</b>	<b>180.410,40</b>

Conforme se demonstra na Tabela 5, a rentabilidade da indústria de plásticos seria aumentada em R\$ 7.820.661,97 se considerados os efeitos da decisão proferida pelo STF para ressarcimento dos tributos. Quando adotado o posicionamento da Receita Federal do Brasil, esse montante seria de R\$ 5.062.776,70 conforme se visualiza na Tabela 6.

A Tabela 6 demonstra os valores a restituir às empresas se adotado o entendimento da Receita Federal do Brasil.

Tabela 6 – PIS e COFINS a restituir ou compensar do período de 2015 a 2018

Ano	INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS		INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS	
	PIS a Restituir ou Compensar	COFINS a Restituir ou Compensar	PIS a Restituir ou Compensar	COFINS a Restituir ou Compensar
2015	190.984,13	879.684,48	5.595,37	25.772,64
2016	321.704,01	1.481.788,18	9.652,95	44.462,05
2017	310.322,38	1.429.363,71	7.727,56	35.593,61
2018	80.079,37	368.850,44	4.550,50	20.959,88
<b>TOTAIS</b>	<b>903.089,90</b>	<b>4.159.686,80</b>	<b>27.526,38</b>	<b>126.788,18</b>

Conforme Tabela 5, a rentabilidade da indústria de laticínios seria aumentada em R\$ 219.578,45 se considerados os efeitos da decisão proferida pelo STF para ressarcimento dos tributos. Quando adotado o posicionamento da Receita Federal do Brasil, esse montante seria de R\$ 154.314,56.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral do presente estudo é avaliar o impacto financeiro nas empresas decorrente dos efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal – STF no caso da exclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS.

De forma específica, buscou-se analisar as decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e do STF mais recentes sobre o tema, sendo que a principal conclusão é que não restam mais discussões quanto à composição da base de cálculo, a única questão ainda a ser definida é a modulação dos efeitos, objeto de embargos ao STF.

Na sequência, verificou-se o posicionamento quanto aos efeitos em ações ajuizadas antes e depois da decisão proferida pelo STF, momento em que se observou que a Receita Federal do Brasil tem um entendimento diverso do tribunal, no sentido de quais dados contábeis e fiscais utilizar na exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Concluiu que no entendimento do STF, basta utilizar o valor de ICMS destacado nas notas fiscais de saída e na percepção da Receita Federal do Brasil deve ser considerado também os valores de ICMS sobre as compras.

Ainda, realizou-se os cálculos dos valores a compensar ou ressarcir em razão da aplicação da referida decisão, no entendimento do STF e da Receita Federal do Brasil, podendo ser visualizados resultados em valores bem distintos nas empresas consideradas no

estudo, sendo possível analisar o impacto relevante na rentabilidade das indústrias de plástico e de laticínios pela possibilidade de restituição dos tributos.

De modo geral, concluiu-se que, embora os valores a ressarcir ou compensar sejam apurados de forma distinta em razão das especificidades de cada indústria e dos diferentes entendimentos, em ambos os casos há decisão foi benéfica e traz benefícios financeiros às empresas.

## 6 REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação. 10ª ed. Atlas, 2012.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em 12 de Out. de 2018.

\_\_\_\_\_. **Justiça Federal**: Subseção Judiciária de Santa Catarina. Disponível em <[http://www.jfsc.jus.br/novo\\_portal/home.php](http://www.jfsc.jus.br/novo_portal/home.php)>. Acesso em 14 de Out. de 2018.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Altera legislação do imposto sobre a renda**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm). Acesso em 12 de Out. de 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Institui o Código Tributário Nacional**. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em 06 de Out. de 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm)>. Acesso em 14 de Out. de 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. **Altera a Legislação Tributária Federal**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/CCIVIL\\_03/LEIS/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/L9718.htm)>. Acesso em 14 de Out. de 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. **Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm)>. Acesso em 14 de Out. de 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm)>. Acesso em 14 de Out. de 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para a COFINS**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm)>. Acesso em 14 de Out. de 2018.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 06 de Out. de 2018.

COSIT. Solução de Consulta Interna nº 13 da COSIT – Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil, de 18 de outubro de 2018. Disponível em <<http://normas>>.

receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936> Acesso em: 28 Out 2018.

DINO. Elevada carga tributária para empresas bloqueia crescimento da economia brasileira. **Revista Exame**. São Paulo, 02/06/2016. Disponível em <<https://exame.abril.com.br/negocios/dino/elevada-carga-tributaria-para-empresas-bloqueia-crescimento-da-economia-brasileira-dino89096487131/>>. Acesso em 12 de Out. de 2018.

FISCHER, Octávio Campos. **Os Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

GUIMARÃES, Aline Corsetti Jubert. A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins. **Migalhas**. São Paulo, 16/01/2018. Disponível em <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI272441,31047-A+exclusao+do+ICMS+da+base+de+calculo+do+PISCofins>>. Acesso em 12 de Out. de 2018.

HARADA, Kiyoshi. **Direito tributário e financeiro**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

OLIVEIRA, Fernando Luis Bernardes de. **O princípio da segurança jurídica e a possibilidade de modulação de efeitos em matéria tributária**. São Paulo, 08/2016. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/51539/o-principio-da-seguranca-juridica-e-a-possibilidade-de-modulacao-de-efeitos-em-materia-tributaria>>. Acesso em 14 de Out. de 2016.

PEREIRA, Bruno Camilos. **Manual da cumulatividade e não cumulatividade**. São Paulo, 10/2017. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/61223/manual-da-cumulatividade-e-nao-cumulatividade>>. Acesso em 14 de Out. de 2018.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.