



## REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 14, n. 1, Jan./Jun, 2022

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 15.02.2021. Revisado por pares em: 10.03.2021. Reformulado em: 02.04.2021. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2022v14n1ID24057

**Impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: estudo sobre a decisão do STF e seus efeitos em uma empresa do segmento alimentício**

**Impact of the exclusion of ICMS from PIS and COFINS calculation base: study on the STF decision and its effects on a food company**

**El impacto de la exclusión del ICMS de la base del cálculo del PIS y del COFINS: estudio sobre la decisión del STF y sus efectos en una empresa del segmento alimentício**

### Autores

#### Jéssica Andressa Zago

Pós-Graduanda em Governança e Gestão Pública. Graduada em Ciências Contábeis na Universidade do Oeste de Santa Catarina (UNOESC). Endereço: Rua Paese, 198, Bairro Universitário, Videira – SC – Brasil. CEP: 89566-252. (49) 3533-4400. Identificadores (ID):  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3299-9990>  
E-mail: [jeh\\_zago@hotmail.com](mailto:jeh_zago@hotmail.com)

#### Letícia Twardowski da Silva

Pós-Graduanda em Planejamento Tributário. Graduada em Ciências Contábeis na Universidade do Oeste de Santa Catarina (UNOESC). Endereço: Rua Paese, 198, Bairro Universitário, Videira – SC – Brasil. CEP: 89566-252. (49) 3533-4400. Identificadores (ID):  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1375-2354>  
E-mail: [leticia.twardowski@outlook.com](mailto:leticia.twardowski@outlook.com)

#### Vitor Paulo Rigo

Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Regional de Blumenau. Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade do Oeste de Santa Catarina. Pós-Graduado em Consultoria e Auditoria Empresarial. MBA em Administração Estratégica e Financeira. Endereço: Rua Paese, 198, Bairro Universitário, Videira – SC – Brasil. CEP: 89566-252 (49) 3533-4400. Identificadores (ID):  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0354-2166>  
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5385329486988378>  
E-mail: [vprigo@gmail.com](mailto:vprigo@gmail.com)

### Resumo

**Objetivo:** O objetivo do estudo foi apresentar o impacto da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal que exclui o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e demonstrar o

montante dessas contribuições a serem restituídas por uma empresa do setor alimentício, enquadrada no regime do Lucro Real.

**Metodologia:** Utilizou-se uma pesquisa descritiva, aplicada a um estudo de caso com abordagem quantitativa dos dados. A composição dos valores e identificação do indébito foram feitos a partir da análise minuciosa dos documentos fiscais e contábeis da empresa, dos anos de 2012 até 2017.

**Resultados:** Verificou-se que a decisão do STF permite interpretações distintas quanto a sistemática de cálculo para ressarcimento de eventuais valores, portanto como ainda não há segurança jurídica quanto ao critério a ser utilizado, optou-se por demonstrar os valores pelos dois métodos, ou seja, excluindo o ICMS destacado e o ICMS recolhido. O resultado da pesquisa evidenciou que ambas as formas de cálculo se mostraram benéficas para a empresa, mesmo com a enorme discrepância identificada se confrontados os valores de indébito encontrados em cada critério de cálculo.

**Contribuições do Estudo:** O estudo traz uma contribuição significativa pois trata-se da decisão proferida pelo STF que exclui o ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, assunto esse que arrastava-se pelo STF há muitos anos, e que ainda se mostra confusa e permite interpretações distintas quanto ao método de cálculo do indébito. As decisões desarmonizadas e inseguras, os grandes valores que o governo necessita restituir às empresas e a amplitude que essa decisão tomou em âmbito nacional tornam o assunto relevante pois como mostrado no presente estudo, apesar dos resultados discrepantes entre as formas de apuração do valor a restituir/compensar, a empresa obtém expressiva vantagem tributária.

**Palavras-chave:** ICMS. PIS. COFINS. Indébito.

### Abstract

**Objective:** This study aims to present the impact of the decision issued by the Supreme Federal Court that excludes ICMS from PIS and COFINS calculation basis and to present the amount of these contributions to be refunded by a company in the food sector, within the framework of the actual profit method.

**Methodology:** A descriptive research was used, applied to a case study with quantitative data approach. The composition of the values and identification of the undue amount was made from the thorough analysis of the company's tax and accounting documents, from 2012 to 2017.

**Results:** It was found that the STF decision allows different interpretations regarding the calculation system for reimbursement of eventual values, therefore, as there is still no legal certainty regarding the criterion to be used, it was decided to show the values by both methods, that is, excluding the posted ICMS and the collected ICMS. The research result showed that both forms of calculation proved to be beneficial for the company, even with the huge discrepancy identified when confronting the undue amounts found in each calculation criterion.

**Study Contributions:** The study makes a significant contribution because it is the decision made by the STF that excludes ICMS from the PIS and COFINS calculation base, a matter that has been dragging on by the STF for many years, and which is still confused and allows different interpretations as to the method of calculating the amount due. Disharmonized and

unsafe decisions, the great amounts that the government needs to return to companies and the breadth that decision has taken at the national level make the matter relevant because as shown in the present study, despite the discrepant results between the ways of calculating the amount to be refunded / compensated, the company obtains a significant financial advantage.

**Keywords:** ICMS. PIS. COFINS. Undue.

### Resumen

**Objetivo:** El objetivo del estudio fue presentar el impacto de la decisión proferida por el Supremo Tribunal Federal en que excluye el ICMS de la base del cálculo del PIS y del COFINS y presenta el montante de las contribuciones que serán restituidas por una empresa del sector alimenticio, que se encuadra en el régimen del Lucro Real.

**Metodología:** Se utilizó una pesquisa descriptiva, aplicada a un estudio de caso con el abordaje cuantitativo de los datos. La composición de los valores e identificación del indebido fue hecho a partir del análisis minuciosas de los documentos fiscales y contables de la empresa, de los años de 2012 hasta 2017.

**Resultados:** Se verificó que la decisión del STF permite la interpretación distinta cuanto a la sistemática del cálculo para el resarcimiento de eventuales valores, por lo tanto como no hay seguridad jurídica cuanto al criterio a ser utilizado, se optó por demostrar valores por los dos métodos, o sea, excluyendo el ICMS destacado y el ICMS recogido. El resultado de la pesquisa evidenció que ambas las formas del cálculo se mostraron benéficas a la empresa, con la enorme discrepancia identificada se confrontaron los valores indebidos encontrados en cada criterio del cálculo.

**Contribuciones del Estudio:** El estudio trae una contribución significativa pues se trata de la decisión proferida por el STF en que excluye el ICMS de la base de cálculos del PIS y del COFINS, asunto ese que se arrastraba por el STF a muchos años, y que aún, se muestra confuso y permite interpretaciones distintas cuanto al método del cálculo indebido. Las decisiones desarmonizadas y inseguras, los grandes valores en que el gobierno necesita restituir a las empresas y la amplitud que esa decisión tomó en ámbito nacional, tornaron el asunto relevante, pues como mostrado en el presente estudio, aunque los resultados discrepantes entre las formas de apuración del valor a restituir/ compensar, la empresa obtiene expresiva ventaja financiera.

**Palabras claves:** ICMS. PIS. COFINS. Indebido.

## 1 Introdução

O complexo sistema tributário brasileiro eleva o nível de litigiosidade resultando na judicialização excessiva das questões tributárias e isso ocorre porque, conforme constatado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, o Brasil possui uma das mais altas cargas tributárias do mundo, assim como a Dinamarca, Finlândia, Bélgica, França e Itália.

A alta complexidade dos fatores tributários e os problemas que as empresas sofrem diariamente em adequar-se às leis e normas vigentes para cada ramo de atividade, produto vendidos e/ou na prestação de serviços, colaboram para que o Brasil se destaque de forma negativa nesse cenário, como um dos campeões mundiais de pagamento de impostos, taxas e contribuições (Broetto, Silva & Gugel, 2017). De acordo com o ranking da OCDE (Organização

para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), o Brasil tem a segunda maior carga tributária da América Latina, perdendo apenas para Cuba (Época Negócios, 2019).

Em decorrência disso, surgem inúmeros conflitos e debates entre Fisco e contribuintes em torno dos tributos a serem recolhidos (Souza, Vargas, & Batista, 2019). Esses debates resultam em milhares de ações que são levadas ao Supremo Tribunal Federal. Porém, com o elevado estoque de processos pendentes para julgamento, o STF leva muitos anos para resolver litígios tributários e este baixo desempenho acarreta na ineficiência do sistema, causando insegurança jurídica aos contribuintes. Ainda, de acordo com o relato de Campos (2019), já ocorreram situações em que ao julgar um caso o STF produziu novos litígios em razão da própria linha argumentativa fragmentada, o caso da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é um exemplo.

Este tema se arrastava há décadas no plenário, até que em 2017 foi publicado o acórdão do Recurso Extraordinário nº 574.706, fixando a seguinte tese: “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”, visto que, no entendimento do STF, o ICMS não caracteriza faturamento, uma vez que os valores destacados devem ser repassados ao Fisco Estadual (Almeida, 2019).

No entanto, a decisão do STF se mostrou confusa pois não esclarece qual é o valor do ICMS que deve ser excluído da base de cálculo das referidas contribuições. Se por um lado, o entendimento majoritário dos contribuintes e tributaristas é de que todo o valor do ICMS incidente na operação de venda deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, por outro, a Secretaria da Receita Federal do Brasil posicionou-se pela exclusão do valor do ICMS recolhido (Baeta, 2018).

O impacto financeiro que essa decisão causou é expressivo pois, além da economia futura, os contribuintes que ingressaram com ação judicial e que tiveram seu trânsito em julgado favorável podem ressarcir e/ou compensar os valores pagos a maior com eventuais débitos tributários. E é este impacto financeiro causado à União que motivou a Receita Federal do Brasil a publicar a Solução de Consulta Interna nº 13 (Cosit 13/2018) que, conforme relatado por Amaral et al. (2019), buscou “dar uma nova interpretação à decisão do STF e, com isso, restringir os direitos dos contribuintes”.

Para dimensionar a abordagem do tema é possível citar alguns estudos como Santos e Moraes (2018), Silva et al. (2019) e Souza, Vargas e Batista (2019) que têm demonstrado resultados importantes relacionados a questão elencada nesta pesquisa, no que trata do benefício econômico que os contribuintes terão ao excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Faria e Santos (2019), Klein e Plastina (2018) e Silva (2018) reforçam em seus estudos a temática no sentido de que o valor de ICMS a ser excluído da base de cálculo deve ser o destacado na nota fiscal.

Diante do exposto e da relevância deste estudo, formulou-se o seguinte problema de pesquisa: **Qual o valor do indébito de PIS e COFINS a ser recuperado, decorrente da decisão do STF (Recurso Extraordinário nº 574.706) que exclui o ICMS da base de cálculo das respectivas contribuições, por uma empresa do segmento alimentício no período de 01/2012 a 03/2017 pelo critério de cálculo do ICMS destacado e do ICMS recolhido?**

O objetivo principal do estudo foi apresentar o impacto da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal que exclui o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e demonstrar o montante dessas contribuições a serem restituídas por uma empresa do setor alimentício, enquadrada no regime do Lucro Real.

Uma justificativa importante do tema abordado é a relevância central que os tributos possuem na rotina diária da contabilidade. É inegável a influência dos profissionais contábeis

na apuração e controle de tributos no Brasil, ainda que, reconhecidamente assistidos por outros profissionais.

Ao observar-se estudos bibliométricos sobre tributos e a contabilidade, percebe-se a existência de um espaço a ser ocupado. Os achados de Tavares, Machado e Machado (2014) procuram promover esse debate ao demonstrar a escassez de estudos de natureza contábil tributária. Esse artigo, procura, dentro de limitações, contribuir com o debate em torno do tema.

Nas seções que seguem, para responder ao problema proposto, os seguintes objetivos específicos são abordados: i) fundamentação legal para o PIS e a COFINS; ii) compreensão da amplitude da decisão do STF, quanto ao Recurso Extraordinário nº 574.706; iii) comparação da interpretação dos contribuintes e da Secretaria da Receita Federal quanto ao critério de cálculo a ser utilizado; iv) análise dos demonstrativos do cálculo utilizando os dois critérios, ou seja, pela exclusão do ICMS destacado e pela exclusão do ICMS recolhido; e, v) evidenciação do valor efetivo da restituição do PIS e da COFINS ao que a empresa tem direito.

## 2 Revisão de Literatura

Nesta seção, a abordagem primária é a abordagem teórica e conceitual relacionada a base legal do PIS e da COFINS. Na sequência, destaca-se a discussão sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo dessas contribuições. Por fim, são abordados estudos relacionados que tratam deste tema, com o intuito de atribuir melhor contextualização ao assunto.

### 2.1 Fundamentação legal do PIS e da COFINS

A Constituição Federal Brasileira (BRASIL, 1988), em seu artigo 194º, determina que “a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. Dentre essas ações, encontram-se os tributos de competência federal relativos à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

O Programa de Integração Social – PIS foi instituído em 07 de setembro de 1970, por meio da Lei Complementar nº 07/1970, que posteriormente sofreu modificações pela Lei Complementar nº 17/1973. Conforme estabelecido no Art. 1º da Lei nº 07/1970, o PIS era destinado a “promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas”, porém com a publicação da Constituição Federal de 1988 teve sua destinação ampliada conforme disposto em seu artigo 239º, o qual define que a arrecadação decorrente da contribuição ao PIS passa, a partir daquela data, a financiar também ações da previdência social e dentre elas o seguro-desemprego.

No que se refere à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, esta sucedeu a contribuição ao FINSOCIAL (Fundo de Investimento Social) que foi declarado inconstitucional pelo STF sendo extinto pela Lei Complementar nº 70 de 30 de dezembro de 1991, lei esta que instituiu a COFINS. O artigo 1º da referida Lei, esclarece que esta contribuição é devida pelas pessoas jurídicas e destina-se exclusivamente às despesas das áreas da saúde, previdência e assistência social, sem prejuízo da cobrança da contribuição ao PIS.

A Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998, em seus artigos 2º e 3º, estabelece que as contribuições do PIS e da COFINS devem ser calculadas com base no faturamento da empresa e que por “faturamento”, entende-se receita bruta. No artigo 12º do Decreto-Lei nº 1.598, de

26 de dezembro de 1977 (na redação dada pela Lei 12.973/2014), fica esclarecido o conceito de receita bruta sobre o qual as contribuições devem incidir:

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; e

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

O PIS e a COFINS são consideradas contribuições praticamente unificadas e até 2002 eram apurados somente na sistemática cumulativa, ou seja, independente do regime de tributação, era vedado o desconto de créditos (Thomson Reuters, 2019). Porém, com a intenção de alterar esse cenário, surgiram as Leis nº 10.637/2002, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833/2003, de 29 de dezembro de 2003, que introduziram a sistemática não-cumulativa ao PIS e à COFINS, respectivamente.

As pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas, que apuram o imposto de renda com base na tributação pelo Lucro Real, estão enquadradas, como regra geral, na sistemática não-cumulativa. Neste regime as alíquotas, ressalvadas as exceções previstas em lei, como por exemplo, empresas ligadas ao setor financeiro, atividades hospitalares e outras, são de 1,65% para o PIS e 7,60% para a COFINS, sendo permitida a apropriação de créditos em relação a custos, despesas e encargos da pessoa jurídica (Zanluca, & Silva, 2018).

## 2.2 Discussão judicial relativa à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

Durante duas décadas o Supremo Tribunal Federal discutiu sobre a constitucionalidade da inclusão do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo do Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, sendo que finalmente teve seu julgamento concluído em 2017, porém ainda pendem de esclarecimento ao menos duas questões quanto a este tema.

Essa discussão teve início no ano de 1999 quando um contribuinte ingressou com a primeira ação judicial que tratava deste assunto e que posteriormente, foi levada ao STF para julgamento por meio de recurso extraordinário (RE), que, segundo Bidoia (2020), é o instrumento pelo qual se impugna ao STF uma decisão judicial proferida por um tribunal estadual ou federal, sob alegação de contrariedade direta à algum dispositivo da Constituição do Brasil ou declaração de inconstitucionalidade de lei federal. O recurso extraordinário tem como objetivo a uniformidade da interpretação das normas constitucionais objetivas, não a defesa do interesse subjetivo dos litigantes.

O RE a que se refere é o de nº 240.785, no qual foi dado provimento no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Contudo, o julgamento foi interrompido por pedido de vista e somente em 2006 o plenário do STF deliberou pela retomada do referido julgamento, época ainda precedente à Reforma Processual que trouxe a figura do julgamento dos recursos extraordinários pelo STF sob a sistemática da repercussão geral (Stocco, 2019).

Considerando que a decisão do STF foi a favor dos contribuintes, o então Advogado-Geral da União ajuizou, em 10 de outubro de 2007, a ADC – Ação Direta de Constitucionalidade nº 18 que tinha como objetivo reconhecer a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS e requerer a suspensão, em todo o Judiciário, dos processos em que se discutia a questão (Migalhas, 2017).

Após o ajuizamento da ADC nº 18, os ministros do Supremo, em 04 de abril de 2008, determinaram pelo julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706 sob a sistemática de repercussão geral, que foi implementada pelo STF no segundo semestre de 2007 e é um método “pelo qual se reserva 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” (STF, 2018). Caso seja reconhecida repercussão geral em determinado tema, a decisão do STF estabelece o posicionamento que os tribunais de instâncias inferiores devem adotar ao julgar causas idênticas àquela julgada pelo Supremo.

Depois de aproximadamente nove anos de incerteza, o Plenário do STF, em 15 de março de 2017, deu provimento ao recurso extraordinário nº 574.706 e, sob rito de repercussão geral, fixou a seguinte tese: “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS” (STF, 2017). Em 02 de outubro do mesmo ano, foi publicado o acórdão da decisão, expondo os fundamentos dos votos e, dentre todas as manifestações, sobressaiu-se como motivo determinante o fato de que o valor do ICMS não é incorporado ao patrimônio do contribuinte, não podendo ser caracterizado como faturamento, vez que o valor arrecadado tem caráter eminentemente transitório, ou seja, ingressa a título provisório e é totalmente repassado ao Fisco Estadual (Stocco, 2019).

Contra a decisão do Supremo, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN opôs embargos de declaração, alegando contradições e obscuridades no que trata do valor de fato a ser considerado na exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS fixado na tese, se o ICMS destacado na nota fiscal ou se a parcela do ICMS recolhido. Segundo Silveira (2019), “diante das possíveis consequências prejudiciais que acarretariam ao Poder Público se a decisão fosse aplicada retroativamente, gerando obrigação de pagamento de restituição que acarretariam em vultoso dispêndio ao Estado” a PGFN pediu também a modulação dos efeitos da decisão, para que produza efeitos somente após a análise dos embargos.

Embora favorável à pretensão dos contribuintes, entende-se que a decisão do STF admite interpretações distintas quanto ao valor do ICMS que deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS. Se por um lado, o entendimento majoritário dos contribuintes e tributaristas é de que todo o valor do ICMS incidente na operação de venda deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, por outro, a Secretaria da Receita Federal do Brasil posicionou-se pela exclusão do valor do ICMS recolhido (Baeta, 2018).

Ocorre que, em 18 de outubro de 2018, através da Coordenação Geral de Tributação (Cosit), a Receita Federal Brasileira publicou a Solução de Consulta Interna nº 13/2018 que trata da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições e tem por finalidade orientar os fiscais sobre como devem proceder. Neste sentido, de acordo com a COSIT nº 13/2018, o valor a ser excluído da base de cálculo deve ser o ICMS recolhido e não o ICMS destacado na nota, conforme abaixo:

Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição [...], no regime cumulativo ou não cumulativo de apuração, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal.

Cabe salientar que foi declarado inconstitucional pelo STF a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS e que a base de cálculo para o recolhimento dessas contribuições é a receita bruta, incidindo, portanto, sobre o ICMS destacado na nota. Entende-se então, que a Receita Federal Brasileira por meio da Cosit 13/2018 pretendia dar uma nova

interpretação à decisão do STF e, com isso, restringir os direitos dos contribuintes. Porém a posição da União é contraditória, em juízo, através dos Embargos de Declaração, alega que o acórdão do Supremo não deixa claro qual o ICMS deve ser excluído; já administrativamente, através da Receita Federal Brasileira, orienta os seus fiscais que o ICMS recolhido deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS (Amaral et al., 2019).

Diante desse cenário de incerteza e enquanto a modulação do RE nº 574.706 não ocorre, inúmeras pessoas jurídicas têm ajuizado ações perante os Tribunais Regionais Federais para reaver os valores de PIS e COFINS calculados sobre a base de cálculo que considerava o ICMS.

### 2.3 Estudos relacionados ao tema

Toda pesquisa nasce do desejo de encontrar respostas para uma questão, proporcionando a quem pesquisa a aquisição de um novo conhecimento, uma vez que o problema (da pesquisa) está articulado a conhecimentos anteriores, construídos por outros estudiosos (Mendonça, 2014).

Velloso (2016), aborda a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, tema que está em constante discussão pelos contribuintes. A constitucionalidade da tese e a improcedência da incorporação do ICMS ao conceito de receita é considerada um dos pontos que mais se faz necessário uma decisão concreta e segura, pois se trata de indébitos que podem e devem ser restituídos pelas empresas sendo de grande espera a sua resolução. Como resultado de sua pesquisa, destaca que “a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS é considerada a mais importante questão tributária pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal”.

Broetto, Silva e Gugel (2017), desenvolvem os seus estudos na questão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em uma distribuidora de alimentos. Segundo eles, o posicionamento é divergente entre os diversos órgãos que precisam lidar com a situação em seu dia a dia, isso porque, aqueles que defendem a sua inclusão estão respaldados pelo lapso legislativo que é deixado com a redação dos dispositivos que versam sobre o tema. Nos seus resultados, evidenciaram que tal ação apresentou reflexos positivos nos demonstrativos da empresa estudada, comprovando a relevância desta questão para as empresas brasileiras.

A pesquisa de Silveira (2019) traz reflexões sobre o RE 574.706, o pronunciamento da receita na solução de consulta interna nº 13/2018 e sobre o valor que deverá ser considerado como redutor da base das contribuições estudadas, confrontando a decisão do Supremo Tribunal Federal com a instrução dada pela Receita Federal. Pode-se concluir que a dúvida principal é referente a qual valor do ICMS deve ser excluído, pois, com várias interpretações distintas, há uma enorme insegurança jurídica da parte dos contribuintes que pretendem recuperar seus indébitos: “[...] foi questionado qual seria o valor atribuído do ICMS que consta da tese do STF, se o ICMS apresentado no faturamento (ICMS das notas de saída) ou o ICMS efetivamente pago através da apuração por não-cumulatividade do imposto”. Silveira (2019) defende a ideia de que o ICMS pago em cada etapa da circulação de mercadoria seja o valor que deve ser apontado como redutor da base de cálculo das duas contribuições.

Já Stocco (2019), buscou analisar os efeitos decorrentes da decisão proferida no julgamento do RE nº 574.706 e ressaltou que a maioria dos contribuintes pleiteiam pela exclusão do ICMS destacado na nota fiscal, que é o que está literalmente ligado com o numerário chamado faturamento, ou seja, com a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS. Ele destaca sua posição de que: “Deve ser excluído das bases de cálculo do PIS e da COFINS a integralidade do ICMS destacado na nota fiscal”, e ainda reforça que “os valores

referentes às parcelas de ICMS não integram de forma definitiva o patrimônio da pessoa jurídica, uma vez que são ônus fiscais, correspondentes a tributo que é repassado pela pessoa jurídica aos cofres estaduais”, portanto esses valores devem ser reconhecidos como receitas dos Estados e não das pessoas jurídicas.

Souza, Vargas e Batista (2019) tratam em sua pesquisa bibliográfica e documental explicativa, sobre os efeitos inéditos que a mudança na base de cálculo dos impostos federais PIS e COFINS pode causar, pois avaliaram o impacto dos tributos na rentabilidade de indústrias do setor de plásticos e laticínios. Muito embora as empresas sejam de ramos opostos, os resultados foram bons e trouxeram benefícios financeiros para ambas.

No estudo de caso de Teixeira e Machado (2018), evidencia-se que a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, seguindo o RE 574.706 que estabelece que o ICMS não se caracteriza como faturamento, pode trazer para a empresa do ramo de calçados um direito a crédito de valores pagos indevidamente. A pesquisa mostrou um resultado satisfatório e os autores destacaram: “se o processo de exclusão do ICMS da base das contribuições já fosse permitido, a empresa obteria no ano de 2016 uma redução de 11,18% na base de cálculo das contribuições”.

Com os estudos apresentados, foi possível verificar que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é um assunto de grande complexidade e que, apesar da decisão ser favorável aos contribuintes, ainda pende de esclarecimento quanto ao valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo dessas contribuições, bem como se haverá modulação, fazendo com que a decisão gere efeitos somente a partir da data do julgamento dos embargos de declaração.

### 3 Procedimentos metodológicos

Para análise e identificação dos valores pagos indevidamente por uma empresa do segmento alimentício, decorrente da decisão que exclui o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, realizou-se uma pesquisa descritiva, baseada em estudo de caso e de abordagem quantitativa. O período abrangido pelo presente estudo contempla as competências de janeiro de 2012 até março de 2017.

A pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis, uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados (Gil, 2002).

No entendimento de Mendonça (2014), este tipo de pesquisa analisa, observa, registra e correlaciona aspectos (variáveis) que envolvem fatos ou fenômenos, sem manipulá-los. Já para Souza e Diesel (2008), a principal contribuição deste tipo de pesquisa é apresentar uma descrição fiel e precisa de dado objeto ou fenômeno, que é de interesse da ciência e da sociedade.

Em relação aos procedimentos, foi utilizado o método de estudo de caso, que, de acordo com Fonseca (2002), é uma investigação que se assume como particularista, e procura o essencial e característico. Na investigação científica, aborda-se o aspecto real que comprove hipóteses, descreva-a ou explore-a, sendo que o estudo de caso visa conhecer em profundidade o seu “como” e os seus “porquês”.

Estudo de caso também pode ser definido como um estudo exaustivo, profundo e extenso de uma ou de poucas unidades, empiricamente verificáveis, de maneira que permita seu conhecimento amplo e detalhado (Mendonça, 2014).

A presente pesquisa caracteriza-se como estudo de caso pois aborda informações particulares da empresa estudada, sendo que os dados da pesquisa são extraídos sem

manipulação, permitindo aprofundar o estudo em informações confiáveis, características, fiéis e precisas.

Neste artigo, foi utilizada a pesquisa de abordagem quantitativa, que, para Fonseca (2002), se centra na objetividade, esse tipo de pesquisa recorre a linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno e as relações entre variáveis, ou seja, é a pesquisa científica onde se pode quantificar os resultados.

Carlomagno e Rocha (2016) descrevem que é comum haver divergência de opiniões sobre abordagens qualitativas ou quantitativas, especialmente porque em certos aspectos da academia brasileira existe resistência e até preconceito contra o termo quantitativo. Alguns indivíduos podem achar que quantitativo refere-se somente àquilo que mede apenas e tão somente quantidades e que, quando se coletam dados que se referem a qualidades, como, por exemplo, os argumentos utilizados em algum meio, então, por se referirem a qualidades deste objeto, o estudo seria qualitativo, mas não é.

A empresa do estudo em questão se enquadra no regime de tributação Lucro Real e possuía faturamento médio anual de aproximadamente R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais). Localizada em Osasco – SP e atuante no segmento alimentício, contava com duas filiais e operava no processamento de carnes desde 1981, sendo incorporada em 2017 a uma empresa multinacional.

Em 29 de fevereiro de 2008, a empresa deste estudo impetrou mandado de segurança, com o objetivo de assegurar o direito de ter suspensa a exigibilidade do crédito tributário decorrente da Contribuição ao PIS e a COFINS indevidamente incidentes sobre valores relativos ao ICMS em relação às suas operações futuras e ainda, que fosse concedida a segurança definitiva resguardando o direito líquido e certo de restituir e/ou compensar os indevidos pagamentos realizados à título dessas contribuições nos últimos dez anos, retroativo à data da propositura da referida ação, com quaisquer tributos vincendos administrados pela Receita Federal, valores estes atualizados monetariamente a partir da data dos pagamentos indevidos, mediante a aplicação da Taxa Selic, ou outro índice que venha a substituí-lo.

O trânsito em julgado da ação se deu em 25 de julho de 2019, restando assegurado à empresa o direito de excluir o valor do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e ainda, de reaver os valores recolhidos indevidamente nos 10 anos anteriores ao ajuizamento da demanda. No entanto, o prazo prescricional para pleitear a repetição dos pagamentos indevidos é de 5 anos contados do ajuizamento da demanda e como o protocolo ocorreu em 29 de fevereiro de 2008, os pagamentos indevidos realizados antes de 01 de março de 2003 estariam prescritos. Todavia, por falta de documentação para comprovar o direito relativo ao período de 2003 até 2011, a empresa optou por realizar o cálculo do indébito e compensar somente as competências a partir de 2012.

Desta forma, o período abrangido pelo presente estudo é de 01/2012 a 03/2017 já que a partir de março de 2017, com a fixação da tese pelo STF, a empresa passou a excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Os valores a restituir/compensar foram corrigidos monetariamente até o mês de agosto de 2020.

#### **4 Apresentação e análise dos resultados**

A presente seção retrata o estudo de caso realizado, sendo de extrema importância a absorção do conteúdo bibliográfico contido neste artigo em conjunto com a compreensão clara dos resultados quantitativos e dos critérios de cálculo utilizados para de fato compreender a amplitude e o impacto da decisão tomada pelo STF. Assim, para demonstrar de forma prática,

os parágrafos seguintes detalham a análise das informações obtidas a partir da coleta de dados e o seu resultado efetivo.

Os resultados aqui expostos, promovem, importante contribuição na construção da discussão sobre o impacto econômico gerado pela insegurança jurídica tributária no Brasil. Trata-se da observância de como a produção de bens e riqueza é afetada e, os negócios combatidos pelo sistema predatório de arrecadação de impostos. Não se trata apenas de carga tributária, mas sim, de quão obscura são as normas e leis relacionadas ao ambiente de negócios. No caso apresentado, fica evidente o impacto no fluxo de caixa da organização e os danos não são facilmente mensuráveis.

#### 4.1 Base de cálculo utilizada pela empresa

Assim que adquiriu o direito, a empresa iniciou a apuração do indébito. No período abrangido pelo cálculo, além das escriturações do ICMS estarem sujeitas ao SPED-Fiscal, as apurações do PIS/COFINS passaram a ser registradas na EFD-Contribuições (Escrituração Fiscal Digital do PIS/COFINS). Para identificar esses valores foi necessário consultar os seguintes documentos fornecidos pela empresa: arquivos da EFD-Contribuições, arquivos da EFD-ICMS/IPI, DACON até o mês de dezembro/2013 e as memórias de cálculo das apurações do PIS/COFINS.

De posse desses documentos contábeis e fiscais, foi possível identificar todas as operações tributadas pelo PIS, COFINS e ICMS, já que neles constam receita de vendas, vendas canceladas, impostos sobre vendas, descontos incondicionais, abatimentos sobre vendas, entre outras que podem impactar no faturamento da empresa.

A seguir é possível identificar a composição da base de cálculo do PIS e da COFINS, ou seja, o faturamento, ainda com incidência do ICMS:

**Tabela 1**

*Base de cálculo do PIS e da COFINS utilizada pela empresa antes da exclusão do ICMS*

Período	Receita de Vendas	Devoluções de Vendas	Faturamento (Base de Cálculo)	PIS	COFINS	Total
				1,65%	7,60%	
2012	174.616.853,20	(3.674.090,42)	170.942.762,78	2.820.555,59	12.991.649,97	15.812.205,56
2013	188.886.190,37	(2.689.034,64)	186.197.155,73	3.072.253,07	14.150.983,84	17.223.236,91
2014	95.306.027,55	(1.992.102,60)	93.313.924,95	1.539.679,76	7.091.858,30	8.631.538,06
2015	79.176.602,29	(2.462.061,63)	76.714.540,66	1.265.789,92	5.830.305,09	7.096.095,01
2016	98.194.324,46	(902.155,25)	97.292.169,21	1.605.320,79	7.394.204,86	8.999.525,65
2017	56.148.532,92	(1.699.963,10)	54.448.569,82	898.401,40	4.138.091,31	5.036.492,71
<b>Total</b>	<b>692.328.530,79</b>	<b>(13.419.407,64)</b>	<b>678.909.123,15</b>	<b>11.202.000,53</b>	<b>51.597.093,36</b>	<b>62.799.093,89</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

#### 4.2 Apuração do indébito de PIS e COFINS

De acordo com o RE nº 574.706, o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, ou seja, não integra o faturamento da empresa, visto que tem caráter apenas transitório. Porém, há uma insegurança jurídica quanto ao critério de cálculo a ser utilizado na compensação do indébito, se pelo ICMS destacado ou pelo ICMS recolhido.

No que tange à exclusão do ICMS destacado, é necessário identificar o valor incidente sobre as vendas efetivamente tributadas pelo PIS e pela COFINS, ou seja, o destacado na nota fiscal, conforme demonstrado na tabela 2:

**Tabela 2***Valor do ICMS destacado na nota fiscal*

Período	Valor do ICMS sobre as Vendas	Valor do ICMS sobre as Devoluções de Vendas	Total do ICMS a excluir
2012	20.356.944,84	(349.230,84)	<b>20.007.714,00</b>
2013	22.509.079,53	(304.004,87)	<b>22.205.074,66</b>
2014	11.239.780,13	(218.607,92)	<b>11.021.172,21</b>
2015	9.567.491,97	(316.604,03)	<b>9.250.887,94</b>
2016	11.313.187,62	(103.584,18)	<b>11.209.603,44</b>
2017	2.624.544,99	(43.837,49)	<b>2.580.707,50</b>
<b>Total</b>	<b>77.611.029,08</b>	<b>(1.335.869,33)</b>	<b>76.275.159,75</b>

Fonte: *Dados da pesquisa.*

O valor total do ICMS a excluir, demonstrado na tabela 2, é a base de cálculo para apurar os valores das contribuições recolhidos indevidamente, ao qual se aplicam as alíquotas de 1,65% para PIS e 7,60% para COFINS. Os valores foram atualizados por meio da taxa do Sistema Referencial de Liquidação e Custódia – SELIC, estabelecida pelo COPOM – Comitê de Política Monetária do Banco Central, aplicada a taxa mensal e apresentada a alíquota de forma anual ou acumulada, como segue abaixo nas tabelas 3 e 4:

**Tabela 3***Apuração do indébito de PIS – Excluindo o ICMS destacado*

Período	Base de Cálculo do Indébito	Alíquota	Principal	Alíquota acumulada (Selic)	Juros da SELIC até 08/2020	Total de PIS em 08/2020
2012	20.007.714,00	1,65%	330.127,29	67,61%	234.930,55	565.057,84
2013	22.205.074,66	1,65%	366.383,74	59,79%	234.243,69	600.627,43
2014	11.021.172,21	1,65%	181.849,36	49,39 %	99.980,10	281.829,46
2015	9.250.887,94	1,65%	152.639,64	36,85 %	65.015,07	217.654,71
2016	11.209.603,44	1,65%	184.958,45	23,65%	53.835,36	238.793,81
2017	2.580.707,50	1,65%	42.581,66	14,76%	9.234,11	51.815,77
<b>Total</b>	<b>76.275.159,75</b>	-	<b>1.258.540,14</b>	-	<b>697.238,88</b>	<b>1.955.779,02</b>

Fonte: *Dados da pesquisa.***Tabela 4***Apuração do indébito de COFINS – Excluindo o ICMS destacado*

Período	Base de Cálculo do Indébito	Alíquota	Principal	Alíquota acumulada (Selic)	Juros da SELIC até 08/2020	Total de COFINS em 08/2020
2012	20.007.714,00	7,60%	1.520.586,26	67,61%	1.082.104,22	2.602.690,48
2013	22.205.074,66	7,60%	1.687.585,67	59,79%	1.078.940,56	2.766.526,23
2014	11.021.172,21	7,60%	837.609,09	49,39 %	460.514,30	1.298.123,39
2015	9.250.887,94	7,60%	703.067,49	36,85 %	299.463,35	1.002.530,84
2016	11.209.603,44	7,60%	851.929,86	23,65%	247.968,94	1.099.898,80
2017	2.580.707,50	7,60%	196.133,77	14,76%	42.532,85	238.666,62
<b>Total</b>	<b>76.275.159,75</b>	-	<b>5.796.912,14</b>	-	<b>3.211.524,22</b>	<b>9.008.436,36</b>

Fonte: *Dados da pesquisa.*

Pode-se perceber que pelo critério do ICMS destacado, o montante do indébito de PIS e COFINS que a empresa tem direito a compensar é de R\$ 10.964.215,38, esse valor é o resultado da soma do total de PIS e total de COFINS das tabelas 3 e 4, atualizados monetariamente até o mês de agosto de 2020.

Por outro lado, para calcular o montante pago indevidamente pelo método do ICMS recolhido, é necessário fazer a compensação entre os débitos e créditos do imposto. Ressalta-se ainda que para este critério também utiliza-se o valor ICMS sobre as receitas efetivamente tributadas pelo PIS e pela COFINS. Portanto, do valor total do ICMS recolhido, foi deduzida a parcela incidente sobre as receitas não tributadas, conforme tabela 5:

**Tabela 5***Composição da base de cálculo do indébito – ICMS recolhido*

Período	Valor Total do ICMS Recolhido	Valor do ICMS recolhido sobre as receitas não tributadas por PIS/COFINS	Total da Base de Cálculo do Indébito
2012	1.646.424,80	(1.095.795,59)	550.629,21
2013	6.621.607,93	(4.102.947,96)	2.518.659,97
2014	1.851.057,57	(1.273.236,26)	577.821,31
2015	-	-	-
2016	1.477.191,48	(1.174.440,67)	302.750,81
2017	3.465.649,93	(2.770.571,45)	695.078,48
<b>Total</b>	<b>15.061.931,71</b>	<b>(10.416.991,93)</b>	<b>4.644.939,78</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Sobre o valor de ICMS encontrado aplicam-se as alíquotas de 1,65% para PIS e 7,60% para COFINS, resultando no montante do indébito que está devidamente atualizado pela taxa SELIC até agosto de 2020, conforme tabelas 6 e 7:

**Tabela 6***Apuração do indébito de PIS – Excluindo o ICMS recolhido*

Período	Base de Cálculo do Indébito	Alíquota	Principal	Alíquota acumulada (Selic)	Juros da SELIC até 08/2020	Total de PIS em 08/2020
2012	550.629,21	1,65%	9.085,38	67,61%	6.397,76	15.483,14
2013	2.518.659,97	1,65%	41.557,89	59,79%	26.517,76	68.075,65
2014	577.821,31	1,65%	9.534,05	49,39 %	5.446,08	14.980,13
2015	-	1,65%	-	36,85 %	-	-
2016	302.750,81	1,65%	4.995,39	23,65%	1.199,99	6.195,38
2017	695.078,48	1,65%	11.468,79	14,76%	2.289,39	13.758,18
<b>Total</b>	<b>4.644.939,78</b>	-	<b>76.641,51</b>	-	<b>41.850,98</b>	<b>118.492,49</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

**Tabela 7***Apuração do indébito de COFINS – Excluindo o ICMS recolhido*

Período	Base de Cálculo do Indébito	Alíquota	Principal	Alíquota acumulada (Selic)	Juros da SELIC até 08/2020	Total de COFINS em 08/2020
2012	550.629,21	7,60%	41.847,82	67,61%	29.468,44	71.316,26
2013	2.518.659,97	7,60%	191.418,16	59,79%	122.142,45	313.560,61
2014	577.821,31	7,60%	43.914,42	49,39 %	25.084,97	68.999,39
2015	-	7,60%	-	36,85 %	-	-
2016	302.750,81	7,60%	23.009,06	23,65%	5.527,23	28.536,29
2017	695.078,48	7,60%	52.825,96	14,76%	10.545,08	63.371,04
<b>Total</b>	<b>4.644.939,78</b>	<b>-</b>	<b>353.015,42</b>	<b>-</b>	<b>192.768,17</b>	<b>545.783,59</b>

Fonte: *Dados da pesquisa..*

Ao utilizar o critério do ICMS recolhido, o indébito de PIS e de COFINS que a empresa tem direito perfaz o montante de R\$ 664.276,08, que é a soma do total de PIS e COFINS encontrados nas tabelas 6 e 7, atualizado monetariamente até o mês de agosto de 2020.

A fim de comparar os resultados dos cálculos, elaborou-se a tabela 8 que demonstra a diferença exorbitante entre os valores do indébito se calculados por métodos distintos:

**Tabela 8***Comparativo dos critérios de cálculo*

Tributo	ICMS Destacado	ICMS Recolhido	Diferença (RS)
PIS	1.955.779,02	118.492,49	1.837.286,53
COFINS	9.008.436,36	545.783,59	8.462.652,77
<b>Total</b>	<b>10.964.215,38</b>	<b>664.276,08</b>	<b>10.299.939,30</b>

Fonte: *Dados da pesquisa.*

Pode-se perceber que caso a empresa opte pelo critério do ICMS destacado, terá um valor maior para compensar, correspondente 17,46% do que efetivamente foi pago a título das contribuições no período abrangido pelo estudo, enquanto o cálculo do indébito pelo critério do ICMS recolhido representa apenas 1,06% desse valor. Se compararmos os resultados finais encontra-se uma variação aproximada de 1.550% entre um método e outro.

No entendimento da Receita Federal Brasileira o valor a ser excluído é o ICMS recolhido que dentre os critérios apresenta o menor resultado, ou seja, menor desembolso à União. Já os contribuintes e tributaristas defendem a exclusão do ICMS destacado, pois é este que efetivamente está ligado ao faturamento, sendo a base de cálculo para as contribuições, e consequentemente resulta em maior crédito tributário às empresas. De toda forma, independentemente do método utilizado, essa decisão é de grande amplitude, pois trata-se da renúncia de arrecadação de milhões de reais que se destinam à manutenção da máquina pública.

Para melhor evidenciar o impacto, compara-se com os resultados obtidos por Teixeira e Machado (2018) cuja empresa em questão se tratava de indústria do setor calçadista, a qual identificou um total de R\$ 2.640.712,26 que foi pago indevidamente à título das contribuições e uma redução média de 11,18% no valor devido com a não incidência do ICMS.

O estudo de Souza, Vargas e Batista (2019) também obteve bons resultados, já que em ambas as formas de cálculo as empresas obtiveram benefícios financeiros. Se comparado com o presente estudo, torna ainda mais evidente que a forma de cálculo dos indébitos é diferente e seus resultados variam significativamente.

No estudo de Broetto, Silva e Gugel (2017), podem-se dizer que os tributos auferidos diretamente sobre faturamento são as principais fontes de arrecadação do governo, e para as empresas são grandes responsáveis por reduzir o resultado de suas operações comerciais e é partindo dessa premissa que as empresas devem buscar e aprofundar o conhecimento nesse assunto, para que seus resultados melhorem.

O presente estudo, assim como os citados acima, trata de uma empresa tributada pelo lucro real que evidenciou resultados distintos entre os critérios de cálculo, mas obteve vantagem tributária em ambos. Analisando os benefícios que a empresa obteve, o montante encontrado é relativamente alto, o que traz aos cofres públicos uma redução de arrecadação, para os casos que passam a excluir da base de cálculo as referidas contribuições e um haver com os contribuintes que asseguraram o direito de restituição e compensação de valores já pagos, igualmente como no estudo de Silva et al. (2019), que identificou uma redução na arrecadação de 25,8% em relação aos impostos federais arrecadados sem a exclusão.

As contribuições desse estudo são notórias no que tange ao ambiente tributário, pois há anos essa indecisão jurídica pende de definição e muitas empresas acabam pagando indevidamente esses tributos sem ter conhecimento da possibilidade de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS ou ainda, muitas vezes, com a complexidade do sistema tributário brasileiro, não surge interesse nas questões de restituição pela enorme insegurança jurídica que os contribuintes têm quando se trata de litígios tributários, motivo pelo qual acreditam não valer a pena o esforço para consegui-la, porém os resultados apresentados neste estudo mostram que é possível e muito vantajoso.

## 5 Conclusão

O presente estudo de caso buscou analisar o impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em uma empresa do setor alimentício enquadrada pelo regime do Lucro Real e apresentar o valor do indébito das referidas contribuições no período de 01/2012 a 03/2017.

De forma específica foi exposta a fundamentação legal do PIS e da COFINS e analisada a amplitude da decisão do STF, tanto para a empresa do estudo que pagou indevidamente grandes montantes quanto para os cofres públicos que devem restituir altos valores, decorrente do RE 574.706, que exclui o ICMS da base de cálculo de ambas as contribuições. Ainda, demonstrou-se a divergência de opiniões entre fisco e contribuintes quanto ao critério de cálculo a ser utilizado.

Para composição dos valores, foram consultados os arquivos contábeis e fiscais relacionados ao ICMS, PIS e COFINS da empresa e desenvolvidos os demonstrativos de apuração do indébito pelo método do ICMS destacado e do ICMS recolhido, os quais evidenciam o valor efetivo que a empresa tem direito a restituir. Por fim, foi possível confrontar os resultados obtidos entre os dois critérios de cálculo, sendo encontrado o valor de R\$ 10.964.215,38 pelo critério do ICMS destacado nas notas fiscais e R\$ 664.276,08 no caso do ICMS recolhido, o que perfaz uma diferença de 1.550%.

Os resultados deste estudo assemelham-se ao estudo de Souza, Vargas e Batista (2019), no sentido de que, mesmo com a enorme discrepância identificada entre os valores de indébito se calculados por critérios diferentes, ambos os casos trazem benefícios financeiros para a empresa. Também foi reconhecida correlação com a pesquisa de Klein e Plastina (2018), que constatou enorme redução de tributação em caso da não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Para Broetto, Silva e Gugel (2017), a viabilização de ação para assegurar o direito a restituição apresentou resultados satisfatórios de forma a considerar esse valor um redutor do prejuízo acumulado e ainda, uma vez que os valores impactam diretamente nos custos, os mesmos podem reduzir e conseqüentemente reduzir seu preço o que levará a um aumento no volume de suas vendas e isso reforça ainda mais a relevância da decisão proferida pelo STF e os resultados positivos apresentados neste estudo.

De acordo com a decisão judicial, observa-se que o ICMS não compõe a base de cálculo das contribuições, porém, até o momento da conclusão deste estudo, o STF não julgou os embargos de declaração definindo qual é o ICMS a ser excluído da base de cálculo, portanto permanece ainda a insegurança quanto à essa questão.

Sugere-se como trabalhos futuros, a realização de estudos de novas teses tributárias que surgiram a partir da decisão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, como a da exclusão do ISS e do IPI da base de cálculo dessas contribuições, a exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e a exclusão do PIS e COFINS da sua própria base de cálculo.

## Referências

- Almeida, B. C. M. (2019). Possibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. *Migalhas*. Recuperado em 20 abril, 2020, de <https://www.migalhas.com.br/depeso/295273/possibilidade-de-exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-do-irpj-e-da-csll>
- Amaral, G.L., Olenike, J. E, Amaral, L. M. F., Yazbek, C. L., Steinbruch, F., & Neves, S. (2019). O Impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS com a solução interna COSIT 13/2018. *IBPT*. Recuperado em 30 março, 2020, de <https://ibpt.com.br/noticia/2781/O-Impacto-da-EXCLUSAO-DO-ICMS-DA-BASE-DE-CALCULO-DO-PIS-E-DA-COFINS-com-a-solucao-interna-COSIT-13-2018>
- Baeta, Z. (2018). Receita esclarece ICMS do PIS/COFINS. *Valor Econômico*. Recuperado em 17 fevereiro, 2020, de <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2018/10/25/receita-esclarece-icms-do-pis-cofins.ghtml>
- Bidoia, M. (2020). Recurso Extraordinário - Peça Prática. *Trilhante*. Recuperado em 13 maio, 2020, de <https://www.trilhante.com.br/curso/recurso-extraordinario-peca-pratica>
- Broetto, W. T., Silva, R. R., & Gugel, E. J. (2017). *Reflexos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS aplicados em uma distribuidora de alimentos de Cascavel-PR no ano de 2016*. Recuperado em 30 março, 2020, de [https://fasul.edu.br/projetos/app/webroot/files/controle\\_eventos/ce\\_producao/20171025-144224\\_arquivo.pdf](https://fasul.edu.br/projetos/app/webroot/files/controle_eventos/ce_producao/20171025-144224_arquivo.pdf)
- Campos, C. A. A. (2019). O STF e a complexidade do Sistema Tributário Nacional. *Justiça & Cidadania*. Recuperado em 20 abril, 2020, de <https://www.editorajc.com.br/o-stf-e-a-complexidade-do-sistema-tributario-nacional/>
- Carlomagno, M., & Rocha, L. C. (2016). Como criar e classificar categorias para fazer análise de conteúdo: Uma questão metodológica. *Revista Eletrônica de Ciência Política*. Recuperado em 29 maio, 2020, de <https://revistas.ufpr.br/politica/article/view/45771/28756>

*Constituição da República Federativa do Brasil de 1988* (1988). Brasília, DF. Recuperado em 24 abril, 2020, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)

*Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977* (1977). Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, DF. Recuperado em 24 abril, 2020, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm)

Época Negócios (2019). *Brasil só perde para Cuba na lista de países da América Latina que mais pagam impostos*. Recuperado em 13 março, 2021 de <https://epocanegocios.globo.com/Brasil/noticia/2019/03/brasil-so-perde-para-cuba-na-lista-de-paises-da-america-latina-que-mais-pagam-impostos.html>

Faria, B. A., & Santos, R. A. (2019). Exclusão do PIS/Cofins: ICMS pago vs. ICMS destacado. *Migalhas*. Recuperado em 20 abril, 2020, de <https://www.migalhas.com.br/depeso/305281/exclusao-do-pis-cofins-icms-pago-vs-icms-destacado>

Fonseca, J. J. S. (2002). *Metodologia da Pesquisa Científica*. Recuperado em 29 maio, 2020, de <https://books.google.com.br/books?id=oB5x2SChpSEC&pg=PA20&dq=pesquisa+quantitativa&hl=ptBR&sa=X&ved=0ahUKEwjktD13dnpAhXwH7kGHeYBDfEQ6AEIMDAB#v=onepage&q&f=false>.

Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. Recuperado em 13 maio, 2020 de <http://www.madani.adv.br/aula/Frederico/GIL.pdf>

Klein, F. P., & Plastina, E. (2018). O impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em uma empresa varejista tributada pelo lucro presumido no município de Porto Alegre. *Lume*. Recuperado em 30 março, 2020, de <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/187527>

*Lei Complementar n. 07, de 07 de setembro de 1970* (1970). Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 24 abril, 2020, de [http://www.planalto.gov.br/CCiVil\\_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/CCiVil_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm)

*Lei Complementar n. 17, de 12 de dezembro de 1973* (1973). Dispõe sobre o Programa de Integração Social de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 24 abril, 2020, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp17.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp17.htm)

*Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991*(1991). Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 24 abril, 2020, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm)

*Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998* (1998). Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF. Recuperado em 24 abril, 2020, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm)

- Migalhas (2017). *STF decide que ICMS não compõe base de cálculo do PIS e da Cofins*. Recuperado em 13 maio, 2020 de <https://www.migalhas.com.br/quentes/255633/stf-decide-que-icms-nao-compoe-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins>
- Mendonça, A. W. (2014) *Metodologia para Estudo de Caso*. Recuperado em 29 maio, 2020, de <https://www.passeidireto.com/arquivo/37182780/metodologia-estudo-caso>
- Receita Federal do Brasil. (2018). *Solução de Consulta Interna nº 13-Cosit*. Recuperado em 13 maio, 2020, de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=49979>
- Santos, R. C., & Moraes, M. V. M. (2018). *O Impacto na Apuração do PIS/PASEP e da COFINS das Companhias de Capital Aberto Decorrente da Exclusão do ICMS do Conceito de Receita Bruta*. Recuperado em 30 março, 2020, de <http://adcont.net/index.php/adcont/adcont2018/paper/view/2991>
- Silva, D. M. I., Silva, D. F., Rodrigues, D. S. S., Sousa, J. C., & Vieira, L. F. (2019). *O impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS: uma triangulação dos resultados financeiros de um empreendimento comercial*. Recuperado em 30 março, 2020 de <http://brazilianjournals.com/index.php/BRJD/article/view/1086>
- Silva, L. V. (2018). *A modulação dos efeitos da decisão em RE 574.706 sob a perspectiva da Fazenda Pública*. Recuperado em 30 março, 2020, de <http://repositorio.asc.es.edu.br/handle/123456789/1896>
- Silveira, V. (2019). *Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: Análise a partir do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR e da Solução de Consulta nº 13/2018*. Recuperado em 30 março, 2020, de <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/197736>
- Souza, D., Vargas, A. J., & Batista, B. A. (2019). *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*. Recuperado em 30 março, 2020, de [http://www.crcrs.org.br/convencao/trabalhos/10\\_926\\_exclusao\\_icms\\_calculo\\_pis\\_cofins.pdf](http://www.crcrs.org.br/convencao/trabalhos/10_926_exclusao_icms_calculo_pis_cofins.pdf)
- Souza, R. S., & de; Diesel. V. (2008). *Metodologia da Pesquisa*. Recuperado em 29 maio, 2020, de [https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/16157/Curso\\_Agric-Famil-Sustent\\_Metodologia-Pesquisa.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/16157/Curso_Agric-Famil-Sustent_Metodologia-Pesquisa.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Stocco, E. M. (2019). *A exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS: Uma análise prática dos efeitos das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal sobre o tema*. Recuperado em 30 março, 2020, de <http://dspace.insper.edu.br/xmlui/handle/11224/2517>
- Supremo Tribunal Federal. (2017). *Regulamentação*. Recuperado em 13 maio, 2020, de <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=regulamentacao>

Supremo Tribunal Federal. (2017). *Recurso Extraordinário n° 574.706/PR*. Recuperado em 13 maio, 2020, de <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=312859807&tipoApp=.pdf>

Tavares, R. E. S, Machado, L. S., & Machado, M. R. B. (2014). Produção científica sobre a temática tributária em congressos de contabilidade e administração do Brasil realizados entre 2007 a 2012. *Revista de Administração da UEG*. Recuperado em 25 março, 2021, de [https://www.revista.ueg.br/index.php/revista\\_administracao/article/view/2717](https://www.revista.ueg.br/index.php/revista_administracao/article/view/2717)

Teixeira, E. R., & Machado, L. A. L. M. (2018). *O impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: estudo de caso em empresa do setor calçadista*. Recuperado em 30 março, 2020, de <http://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/691>

Thomson Reuters. (2019). *PIS/PASEP e COFINS - Regime não cumulativo: Roteiro de Procedimentos*, p. 3.

Velloso, A. P. (2016). *O impacto da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS em uma empresa do ramo de supermercado*. Recuperado em 30 março, 2020, de <http://repositorio.ufu.br/handle/123456789/21706>

Zanluca, J., & Silva, M. A. (2018). Manual do PIS e COFINS Cumulativo e Não Cumulativo. *Portal Tributário*, p. 11.