



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 17, n. 1, Jan./Jun., 2025

Sítios: <https://periodicos.ufrn.br/index.php/ambiente>

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

Artigo recebido em: 08.11.2023. Revisado por pares em: 21.04.2024. Reformulado em: 20.05.2024. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2025v17n1ID34572

Tratamento contábil dos créditos tributários provenientes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS de empresas de capital aberto

Accounting treatment of tax credits arising from the exclusion of ICMS from the PIS and COFINS calculation base of publicly traded companies

Tratamiento contable de los créditos fiscales derivados de la exclusión de los ICMS de la base de cálculo de PIS y COFINS de las empresas que cotizan en bolsa

Autores

Douglas Willian Nascimento Schmidt

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE
Endereço: Avenida Tarquínio Joslin dos Santos, 1300 Loteamento Universitário das Américas.
CEP 85851-100 - Foz do Iguaçu, Pr – Brasil. Telefone: (45) 3576-8100 - Identificadores (ID):
ORCID: <https://orcid.org/0009-0002-5558-4819>
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2661455652236151>
Email: douglasschmidt1993@gmail.com

José Antonio Cescon

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.
Professor Adjunto do Centro de Ciências Sociais Aplicadas na Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE. Endereço: Avenida Tarquínio Joslin dos Santos, 1300 Loteamento Universitário das Américas. CEP 85851-100 - Foz do Iguaçu, Pr – Brasil.
Telefone: (45) 3576-8100 - Identificadores (ID):
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8338-7743>
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1531423734016048>
Email: cescon@cescon.adm.br

Antônio Carlos Brunozi Junior

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.
Professor Adjunto na Universidade Federal de Viçosa (UFV), vinculado ao Departamento de Administração e Contabilidade (DAD). Endereço: Universidade Federal de Viçosa Campus Universitário - CEP 36570- 900 - Viçosa, MG – Brasil. Telefone: (31) 3899-1587
Identificadores (ID):
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9372-6246>
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0222405169890569>
Email: acbrunozi@yahoo.com.br

Julio César Ferreira

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos UNISINOS. Professor Adjunto do Centro de Ciências Sociais Aplicadas na Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE. Endereço: Avenida Tarquínio Joslin dos Santos, 1300 Loteamento Universitário das Américas. CEP 85851-100 - Foz do Iguaçu, PR – Brasil. Telefone: (45) 3576-8100. Identificadores (ID):
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6953-1964>
Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2356075060410021>
Email: juliocesar300@hotmail.com

Resumo

Objetivo: O objetivo do estudo foi demonstrar o tratamento contábil adotado pelas empresas listadas na B3, Novo Mercado, referente ao contencioso da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como demonstrar a mudança de tratamento contábil, pós decisão do Supremo Tribunal Federal, favorável as empresas em 2017, modulado em 2021.

Metodologia: A presente pesquisa tem caráter, descritiva, documental e qualitativa. A amostra inicial foi composta pelas demonstrações financeiras (Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício e Notas e Explicativas) de 80 empresas do segmento do Novo Mercado da Brasil, Bolsa e Balcão - B3, entre 2018 e 2021 (inclusive). Após análise inicial, foram excluídas as empresas que não apresentaram informações dos créditos tributários provenientes da exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS, resultando em uma amostra final de 34 empresas. Na análise desses dados, foram utilizados os sistemas de planilhas eletrônicas Excel[®] e leitores de PDF (Foxit[®] e Adobe[®]), na busca das informações sobre o tratamento contábil dos créditos provenientes da exclusão do ICMS.

Resultados: Os resultados demonstram que houve uma mudança no tratamento contábil do registro desses créditos tributários. Em 2017, 8/9; em 2018 12/18; em 2019 5/27; em 2020 5/29, e; em 2021, 1/34 empresas registraram como Ativo Contingente. A mudança no tratamento iniciou-se em 2018, com 6/18; em 2019, 22/27; em 2020, 24/29, e; em 2021 33/34 empresas registraram como Ativo a Recuperar. Constatou-se também que os créditos oriundos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, impactaram positivamente nos resultados apresentados pelas empresas nos anos de 2018 a 2021.

Contribuições do Estudo: A principal contribuição do estudo, consiste em evidenciar que as empresas face a insegurança jurídica no país, fazem opções diferentes de registro/reconhecimento contábil, quando se trata de direitos/obrigações tributárias, pois o tema suporte do objeto do estudo, tramitou por quase 2 décadas até que teve seu desfecho final favorável as empresas em 2021

Palavras-chave: Ativo Contingente. Impostos a Recuperar. CPC 25. Base de Cálculo.

Abstract

Purpose: The objective of the study was to demonstrate the accounting treatment adopted by companies listed on B3, Novo Mercado, regarding the dispute over the exclusion of ICMS from

the PIS and COFINS calculation basis, as well as demonstrating the change in accounting treatment, following the decision of the Federal Supreme Court, favorable to companies in 2017, modulated in 2021.

Methodology: This research has a descriptive, documentary, and qualitative nature. The initial sample was composed of the financial statements (Balance Sheet, Income Statement for the Year and Notes and Explanations) of 80 companies in the Novo Mercado segment of Brazil, Bolsa e Balcão - B3, between 2018 and 2021 (including). After initial analysis, companies that did not present information on tax credits arising from the exclusion of ICMS from the PIS and COFINS Calculation Base were excluded, resulting in a final sample of 34 companies. In analyzing this data, Excel® spreadsheet systems and PDF readers (Foxit® and Adobe®) were used to search for information on the accounting treatment of credits arising from the exclusion of ICMS.

Results: The results demonstrate that there was a change in the accounting treatment of recording these tax credits. In 2017, 8/9; in 2018 12/18; in 2019 5/27; in 2020 5/29, and in 2021, 1/34 companies registered as Contingent Assets. The change in treatment began in 2018, with 6/18; in 2019, 22/27; In 2020, 24/29, and in 2021 33/34 companies registered as Assets to be Recovered. It was also found that credits arising from the exclusion of ICMS from the PIS and COFINS calculation base had a positive impact on the results presented by companies in the years 2018 to 2021.

Contributions of the Study: The main contribution of the study consists of showing that companies, faced with legal uncertainty in the country, make different accounting registration/recognition options when it comes to tax rights/obligations, as the subject supporting the object of the study has been discussed for almost decades until its outcome was favorable to companies in 2021.

Keywords: Contingent Asset. Taxes to be Recovered. CPC 25. Calculation Basis.

Resumen

Objetivo: El objetivo del estudio fue demostrar el tratamiento contable adoptado por las empresas listadas en B3, Novo Mercado, respecto de la disputa por la exclusión del ICMS de la base de cálculo del PIS y COFINS, así como demostrar el cambio de tratamiento contable, luego de la decisión del Tribunal Supremo Federal, favorable a las empresas en 2017, modulada en 2021.

Metodología: Esta investigación tiene un carácter descriptivo, documental y cualitativo. La muestra inicial estuvo compuesta por los estados financieros (Balance General, Estado de Resultados del Ejercicio y Notas y Explicaciones) de 80 empresas del segmento Novo Mercado de Brasil, Bolsa e Balcão - B3, entre 2018 y 2021 (inclusive). Luego del análisis inicial, se excluyeron las empresas que no presentaron información sobre los créditos fiscales derivados de la exclusión del ICMS de la Base de Cálculo del PIS y COFINS, resultando una muestra final de 34 empresas. Para el análisis de estos datos se utilizaron sistemas de hojas de cálculo Excel® y lectores de PDF (Foxit® y Adobe®) para buscar información sobre el tratamiento contable de los créditos derivados de la exclusión del ICMS.

Resultados: Los resultados demuestran que hubo un cambio en el tratamiento contable del registro de estos créditos fiscales. En 2017, 8/9; en 2018 18/12; en 2019 27/5; en 2020 29/5, y; en 2021, 1/34 empresas registradas como Activos Contingentes. El cambio de tratamiento se inició en 2018, con 6/18; en 2019, 22/27; En 2020, 24/29, y; en 2021 33/34 empresas registradas como Activos a Recuperar. También se encontró que los créditos provenientes de la exclusión del ICMS de la base de cálculo del PIS y COFINS tuvieron un impacto positivo en los resultados presentados por las empresas en los años 2018 a 2021.

Contribuciones del Estudio: El principal aporte del estudio consiste en mostrar que las empresas, ante la inseguridad jurídica en el país, realizan diferentes opciones de registro/reconocimiento contable cuando se trata de derechos/obligaciones tributarias, ya que el tema que sustenta el objeto de estudio ha sido discutido durante casi 2 años hasta que su resultado final fuera favorable a las empresas en 2021.

Palabras clave: Activo Contingente. Impuestos a Recuperar. CPC 25. Base de Cálculo.

1 Introdução

O Brasil apresenta um sistema tributário complexo e desigual. Segundo o boletim anual de Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral, divulgado em março de 2023, a carga tributária bruta (CTB) do governo em geral (federal, estadual e municipal) foi de 33,71% do produto interno bruto (PIB) para o ano de 2022. Acrescenta-se a isso que o Banco Mundial desenvolveu o *Ranking Doing Business 2020* (Banco Mundial, 2020), um sistema de consulta para levantar o tempo médio gasto para abertura, emissão de alvarás, pagamento de impostos, execução de contratos e outras práticas existentes nas empresas. Nesse sistema é possível identificar que o Brasil possui a necessidade de dispêndio médio de 1.501 horas/anuais, apenas para o pagamento regular dos tributos devidos em suas operações, sendo na época considerado uma das mais elevadas cargas tributárias do mundo, com o agravante de ser a que consome maior tempo em seu processo de apuração (Oliveira, 2021).

A complexidade tributária no Brasil acarreta um alto índice de litigiosidade em matéria tributária por parte dos contribuintes, sendo motivada por aspectos socioculturais, políticos e econômicos, normativos e processuais (Souza, Vargas, & Batista, 2019; Bueno, 2021). Devido à essa alta carga tributária no Brasil, as empresas buscam soluções legais, para diminuir os percentuais de tributos pagos. Em função disso, o sistema judiciário brasileiro apresenta uma alta demanda de processos tributários em tramitação no Superior Tribunal Federal (STF).

Em outubro de 2023, o acervo de processos no STF era de 24.361 processos, destes 3.068 são processos no âmbito tributário, o que representa um percentual de 12.60% dos processos em tramitação na Suprema Corte, sejam eles originários (10.277 processos) ou recursais (14.084 processos) (STF, 2023).

Diante do alto número de questionamentos e processos tributários, em alguns casos o contribuinte consegue obter vitória judicial sobre o Fisco. Um exemplo dessas discussões é o tema da 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 do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), conhecido como tema 69 da Repercussão

Geral. Os defensores dessa exclusão trazem argumentos em função do seu impacto financeiro, social e tributário para as empresas e a sociedade. As discussões com relação à inconstitucionalidade do ICMS como base de cálculo do PIS e da COFINS vem desde o final dos anos 90, conforme o Recurso Extraordinário – RE nº 240.785/MG (STF, 2014).

Porém, essa discussão ganhou um novo capítulo em março de 2017, quando o STF, ao julgar o tema 69, por meio do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, votou pela inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo para o PIS e COFINS (STF, 2017). Após a decisão, as empresas aguardavam a modulação da decisão, de modo a definir qual ICMS deveria ser excluído da base de cálculo, se seria o ICMS pago, ou o ICMS destacado nas saídas tributadas, essa modulação ocorreu em maio de 2021.

Em treze de maio de 2021, o STF julgou os embargos infringentes e decidiu que o ICMS a ser excluído seria o ICMS destacado nas saídas tributadas, essa decisão teve seus efeitos modulados (e retroativos) a partir de 16 de março de 2017. A partir dessa modulação, as empresas passaram a ter a oportunidade de reaver esses valores pagos a maior, durante o período de março de 2017 até maio de 2021.

Questionamentos surgiram com relação à contabilização dos créditos tributários provenientes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Bueno (2021) justificou os questionamentos por dois lados. O STF considerou o regime de competência e as normativas da Secretaria da Receita Federal (SRF) (Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2003), que dispõe sobre o reconhecimento de créditos decorrentes de discussões tributárias, ocorre somente após o trânsito em julgado do processo, especialmente para fins de apuração do Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (SRF, 2003).

De outro lado, a SRF, através de instrumentos administrativos para regulamentar processos internos e procedimentos a serem adotados pelos seus fiscais, utilizou-se da Solução de Consulta Interna, o COSIT nº 13 de 2018, para indicar que o montante a ser excluído da base de cálculo seria o imposto a recolher e não aquele indicado na nota fiscal (SRF, 2018). Caracterizando assim, interpretação restritiva ao crédito oriundo da decisão do STF, reduzindo o montante a que a empresa teria direito, ainda que eventualmente decisão judicial transitada em julgado assegure direito mais abrangente ao contribuinte.

O impacto da modulação da decisão do STF, foi positivo para as empresas, com o registro de receitas extemporâneas em contrapartida ao lançamento de impostos a recuperar. Por exemplo, em 2021, foi em média de 24,22% de acréscimo ao lucro líquido, nas empresas da amostra. Este resultado corrobora os encontrados no estudo de Zago, Silva e Rigo (2022).

Em relação aos cofres públicos, estudo elaborado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), em 2021, aponta que o impacto financeiro será de aproximadamente 358 bilhões de reais, referentes as recuperações de créditos pagos pelas empresas no período de 2003 até 2020, a partir da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS. Com a modulação dos efeitos do RE 574.706/PR em 2021, o governo irá economizar 230 bilhões de reais. (IBPT, 2021).

Diante do exposto, levantam-se cenários sobre as operacionalizações pelas empresas sobre essa exclusão do ICMS, daí surgindo a seguinte pergunta de pesquisa: **Quais são os tratamentos contábeis utilizados pelas empresas de capital aberto da B3 referentes aos créditos tributários provenientes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS?** Para responder à questão de pesquisa, o estudo tem por objetivo analisar o tratamento contábil dos créditos provenientes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS de empresas de capital aberto, listadas no Novo Mercado. A escolha por este

segmento se dá pelo fato de que este possui regras de listagem diferenciadas, destinado às ações de empresas que se comprometem com a adoção de práticas mais consistentes de governança corporativa e *disclosure* adicionais ao que é exigido pela legislação (B3, 2023).

Esta pesquisa se justifica no âmbito prático, pelo fato de que as empresas possuem preocupações quanto a contabilização dos créditos obtidos, visto que a contabilização desses créditos incide diretamente nos resultados. Ainda se justifica pelo fato de já terem ocorrido situações fraudulentas, das quais se utilizaram de receitas irregulares provenientes de créditos tributários em suas demonstrações contábeis. O Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional, através do Recurso 13.343 em 11 de outubro de 2016, condenou o Banco do Estado do Sergipe pela prática de registros de créditos fiscais, sem a certeza de sua existência e liquidez necessária (Brasil, 2016).

Estudos sobre a economia tributária (Yoshitake, Ferreira, Silva, & Marques, 2021), os impactos financeiros (Teixeira & Machado, 2018) e os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS nas empresas (Zago, Silva, & Rigo, 2022), tem demonstrado a relevância do tema. Neste sentido, esta pesquisa complementa esses estudos, pois evidencia a mudança no tratamento contábil de Ativos Contingentes, originários de demanda tributária/fiscal, atendendo aos princípios contábeis de mensuração, reconhecimento e evidenciação, mais incisivamente ao CPC 25/NBC TG 25 (R2).

2 Revisão da Literatura

2.1 Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional (STN) é o conjunto de legislações que regulamenta a cobrança e o recolhimento dos tributos em toda a extensão do território brasileiro. Nele se incluem leis, decretos, portarias, artigos constitucionais e instruções normativas que regulam todos os âmbitos dos contribuintes (Costa, 2021). É através da arrecadação tributária, que o Estado mantém políticas públicas, como os serviços de saúde e educação, e realiza investimentos em urbanização e saneamento básico (Klein & Plastina, 2018). O sistema tributário brasileiro é composto por várias espécies de tributos, sendo que nessa pesquisa serão abordados os conceitos de contribuições sociais (PIS e COFINS) e impostos (ICMS), e seus direcionamentos, os quais estão regulamentados pela Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (denominada de Código Tributário Nacional).

Conforme disposto no artigo 3º da Lei nº 5.172, o conceito de Tributo é definido como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. De acordo com Costa (2021), o artigo 4º do Código Tributário Nacional, apresenta que a hipótese de incidência do tributo é o fator determinante para o estabelecimento da natureza jurídica da espécie tributária.

O ICMS é regulamentado pelo art. 155, da Constituição Federal de 1988. A competência para a sua instituição e demais providências, devem ser realizadas pelos Estados e o Distrito Federal, os quais possuem seu próprio regulamento interno (Marques, 2010). É o tributo com maior arrecadação no Brasil, em 2022, sua arrecadação foi de 814,5 bilhões de reais (Brasil, 2023). Outro ponto observado por Marques (2010), é de que o ICMS se trata de um imposto estadual com encargos internos que geralmente estão incluídos nos preços das mercadorias e serviços. Seu valor é destacado em documento fiscal e é o melhor exemplo de tributação sobre

o consumo, pois o valor está integrado ao preço do produto/serviço, impactando diretamente sobre o consumidor final.

Conforme o artigo 13º, da Lei Complementar nº 87 de 1996, a base de cálculo o ICMS é o valor da operação da circulação de mercadoria ou o preço do serviço prestado. Integra também a base de cálculo o valor do frete, caso este seja efetuado pelo próprio remetente e que seja cobrado em separado. O imposto é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação, com o montante cobrado nas fases anteriores pelo estado ou por outro ente estadual, relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços (transporte interestadual e intermunicipal, bem como de energia e comunicação). Entende-se por não-cumulatividade, o direito concedido ao contribuinte de compensar o montante cobrado em operações anteriores com o valor devido em sua própria operação (Marques, 2010).

Devido à sistemática de operação do ICMS, em que há incidência em cascata e sua compensação mediante créditos tributários, o contribuinte que deve repassar a alíquota ao Estado, acaba recebendo estes valores como se fossem relativos à venda de mercadorias, uma vez que o imposto está embutido no preço das mercadorias. Por sua vez, a fazenda pública considera este valor como parte do faturamento da entidade, exigindo que componha a base de cálculo para as contribuições PIS e COFINS (Marcon, 2013).

Não há incidência de ICMS sobre as operações que tenham destino a transação de mercadorias ao exterior, livros, jornais ou similares, apresentação em mídias eletrônicas, saída de mercadorias do estabelecimento prestador de serviços alcançado por tributação municipal, dentre outros (Marcon, 2013).

As contribuições sociais foram estabelecidas pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, e alterada com a Emenda Constitucional nº 20/1998, tendo seu conceito de contribuinte estendido, passando a integrar, além do empregador, previsto pela CF, as empresas e entidades a ela equiparadas na forma da Lei. Dentre as contribuições destacam-se o PIS, instituído pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 e a COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

Ferrarezi e Carleto (2005) destacam, que são contribuintes do PIS e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado em geral e as pessoas a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, exceto as microempresas e as empresas optantes pelo regime de apuração do SIMPLES Nacional.

A Lei nº 9.715 de 25 de novembro de 1998, em seu art. 3º, define que faturamento é a receita bruta, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia. Nesse sentido, o fato gerador as contribuições do PIS e da COFINS é o total do faturamento mensal (receitas) auferidas pela entidade, independente de denominação ou classificação contábil (Ribeiro & Pinto, 2014). Assim, sua base de cálculo também é definida como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, seu faturamento (Ribeiro & Pinto, 2014).

No inciso XII do artigo 26 da Instrução Normativa nº 2121 de 2022 da Secretária da Receita Federal do Brasil (SRF), o ICMS destacado nos documentos fiscais, deverá ser excluído da base de cálculo das contribuições de PIS e COFINS, não devendo ser excluído os montantes de ICMS destacados em documentos fiscais referentes a receitas de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não sujeitas à incidência das contribuições (SRF, 2022). As alíquotas da contribuição para o PIS são distintas conforme a cumulatividade, para o regime não cumulativo é fixada em 1,65%, já para o regime cumulativo é de 0,65%. A mesma distinção é aplicada à COFINS, onde a alíquota do regime não cumulativo é de 7,6% e no cumulativo 3% (Ribeiro & Pinto, 2014).

2.2 Da exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS

A discussão com relação a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, teve seu início em 1998 quando um contribuinte entrou com a primeira ação, de modo a apresentar a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições (Zago et al., 2022).

No ano de 2006, o STF julgou recurso da ação em que seis de sete ministros votaram pela inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS, no entanto, o julgamento foi suspenso. Em 2007, após a primeira votação de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, a Advocacia Geral da União ajuizou uma ADC – Ação Direta de Constitucionalidade nº 18, que tinha por objeto, reconhecer a inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS (Zago et al., 2022).

Após o arquivamento do ADC nº 18, o STF determinou o Julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR, sob o sistema de repercussão geral, dispositivo criado pelo STF em 2007, pela qual estabelece que os tribunais de instâncias inferiores devem adotar a decisão do STF ao julgar causas idênticas, aquela julgada pelo STF (Yoshitake et. al., 2021; Zago et al., 2022). O STF, ao julgar o recurso extraordinário, decidiu por maioria dos votos, que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS (STF, 2017).

Após a decisão do STF em 2017, os processos que estavam em julgado passaram a transitar, gerando assim os créditos a serem reavidos. Essa decisão do STF, trouxe à inúmeras empresas uma possibilidade reaver valores pagos a maior, sendo que algumas empresas apresentaram montantes a serem reavidos com valores superiores aos lucros do exercício (Yoshitake et. al., 2021; Zago et al., 2022). Bueno (2021), destaca a empresa Magazine Luiza que reconheceu em suas demonstrações contábeis o montante de R\$ 1,2 bilhões relativos à créditos oriundos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS no ano de 2019.

2.3 Estrutura Conceitual de Ativo Contingente

A contabilidade no Brasil aplica as normas contábeis emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Essas normas estão alinhadas às *International Financial Reporting Standards – IFRS*, e às leis federais, estaduais e municipais. A Lei nº 6.404/76, das Sociedades por Ações e suas alterações posteriores, dispõe sobre a estrutura do balanço patrimonial das empresas de capital aberto, e aplicada às demais entidades (Santos, Iudícibus, Martins & Gelbcke, 2022).

A NBC TG Estrutura Conceitual (CFC, 2019, p. 19), define ativo como: “Ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados”. Corroborando com a norma. Santos et. al, (2022) resumem os ativos como, direitos em controle da entidade que possuem o potencial de gerar recursos econômicos futuros para a entidade. A NBC TG Estrutura Conceitual (CFC, 2019), destaca que, nem todos os direitos da entidade serão ativos. Para serem ativos, os direitos precisam ter tanto o potencial de produzir para a entidade benefícios econômicos além daqueles disponíveis para todas as outras partes.

Ativo contingente, conforme a NBC TG 25 (R2) (CFC, 2017), são direitos sob o controle da entidade, com potencial de produzir benefícios econômicos, mas se diferenciam dos ativos porque, neste caso, a probabilidade de realização do ganho não é certa, mas é praticamente certa. O conceito apresentado pela norma diz que o ativo contingente é, “um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos, não totalmente sob controle da

Douglas Willian Nascimento Schmidt, José Antonio Cescon, Antônio Carlos Brunozi Junior e Júlio César Ferreira

entidade” (CFC, 2017, p. 4). Na Tabela 1, apresenta-se as características que diferenciam os ativos e ativos contingentes, conforme a NBC TG 25 (R2) (CFC, 2017).

Tabela 1

Ativo Contingente.

Definição	São caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, há um ativo possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.		
Tratamento Contábil	A entrada de benefícios econômicos é praticamente certa.	A entrada de benefícios econômicos é provável, mas não praticamente certa.	A entrada não é provável.
Reconhecimento Contábil	O ativo não é contingente	Nenhum ativo é reconhecido.	Nenhum ativo é reconhecido.
Divulgação nas Notas Explicativas	Divulgação não é exigida, pois se trata de Ativo que deve constar no Balanço Patrimonial da entidade.	Divulgação é exigida.	Nenhuma divulgação é exigida.

Fonte: Adaptado de NBC TG 25 R2 (CFC, 2017).

A contabilidade deve guiar-se por princípios básicos norteadores da elaboração e desenvolvimento das demonstrações contábeis. As entidades devem reavaliar, de forma contínua, o tratamento de um Ativo Contingente, pois, caso sua expectativa de ganho (êxito) com entrada de recursos se torne praticamente certa, o ativo e a receita relacionada deverão ser reconhecidos nas demonstrações contábeis, da mesma forma, se a expectativa de ganho (êxito) de um Ativo Contingente se tornar provável, a entidade deverá divulgá-lo em notas explicativas (Lemes & Carvalho, 2010).

2.4 Estudos Correlatos

O estudo realizado por Bueno (2021), teve por objeto empresas de capital aberto listadas na B3 e integrantes do índice Ibovespa no fechamento do ano de 2020. O objetivo foi descrever o tratamento contábil aplicado ao reconhecimento tributário de receitas advindas de decisões judiciais decorrentes da exclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS, buscando analisar o reconhecimento dos créditos como ativos ou como ativos contingentes. O estudo concluiu que aproximadamente 1 em cada 5 empresas reconheceram ativos contingentes em virtude do cálculo de apuração dos créditos, o que impacta no recolhimento de IRPJ e de CSLL das empresas. Concluiu-se também que o assunto foi tratado com extremo cuidado, até por empresas que não reconheceram ativo contingente vinculado à recuperação fiscal.

O estudo de Fonseca (2020), investigou o nível de conformidade das empresas do segmento de transporte aéreo listadas na B3, quanto ao reconhecimento e a evidenciação de provisões e passivos contingentes de origem tributária. Foram analisadas as demonstrações contábeis das empresas Azul S/A e a Gol Linhas Aéreas Inteligentes S/A, no período de 2016 a 2019. Como resultado observou-se que essas empresas seguem as orientações do CPC 25 para o reconhecimento e evidenciação das provisões e passivos contingentes de natureza tributária. No entanto, ambas não atendem na totalidade as exigências do pronunciamento técnico, tendo assim segundo o autor, um nível médio de conformidade ao CPC 25. Percebeu-se também que as empresas utilizam inadequadamente o termo provisão para tratar de obrigações que não se enquadram na definição dada pelo CPC 25.

Douglas Willian Nascimento Schmidt, José Antonio Cescon, Antônio Carlos Brunozi Junior e Júlio César Ferreira

Dentre os motivos pelos quais se originaram essas provisões e passivos contingentes, destacam -se a não incidência do ICMS, do PIS e da COFINS sobre algumas das operações realizadas pela Gol e pela Azul. Por meio da comparação entre os anos, notou-se que as empresas mantiveram uma constância nas informações que são divulgadas, a Azul apresentou um melhor resultado diante da Gol em relação a divulgação das provisões de origem tributária. Entretanto, em relação aos passivos contingentes de mesma origem a Gol obteve maior destaque.

O estudo de Ribeiro e Oliveira (2021) analisou o *compliance* e o nível de transparência na divulgação dos ativos e passivos contingentes nas notas explicativas das demonstrações financeiras das dez maiores empresas brasileiras, em valor de mercado listadas na B3, excluindo as do segmento financeiro no primeiro trimestre de 2020. A análise foi realizada por meio do cotejamento dos parâmetros estabelecidos na literatura contábil, em especial no CPC 25, e do conteúdo nas notas explicativas dos ativos e passivos contingentes dessas empresas. O resultado revelou que majoritariamente a divulgação dos ativos e passivos contingentes das companhias está aderente às normas contábeis vigentes no Brasil, obedecendo-se aos princípios do *full disclosure*, transparência e completude das informações disponibilizadas aos *stakeholders* da entidade.

3 Procedimentos Metodológicos

Para compor a amostra, a presente pesquisa se utilizou das demonstrações financeiras (Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício e Notas e Explicativas), de 80 empresas do segmento do Novo Mercado da Brasil, Bolsa e Balcão - B3, entre 2018 e 2021 (inclusive), sendo 20 empresas do setor de Consumo Não Cíclico e 60 empresas do setor de Consumo Cíclico.

Após análise inicial, foram excluídas as empresas que não apresentaram informações dos créditos tributários provenientes da exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS, resultado em uma amostra final de 34 empresas, sendo, 09 empresas no ano de 2017; 18 empresas no ano de 2018; 27 empresas no ano de 2019; 29 empresas no ano de 2019, e 34 empresas no ano de 2021. Na Figura 1 apresenta-se a síntese da amostra.

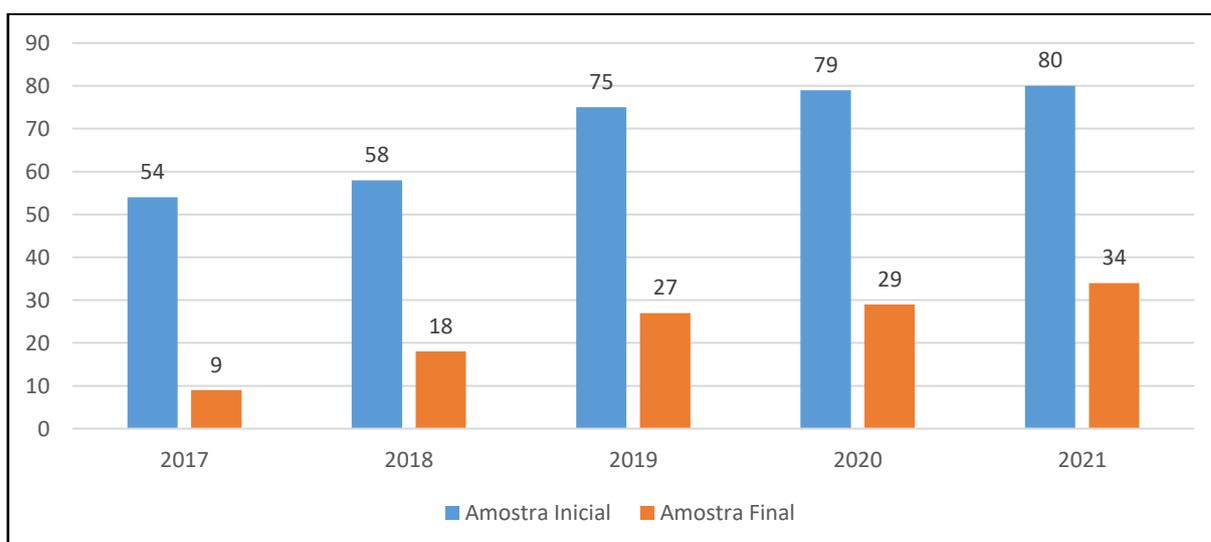


Figura 1: Empresas analisadas por ano

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Douglas Willian Nascimento Schmidt, José Antonio Cescon, Antônio Carlos Brunozi Junior e Júlio César Ferreira

Na Tabela 2, apresenta-se as empresas objeto do estudo, bem como a nomenclatura do ativo negociado na B3.

Tabela 2

Lista de empresas analisadas

Empresa	Ativo	Empresa	Ativo	Empresa	Ativo
ALLIED	ALLD	GUARARAPES	GUAR	QUERO-QUERO	LJQQ
AMERICANAS	AMER	IMC S/A	MEAL	SAO MARTINHO	SMT0
AREZZO CO	ARZZ	IOCHP-MAXION	MYPK	SLC AGRICOLA	SLCE
ASSAI	ASAI	JBS	JBSS	SPRINGS	SGPS
BRF SA	BRFS	LE LIS BLANC	LLIS	TECHNOS	TECN
CAMIL	CAML	LOJAS MARISA	AMAR	UNICASA	UCAS
CARREFOUR BR	CRFB	LOJAS RENNER	LREN	VIA	VIIA
CEA MODAS	CEAB	M.DIAS BRANCO	MDIA	VIVARA S.A.	VIVA
GRENDENE	GRND	MAGAZ LUIZA	MGLU	VULCABRAS	VULC
GRUPO NATURA	NTCO	METAL LEVE	LEVE	ZAMP S.A.	ZAMP
GRUPO SBF	SBFG	P. ACUCAR-CBD	PCAR		
GRUPO SOMA	SOMA	PETZ	PETZ		

Fonte: *Dados da pesquisa, 2023.*

Para a análise dos dados, foram utilizadas as demonstrações financeiras disponíveis no sítio da B3 em relatórios estruturados e nos portais de relacionamento com os investidores das empresas componentes da amostra, de modo a identificar qual o tratamento contábil utilizado por essas empresas, com relação a esses créditos apurados. As demonstrações financeiras foram analisadas de forma individual para identificar o tratamento contábil utilizado pelas organizações, com relação aos créditos provenientes da Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS.

Para a análise desses dados, foram utilizados os sistemas de planilhas eletrônicas Excel® e leitores de PDF (Foxit® e Adobe®), a fim de facilitar a busca pelas informações dos créditos provenientes da exclusão do ICMS. Após essa busca sobre a exclusão de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, foram criadas tabelas para analisar o tratamento utilizado pelas empresas em cada ano observado.

Com a tabulação dos dados, foi possível identificar o padrão utilizado pelas empresas para o tratamento dos créditos e eventuais mudanças no período pré-modulação e pós-modulação do STF, que ocorreu em 13 de maio de 2021. Na sequência, analisou-se o impacto gerado por eventuais receitas extemporâneas provenientes dos créditos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS no período de 2017 a 2021.

4 Resultados e Análises

4.1 Descrição dos Dados da Amostra Analisada

Este estudo analisou as demonstrações contábeis de 80 empresas, sendo elas divididas em 60 empresas do setor de Consumo Cíclico e 20 empresas do setor de Consumo Não Cíclico. Após o download dos arquivos contábeis disponíveis no portal da B3, nos subtópicos de relatórios estruturados, esses foram conferidos com os relatórios constantes nos portais das empresas, no ícone Relações com Investidores. A partir desse procedimento, foram analisadas

Douglas Willian Nascimento Schmidt, José Antonio Cescon, Antônio Carlos Brunozi Junior e Júlio César Ferreira

as demonstrações individuais e selecionadas as empresas com informações referentes a exclusão de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Esse procedimento resultou em uma amostra final de 34 empresas.

Na Tabela 3, relaciona-se as 34 empresas que apresentaram informações acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, sendo possível verificar em ordem cronológica como foram os tratamentos contábeis aplicados a partir de 2017 a 2021.

Tabela 3
Evolução Cronológica do Tratamento Contábil

Empresa	2017	2018	2019	2020	2021
	Tratamento	Tratamento	Tratamento	Tratamento	Tratamento
BRF SA	A. Contingente ¹	A. Contingente ¹	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
GRENDENE	A. Contingente ¹	A. Contingente ¹	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
GUARARAPES	P. Contingente ²	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
IMC S/A	A. Contingente ¹	A. Contingente ¹	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
LOJAS MARISA	A. Contingente ¹	A. Contingente ¹	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
M.DIAS BRANCO	A. Contingente ¹	A. Contingente ¹	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
MAGAZ LUIZA	A. Contingente ¹	A. Contingente ¹	A. Recuperar ³	A. Contingente ¹	A. Recuperar ³
P. ACUCAR-CBD	A. Contingente ¹	A. Contingente ¹	A. Contingente ¹	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
VIA	A. Contingente ¹	A. Contingente ¹	A. Contingente ¹	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
CARREFOUR BR		A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
CEA MODAS		A. Contingente ¹	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
GRUPO SBF		A. Contingente ¹	A. Recuperar ³	A. Contingente ¹	A. Recuperar ³
LE LIS BLANC		A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
LOJAS RENNER		A. Contingente ¹	A. Contingente ¹	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
SLC AGRICOLA		A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
SPRINGS		A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
TECHNOS		A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
UNICASA		A. Contingente ¹	A. Contingente ¹	A. Contingente ¹	A. Contingente ¹
AMERICANAS			A. Recuperar ³	A. Contingente ¹	A. Recuperar ³
AREZZO CO			A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
ASSAI			A. Contingente ¹	A. Contingente ¹	A. Recuperar ³
CAMIL			A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
GRUPO NATURA			A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
IOCHP-MAXION			A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
PETZ			A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
QUERO-QUERO			A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
VIVARA S.A.			A. Recuperar ³	A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
GRUPO SOMA				A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
JBS				A. Recuperar ³	A. Recuperar ³
ALLIED					A. Recuperar ³
METAL LEVE					A. Recuperar ³
SAO MARTINHO					A. Recuperar ³
VULCABRAS					A. Recuperar ³
ZAMP S.A.					A. Recuperar ³

1 - Ativo Contingente; 2 - Passivo Contingente; 3 - Ativo a Recuperar

Fonte: dados da pesquisa (2023).

Com base nos dados da tabela 3, observa-se que das 34 empresas que apresentaram informações acerca da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, 13 empresas inicialmente apresentaram ativos contingentes, 15 empresas não apresentaram informações de ativos de contingente, efetuando somente a contabilização dos ativos a recuperar em suas demonstrações contábeis, e as outras 06 empresas que restaram apresentaram informações de ativos a recuperar, porém não tinham demonstrações dos anos anteriores, o que não gera uma certeza, se a empresa divulgava a informação de ativos contingentes.

Na análise das informações coletadas, percebeu-se um aumento gradual nas informações com relação aos créditos de PIS e COFINS após o ano de 2017, o que pode ser um reflexo da decisão do STF que ocorreu em 2017, de que o ICMS não deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Na análise por ano, percebe-se que em 2017, das 09 empresas que apresentaram informações sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, 08 empresas trataram os créditos como ativos contingentes, conforme disposto no CPC 25. Este resultado corrobora o estudo de Fonseca (2020), bem como complementa a pesquisa de Ribeiro e Oliveira (2021), na medida em que evidencia a aderência às normas contábeis vigentes no país (CPC 25).

Destaca-se que no ano de 2017, a empresa Atacadão S.A, não constituiu ativos contingentes, bem como não apresentou créditos de PIS e COFINS a recuperar. No entanto a empresa apontou em suas notas explicativas que após a decisão do STF da inconstitucionalidade do ICMS sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS, deixou de considerar a incidência do ICMS na base de cálculo. No entanto a empresa, informou a constituição de créditos de PIS e COFINS a recuperar, nas notas explicativas em 2017, informou ainda que não estava mais incluindo o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, porém ela não trouxe informações das ações judiciais ativas pela empresa.

Segundo as notas explicativas, Atacadão S.A (Atacadão Carrefour BR, 2017, p. 80):

Com a sistemática da não-cumulatividade para fins de apuração de PIS e COFINS, o Grupo requereu o direito de excluir o valor do ICMS das bases de cálculo dessas duas contribuições.

Em março de 2017, o Supremo Tribunal Federal (“STF”), na sistemática da repercussão geral, decidiu que o “ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS”. Em setembro de 2017, a decisão do STF foi publicada. Com base nesta decisão e nas opiniões legais dos consultores jurídicos, a Companhia entende que não é provável a alteração do resultado do julgamento do STF quanto ao mérito, motivo pelo qual deixou de incluir o ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS no período de 12 meses findo em dezembro de 2017. O Grupo está avaliando e quantificando o reconhecimento de créditos relacionados aos períodos anteriores ao exercício financeiro de 2017.

Outro destaque é a empresa Guararapes Confeções S.A, que foi a única da amostra a apresentar um tratamento diferente dos créditos, ao invés de constituir créditos dos períodos, ela optou por efetuar a exclusão do ICMS direto nas apurações de PIS e COFINS e constituiu provisões de passivos tributários durante o período em litígio. Porém em 2017, a empresa efetuou a reversão dessas provisões, conforme a nota explicativa Nº 25.c.1.1. (Guararapes Confeções S.A, 2017).

A Controladora, considerando o parecer favorável de seus advogados avaliando como possível a perda, relativo à exclusão do ICMS na base de

cálculo do PIS e da COFINS, especialmente em decorrência da decisão proferida pelo STF (RE nº 574.706), em março de 2017 reverteu a provisão que vinha sendo constituída desde o ano de 2007, quando obteve medida liminar suspendendo a exigibilidade dos valores questionados. Controladora e controlada Lojas Riachuelo, amparadas por novas decisões liminares, vêm apurando e recolhendo mensalmente estes tributos com a exclusão do ICMS em suas bases de cálculo e sem a constituição de provisão.

A Administração aguarda o julgamento pelo STF dos embargos declaratórios opostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional versando especialmente sobre a modulação de efeitos da decisão proferida em março do corrente ano, para estimar o valor do crédito tributário a recuperar, bem como avaliar de mais efeitos passados e futuros dessa decisão.

Os assessores tributários da Companhia consideram como possível a perda desta.

Após a decisão do STF de 2017 em 2018, houve um aumento de empresas que apresentaram informações sobre a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, consequentemente houve um aumento nos diferentes tratamentos observados para esses indébitos. Para as empresas que não constituíram ativos contingentes, percebeu-se que estas empresas apresentaram saldos nas contas de impostos a recuperar no ano de 2018, em função de julgados que transitaram após a decisão do STF. Um dado importante observado, é que no ano de 2017 da amostra, 09 empresas apresentaram informações sobre a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Esse número saltou para 18 no final de 2018.

Com base nas análises das demonstrações contábeis, é importante observar que as empresas que constituíram ativos a recuperar no ano de 2018, com exceção da empresa Guararapes Confeções S.A, não apresentaram informações de ativos contingentes nas demonstrações de 2017, houve apenas o reconhecimento de uma receita de créditos recuperáveis, em contrapartida da conta de impostos a recuperar. Isto complementa os resultados apresentado na pesquisa de Bueno (2021), em que, uma à cada cinco empresas constituem ativos contingentes. Isso pode ser motivado pelo cálculo de apuração dos créditos, o que impacta diretamente no recolhimento de IRPJ e de CSLL das empresas (Moraes, 2018).

Ainda em 2018 se observa que as empresas tratavam os eventuais créditos tributários, como ativos contingentes, mesmo após a decisão do STF, esse fato pode ser motivado por conta da insegurança jurídica que ainda se tinha, mesmo após a decisão do STF. A partir do ano de 2019, ocorreu uma mudança nos tratamentos observados. Para as empresas que não constituíram ativos contingentes, observou-se que elas apresentaram saldos nas contas de impostos a recuperar no ano de 2019, em função de julgados que transitaram após a decisão do STF em 2017. Percebe-se também a crescente de empresas analisadas, saltando de 18 empresas em 2018 para 27 em 2019.

Das empresas que apresentaram saldos de ativos a recuperar, observa-se que até o exercício de 2018, estas ainda não haviam apresentados saldos de ativo contingente, apresentando apenas as informações do reconhecimento dos créditos após o trânsito em julgado das ações. No entanto em de 2019, observou-se que várias empresas apresentaram despachos favoráveis quanto aos créditos recuperados do PIS e COFINS.

No ano de 2019 houve uma mudança no tratamento contábil. A maioria das empresas deixaram de apresentar as informações, como ativos contingentes, utilizado em 2017 e 2018, e passaram a tratar como créditos de ativos a recuperar. A constituição de ativos a recuperar, reflete diretamente nos resultados obtidos pelas empresas, sendo em grande parte dos casos,

contabilizadas como receitas não operacionais. Em 2020 o percentual de empresas que constituíram ativos contingentes se assemelha à 2019.

O início da pandemia de Covid-19 em março de 2020, foi um evento que afetou diretamente diversas empresas, ocasionando perdas e até mesmo o encerramento de atividades de algumas delas. Assim, a constituição de ativos a recuperar, com reflexos diretos nos resultados, serviu de auxílio para essas empresas que passaram a ter dificuldades face a pandemia. Esse efeito pode ser uma das motivações que levaram a um aumento do número de empresas que passaram a registrar a constituição de ativos a recuperar, mesmo não apresentando em suas notas explicativas, ações judiciais questionando a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

A grande mudança no tratamento contábil, ocorreu em 2021. Apenas uma empresa manteve a constituição de ativo contingente para os indêbitos provenientes da exclusão do ICMS da base de cálculo, as demais empresas observadas (33), apresentaram informações como ativos a recuperar. Essa mudança tem como fator principal a decisão do STF que ocorreu em maio de 2021, na qual decidiu que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, e o ICMS a ser excluído é o ICMS destacado na nota, após essa decisão as empresas passaram a ter suas ações transitadas em julgado, e com as decisões favoráveis, puderem reconhecer esses créditos como ativos a recuperar em contrapartida a receitas extemporâneas.

Nas análises das demonstrações contábeis para identificar o tratamento contábil aplicado ao reconhecimento dos créditos provenientes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, Destaca-se a empresa Unicasa Indústria de Móveis S.A. Foi a única a não apresentar como ativo a recuperar os direitos referentes aos indêbitos de PIS e COFINS, em suas demonstrações contábeis. De acordo com a nota explicativa da empresa, ela ainda não teve êxito na ação que move para que seja excluído o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, e por conta disso, está apresentando a constituição do ativo contingente, conforme disposto no Pronunciamento Técnico – CPC 25.

Nota explicativa Nº 16 D) Provisões – Ativos Contingentes (Unicasa Indústria de Móveis, 2022).

Sobrevindo o trânsito em julgado do terceiro MS nº 5018133-45.2018.4.04.7107, caso a Companhia tenha êxito com essas medidas judiciais, poderá habilitar a decisão junto a SRF. Nesse momento, e pelas circunstâncias pontuais e específicas do processo judicial da Companhia, o ativo é contingente, conforme o Pronunciamento Técnico - CPC 25 e não deverá ser reconhecido qualquer ativo referente a PIS e COFINS, nas informações contábeis, individuais e consolidadas desse exercício, tendo em vista a ausência de trânsito em julgado do MS 5018133-45.2018.4.04.7107, especialmente pela possibilidade de reversão do caso em sede recursal tendo em vista o julgado anterior no MS 2000.71.07.002357-1. De todo modo, manteremos o mercado informado sobre qualquer informação relevante a respeito do tema.

Com efeito, a partir de maio/2021, a Companhia já iniciou a exclusão do ICMS da base de cálculo das Contribuições Federais, tendo em vista a decisão do STF nesse mesmo mês a respeito da definição da base de cálculo do valor “destacado em NF” e da modulação dos efeitos desse tema.

Observa-se que a empresa está atuando em conformidade com o CPC 25, e desde 2018 apresenta a informação do ativo contingente em suas demonstrações contábeis.

4.2 Impacto da exclusão nos resultados apresentados

Após a identificação do tratamento contábil utilizado pelas empresas, buscou-se evidenciar o efeito da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS nas organizações. Para mensurar o impacto do crédito tributário apresentado, analisou-se o valor da receita apresentada na DRE e o lucro líquido no ano observado, de maneira que seja possível identificar o percentual de participação da receita extemporânea, sobre o resultado da empresa.

Em 2017, não houve constituição de ativos a recuperar. Assim, não houve receitas extemporâneas referentes a créditos oriundos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Na Tabela 4, apresenta-se o montante de crédito (em milhares de reais) e o percentual que este crédito representa sobre o lucro líquido da empresa.

Tabela 4

Impacto da Exclusão sobre os Resultados 2018 a 2021.

Empresa*	2021		2020		2019		2018	
	Crédito	% S/LL	Crédito	% S/LL	Crédito	% S/LL	Crédito	% S/LL
ALLIED	133.593	46,35%	133.593	46,35%				
AMERICANAS	260.863	47,97%	260.863	47,97%				
AREZZO CO	138.426	40,27%	138.426	40,27%	46.364	95,43%		
ASSAI	216.000	13,42%	216.000	13,42%				
BRF SA	92.171	21,97%	92.171	21,97%	99.065	7,16%		
CAMIL	4.000	0,84%	4.000	0,84%	2.838	0,61%		
CARREFOUR BR							121.000	7,29%
CEA MODAS	245.200	74,53%	245.200	74,53%				
GRUPO NATURA	135.297	11,88%	135.297	11,88%				
GRUPO SBF	39.734	7,98%	39.734	7,98%				
GRUPO SOMA	21.394	7,14%	21.394	7,14%	7.060	10,13%		
GUARARAPES							1.167.782	94,51%
IOCHP-MAXION	249.649	46,47%	249.649	46,47%				
JBS	419.455	2,05%	419.455	2,05%	785.719	17,09%		
LE LIS BLANC					21.971	1,10%	64.678	62,51%
LOJAS RENNER					1.363.029	124,33%		
M.DIAS BRANCO	125.265	24,81%	125.265	24,81%	368.833	48,29%		
METAL LEVE	116.687	20,58%	116.687	20,58%				
P. ACUCAR-CBD	280.000	29,17%	280.000	29,17%	1.609.000	73,84%		
PETZ	6.304	8,40%	6.304	8,40%	12.521	21,44%		
QUERO-QUERO	27.412	40,18%	27.412	40,18%	18.260	26,91%		
SAO MARTINHO	49.109	3,32%	49.109	3,32%				
SLC AGRICOLA							27.926	7,32%
SPRINGS							208.924	187,26%
TECHNOS							58.363	406,17%
VIA					1.330.000	132,47%		
VULCABRAS	126.080	40,17%	126.080	40,17%				
ZAMP S.A.	8.473	-3,09%	8.473	-3,09%				

* Valores em mil reais

Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Na Tabela 4, no ano de 2018, observa-se que das 06 empresas que apresentaram constituição de ativos a recuperar, 04 empresas tiveram impacto significativo nas suas receitas, frente aos seus resultados apresentados. Esses créditos poderão ser restituídos ou compensados, via o sistema da receita federal.

No ano de 2019, 18 empresas apresentaram receitas provenientes dos créditos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Essas receitas impactaram de forma significativa os resultados das empresas, dessas empresas. Dessas, 05 empresas apresentaram receitas superiores aos saldos dos lucros líquidos do exercício de 2019, demonstrando assim, a importância dessas receitas para as operações das empresas. Observou-se que algumas empresas que apresentavam resultados negativos, ao registrarem as receitas extemporâneas provenientes da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, minimizaram seus resultados negativos com a constituição dessas receitas. Esses resultados corroboram o estudo de Teixeira e Machado (2018).

Em 2020, houve uma redução no número de empresas que apresentaram informações sobre o resultado obtido por receitas extemporâneas, decorrentes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Das 23 empresas que apresentaram a informações sobre ativos a recuperar, 12 empresas divulgaram esses resultados, as outras 11 empresas apenas apresentaram informações de compensações e constituição de créditos em períodos anteriores.

O ano que apresenta o maior número de empresas com receitas extemporâneas é o de 2021. Isso pode ser reflexo da decisão do STF que ocorreu em maio/2021. Nas análises das demonstrações contábeis é possível observar que a exclusão ocasionou impactos positivos nas empresas, a média de percentual de relação entre a receita extemporânea e o lucro líquido das empresas observadas em 2021 foi de 24,22%. Estes resultados corroboram os encontrados nos estudos de Zago et al., (2022).

Nesse contexto, em 2021, 33 empresas apresentaram informações de ativos a recuperar, provenientes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Dessas 33 empresas, 20 empresas divulgaram reflexos positivos em seus resultados, o que representa um percentual de 60,60% das empresas analisadas no estudo, ficando abaixo somente do ano de 2019, quando o percentual de empresas que constituíram ativos a recuperar e divulgaram os reflexos em seus resultados foi de 81,81%.

5 Considerações Finais

Esse estudo, buscou identificar nas empresas da Brasil, Bolça e Balcão (B3), listadas no Novo Mercado, quais foram os procedimentos contábeis adotados por essas companhias em relação a contabilização dos créditos tributários, oriundos dos litígios tributários da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em decorrência da decisão do STF em 2017.

A discussão sobre esse tema durou mais de duas décadas, período em que algumas empresas obtiveram pareceres favoráveis e outras desfavoráveis para a recuperação dos valores, que na concepção dos contribuintes eram indevidos. Assim, em 2017 o STF decidiu que o ICMS não deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. Essa decisão, no entanto, gerou controvérsias de como deveria ser considerado a apuração destes créditos, uma vez que houve interpretações divergentes entre os contribuintes e a Secretaria da Receita Federal, sobre qual seria a base do ICMS, para fins de exclusão do PIS e da COFINS. Diante dessas divergências, somente em maio de 2021, o STF, modulou os efeitos da decisão, definindo que seria o ICMS destacado nas notas que não deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como, tal decisão teria seus efeitos aplicados a partir março de 2017.

Diante do impacto gerado por esse evento e da sua importância dentro do contexto tributário, algumas indagações surgiram, das quais essa pesquisa buscou responder. Por meio das análises das demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e das Notas Explicativas) das empresas que compõe a amostra, esse estudo buscou identificar qual foi o tratamento contábil utilizado pelas empresas, no período compreendido entre 2017 e 2021 (inclusive), referentes a esses créditos tributários.

Com a decisão do STF em 2017 de que, o ICMS não deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, percebeu-se um aumento gradual das empresas que apresentaram informações sobre o tema. Isso demonstra que após a decisão do STF, as empresas passaram a se sentir mais seguras quanto ao reconhecimento desse tributário e passaram a ter êxito em suas ações, justificando o aumento de empresas que passaram a contabilizar os créditos tributários em suas demonstrações contábeis.

Nas demonstrações contábeis das 34 empresas analisadas no período, 117 demonstrações apresentaram informações sobre o tratamento contábil utilizado em relação a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS. O tratamento contábil como ativos contingentes, foi de 08 empresas em 2017, 12 em 2018, 05 em 2019 e 2020 e 01 em 2021, o que representa um percentual de 39,31% da amostra. Quanto ao registro de ativos contingentes, este se assemelha ao estudo de Ribeiro e Oliveira, (2021). No entanto, partir de 2018, além do número de empresas, observou-se o aumento progressivo na mudança da forma de evidenciação, com as empresas nomeando esse registro como ativos a recuperar. Após a modulação em 2021, 32 das 33 empresas adotaram esse tratamento contábil desses créditos. Apenas uma manteve o tratamento contábil como passivo contingente. Diferente de Fonseca (2020), nesse estudo observou-se que as empresas atenderam adequadamente o disposto no CPC 25.

Quanto as empresas que constituíram os ativos a recuperar, a conclusão é de que a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS afetou de forma positiva essas empresas, pois em média obtiveram um incremento de 61,07% do seu lucro líquido com a constituição desses créditos tributários. Essa conclusão se assemelha ao estudo de Klein e Platina, (2018). Isso demonstra a importância de as empresas possuírem profissionais qualificados, que observam as normas, resoluções e os princípios contábeis, pois o reconhecimento desses créditos acarretou de forma significativa os resultados apresentados pelas empresas.

Por fim, os resultados apresentados podem servir de base para futuras pesquisas sobre o tema, em que a tendência é que poderá haver aumento significativo de empresas incluindo e reconhecendo créditos a recuperar a partir do exercício de 2022, após a modulação dos efeitos do RE 574.706/PR e após a Instrução Normativa nº 2121/2022, no qual geraram mais segurança jurídica para que as empresas efetuassem a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Como sugestão de pesquisas posteriores, seria oportuno que fosse analisado os impactos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS para a sociedade, no que tange a redução de receitas para o governo federal, pois o PIS e a COFINS são contribuições sociais que atendem as necessidades da sociedade, logo, qual o impacto gerado na redução dessas receitas para a sociedade?

Referências

- Atacadão Carrefour S.A. *Demonstrações Financeiras Padronizadas* – 31/12/2017. (2018). Recuperado em 02 maio, 2023, de <https://www.rad.cvm.gov.br/ENET/frmDownloadDocumento.aspx?Tela=ext&numSequencia=71848&numVersao=2&numProtocolo=024171DFP31122017020007184879&descTipo=Demonstra%C3%A7%C3%B5es%20Financeiras%20Padronizadas&CodigoInstituicao=1>
- Banco Mundial. (2020). *Doing Business 2020*. Washington: World Bank Publications, E-book. Recuperado em 25 fevereiro, 2023, de <https://archive.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>
- Brasil, Bolsa e Balcão (B3). (2023). *Segmentos de Listagem*. Recuperado em 23 abril, 2024, de: https://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/solucoes-para-emissores/segmentos-de-listagem/novo-mercado/
- Brasil. *Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional* (2016). *Recurso 13.343 de 11 de outubro de 2016*. Recuperado em 25 fevereiro, 2023, de <https://www.bcb.gov.br/crsfn/download.asp?arquivo=Recurso%2013.343.pdf>.
- Brasil - *Conselho Nacional de Política Fazendária* (2023). *Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais*. Recuperado em 20 outubro, 2023, de <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>.
- Bueno, R. S. (2021). *Contabilização de indêbitos tributários como ativos contingentes: análise do tratamento contábil empregado por empresas de capital aberto à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS*. Recuperado em 27 janeiro, 2023, de <http://www.repositorio.jesuita.org.br/bitstream/handle/UNISINOS/11187/Reginaldo+dos+Santos+Bueno.pdf?sequence=1>
- Conselho Federal de Contabilidade (2017). *NBC TG 25 (R2). Norma Brasileira de Contabilidade, de 22 de dezembro de 2017*. Brasília, DF. Recuperado em 02 fevereiro, 2023, de [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG25\(R2\)&arquivo=NBCTG25\(R2\).doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG25(R2)&arquivo=NBCTG25(R2).doc).
- Conselho Federal de Contabilidade (2019). *NBC TG EC – Estrutura Conceitual*. Recuperado em 02 fevereiro, 2023, de <http://www.netcpa.com.br/anexos/Contabil/NBC%20-%20Estrutura%20conceitual.pdf>.
- Constituição da República Federativa do Brasil*. 1988. (1988). Recuperado em 19 fevereiro, 2023, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
- Costa, R. H. (2021). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva Educação SA, 2021.

Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (1988). Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Recuperado em 18 março, 2023, de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm

Ferrarezi, R. S. L., & Carleto, B. B. N. (2005). *Cofins e PIS/Pasep: modalidades de contribuição e aspectos práticos dessas incidências*. São Paulo: LEX.

Fonseca, E. D. S. (2020). *A evidenciação de provisões e passivos contingentes de origem tributária em empresas do segmento de transporte aéreo listadas na B3*. Recuperado em 28 abril de 2023, de <http://131.0.244.66:8082/jspui/handle/123456789/1837>

Guararapes Confeções S.A (2017). *Demonstrações Financeiras Padronizadas – 31/12/2017*. Recuperado em 02 maio, 2023, de <https://www.rad.cvm.gov.br/ENET/frmDownloadDocumento.aspx?Tela=ext&numSequencia=71797&numVersao=1&numProtocolo=004669DFP311220170100071797-83&descTipo=Demonstra%C3%A7%C3%B5es%20Financeiras%20Padronizadas&CodigoInstituicao=1>.

Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação IBPT. (2021). *Estudo sobre o Impacto da Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS*. Recuperado em 15 janeiro, 2023, de <https://ibpt.com.br/estudo-impacto-exclusao-do-icms-pis-cofins/>

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*. Recuperado em 13 fevereiro, 2023, de <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/187527>

Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. (1966). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF. Recuperado em 15 fevereiro, 2023, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm

Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 (1970). Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 12 março, 2023, de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm.

Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (1976). Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF. Recuperado em 14 março, 2023, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm.

Lei Complementar nº 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 14 março, 2023, de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm.

Douglas Willian Nascimento Schmidt, José Antonio Cescon, Antônio Carlos Brunozi Junior e Júlio César Ferreira

Lei nº 9.715 de 25 de novembro de 1998. (1998). Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Recuperado em 24 de março, 2023, de https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19715.htm

Lemes, S., & Carvalho, L. N. (2010). *Contabilidade Internacional para Graduação*. São Paulo: Atlas.

Marcon, G. A. (2013). *Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS: análise das principais discussões jurisprudenciais*. Florianópolis: Clube de Autores.

Marques, K. E. R. (2010). *A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito*. São Paulo: MP, 134.

Martins, S. P. (2017). *Manual de Direito Tributário*. 16ª edição. São Paulo: Atlas, 2017.

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. *In IX Congresso Nacional de Administração e Contabilidade-AdCont 2018*. Recuperado em 15 maio, 2024 de <http://adcont.net/index.php/adcont/adcont2018/paper/view/2991>

Oliveira, C. A. T. (2021). O Brasil convive com uma das mais elevadas cargas tributárias do mundo e os serviços públicos não condizem com o montante de tributos que pagamos. *Mercado Comum*, Belo Horizonte, v. 289, p. 83-85. Recuperado em 15 fevereiro, 2023 de https://www.mercadocomum.com/temp/upload/revista/289/MercadoComum_289.pdf.

Ribeiro, O. M., & Pinto, M. A. (2014). *Introdução à Contabilidade Tributária*. 2. Ed. São Paulo: Saraiva.

Ribeiro, A. M. J., & Oliveira, R. R. (2021). Análise do *Disclosure* de Ativos e de Passivos Contingentes em uma Amostra de Empresas Listadas da B3. *Pensar Contábil*. Recuperado em 15 março, 2023, de <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/3616/2741>

Santos, A. D., Iudícibus, S. D., Martins, E., & Gelbcke, E. R. (2022). *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. Barueri, SP: Atlas.

Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF) (2003). *Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2003*. Recuperado em 02 fevereiro, 2023, de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto5704>.

Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF) (2018). *Normas – Solução de consulta interna nº 13, de 18 de outubro de 2018*. Recuperado em 22 abril, 2024, de: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=95936>

Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF) (2022) *Instrução Normativa nº 2121 de 15 de dezembro de 2022*. Recuperado em 22 março, 2023, de <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127905>.

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 22 abril, 2024, de http://www.crcrs.org.br/convencao/trabalhos/10_926_exclusao_icms_calculo_pis_cofins.pdf

Supremo Tribunal Federal (STF) (2014). *Recurso Extraordinário 240.785/MG -2014*. Recuperado em 27 maio, 2023, de <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>.

Supremo Tribunal Federal (STF) (2017). *Recurso Extraordinário nº 574.706/PR -2017*. Recuperado em 27 maio, 2023, de <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>

Supremo Tribunal Federal (STF) (2023). *Acervo Geral*. Recuperado em 06 de novembro, 2023, de <https://transparencia.stf.jus.br/extensions/acervo/acervo.html>.

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. *Revista eletrônica de ciências contábeis*, v. 7, n. 1, p. 227-259. Jan. 2018. Recuperado em 15 fevereiro, 2023 de <http://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/691>

Unicasa Industria de moveis S.A. (2022). *Demonstrações Financeiras Padronizadas – 31/12/2021*. Recuperado em 02 maio, 2023, de <https://www.rad.cvm.gov.br/ENET/firmDownloadDocumento.aspx?Tela=ext&numSequencia=112416&numVersao=1&numProtocolo=022780DFP311220210100112416-74&descTipo=Demonstra%C3%A7%C3%B5es%20Financeiras%20Padronizadas&CodigoInstituicao=1>.

Yoshitake, A. Y., Ferreira, E. B., Silva, R. A., & Marques, T. G. (2021). A economia tributária proporcionada pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS das empresas tributadas pelo lucro presumido. *Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos (REDECA)*. Recuperado em 16 março, 2023, de <https://revistas.pucsp.br/redeca/article/view/54709>

Zago, J. A., Silva, L. T., & Rigo, V. P. (2022). 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. *Revista Ambiente Contábil - UFRN – Natal-RN*. v. 14, n. 1 p. 69 – 87, jan./jun. 2022. Recuperado em 10 de junho, 2023, de <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2022v14n1ID24057>