

## ICMS NAS BASES DE PIS+COFINS: UM OLHAR CONTÁBIL ESCLARECENDO A QUESTÃO

Paulo Henrique Pêgas

Contador, com 31 anos de experiência profissional em empresas do sistema financeiro nacional. No meio acadêmico, atua como professor do IBMEC-RJ e da Fipecafi-SP e de outras instituições de ensino. Sócio-fundador do IPEC-RJ ([www.ipecrj.com.br](http://www.ipecrj.com.br)) e autor de quatro livros na área contábil-tributária, sendo o principal o *Manual de Contabilidade Tributária* (9ª edição, GEN-Atlas).

SUMÁRIO: 1 Introdução: o peso excessivo das contribuições na carga tributária brasileira 2 Tributos cobrados por dentro e por fora 3 Como a contabilidade trata os tributos sobre o consumo 4 A decisão do STF sobre ICMS nas bases de PIS e COFINS 5 O olhar contábil como tentativa de contribuir com o debate 6 Referências.

RESUMO: O presente artigo traz rápida análise sobre o peso das contribuições na carga tributária nacional, que piorou muito a estrutura do nosso sistema tributário nos últimos trinta anos. Em seguida, apresenta breve explicação sobre os impostos e contribuições cobrados sobre a receita bruta das empresas, refletindo as diferenças de tratamento dos tributos cobrados POR FORA e POR DENTRO e pelos métodos cumulativo e não cumulativo. Porém, o ponto principal do trabalho é trazer para o debate a visão contábil sobre a decisão do STF acerca da retirada do ICMS das bases de cálculo das contribuições para PIS/PASEP e COFINS. Por esta análise, fica a percepção de que a devolução dos recursos só deveria ser feita às empresas se estas localizassem seus clientes e a estes repassassem o valor ressarcido.

PALAVRAS-CHAVE: PIS. COFINS. ICMS. Contabilidade. Tributos sobre o consumo.

### 1 INTRODUÇÃO: O PESO EXCESSIVO DAS CONTRIBUIÇÕES NA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Em 1988, ano da publicação da Constituição, o Brasil tinha carga tributária na faixa de 24% do Produto Interno Bruto, com os impostos representando 70% do total arrecadado, ou 17% do PIB. Decorridos trinta anos, nossa carga tributária deve ficar na faixa de 33% em 2018, com os impostos mantendo a mesma fatia do PIB (17%), o que representa 51% da carga tributária atual. Mas se a arrecadação dos impostos permaneceu praticamente no mesmo patamar

de 1988 (17% do PIB), como a carga tributária aumentou mais de um terço de lá para cá? Foram criadas e ampliadas diversas contribuições, que possuem recursos direcionados a áreas específicas definidas a partir da Carta Magna e pertencem, na sua essência, à União. O somatório da arrecadação de contribuições federais que não existiam em 1988 como COFINS, CSLL e CIDE respondeu, em 2018, por R\$ 325 bilhões<sup>1</sup>, ou 5% do PIB, e isso foi deteriorando o nosso modelo, sendo o principal motivo para transformá-lo no manicômio tributário atual. O que representam, na essência, a COFINS (e o PIS) se não o ICMS ou o ISS com outra embalagem? Um hotel tributado pelo lucro presumido, em vez de cobrar diretamente 8,65% de ISS, desdobra este imposto em três partes e apura 5% de ISS, 3% de COFINS e 0,65% de PIS, cumprindo a complexa legislação tributária em vigor e seus desdobramentos, representados pelas obrigações acessórias. Um comércio tributado pelo lucro real, quando vende uma mercadoria, cobra 18% de ICMS e 9,25% de PIS+COFINS. Para simplificar o processo, poderia cobrar 27,25% em um tributo só. Por que o contribuinte tem que participar da confusão e da falta de unidade entre os entes federativos? Não faz sentido querer justificar essa necessidade com o frágil argumento de que imposto é imposto e contribuição é contribuição. Imposto não tem destinação, mas a contribuição tem destinação específica, para ações sociais, seja na seguridade social ou na parte de geração de emprego. Ora, destinação de recursos é tarefa do orçamento federal, isso pode e deve ser organizado no processo legislativo da forma que for mais adequada. Engessar a destinação de recursos e criar essa armadilha tributária para o contribuinte que compra mercadorias e serviços é, para dizer o mínimo, um enorme equívoco.

Veja a tabela a seguir, extraída do meu livro *Reforma Tributária Já!* publicado pela Editora CRV em 2017:

---

1. O restante do aumento da arrecadação de 1988 para cá foi em contribuições diversas que já existiam e tiveram suas arrecadações ampliadas, como as contribuições previdenciárias e PIS/PASEP.

Tabela 1 – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS EXISTENTES NO BRASIL – 2019

tipo	Destino	Contribuição	base de cálculo	base similar
seguridade social	saúde, previdência social e assistência social	COFINS	receita bruta (l. presumido) receita total – créditos (lucro real)	ICMS, ISS e PIS
		CSLL	lucro tributável	IR
		CPP (INSS e Servidor Público)	folha de pagamento ou receita bruta	PIS, COFINS e Sistema S
		sobre receita de concursos de prognósticos	renda líquida (arrecadação menos prêmios, impostos e despesas de administração) de loterias em geral	não há
apoio ao emprego	Ministério do Trabalho e do Emprego (fundo de amparo ao trabalhador)	PIS/PASEP	receita bruta (l. presumido) receita total – créditos (lucro real)	ICMS, ISS E COFINS
parafiscal	Conta Individual	FGTS	folha de pagamento	CPP/INSS
Sistema S	Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE)	Salário Educação	folha de pg. mensal de todas as empresas brasileiras. alíquota 2,5%	outras contribuições do Sistema S
	serviço nacional de aprendizagem	SENAC, SENAI, SENAT E SENAR	folha de pg. mensal das empresas brasileiras – alíquota de 1%	
	serviço social	SESC, SESI E SEST	folha de pg. mensal das empresas brasileiras – alíquota de 1,5%	
	serviço de apoio às micro e pequenas empresas	SEBRAE	folha de pg. mensal das empresas brasileiras – alíquota de 0,6%	
	apoio à colonização e reforma agrária	INCRA	folha de pg. mensal das empresas brasileiras – alíquota de 0,2%	

Fonte: Pêgas, 2017.

## 2 TRIBUTOS COBRADOS POR DENTRO E POR FORA

Os muitos impostos e contribuições que são cobrados nos preços dos produtos e serviços podem ser feitos por dentro ou por fora, e é muito importante compreender a diferença entre esses dois processos.

No Brasil, a cobrança da maioria dos tributos sobre o consumo ocorre por dentro, a exemplo do ISS, do ICMS, do PIS e da COFINS. No caso, suas bases de

cálculo incluem o próprio tributo. A cobrança dos quatro tributos acontece ao longo do processo produtivo, inclusive na fase final do consumo. Já a cobrança do IPI, do II e da Cide-combustíveis ocorre por fora, com suas bases de cálculo não contemplando o próprio imposto ou contribuição. Pelas suas características, a cobrança, na maioria das vezes, não acontece na fase final do consumo, mas sim na fase inicial ou intermediária. Apesar disso, o IPI e o II estão incluídos no preço de venda final dos produtos ou serviços porque fizeram parte da composição direta ou indireta do custo. O mesmo se pode dizer da Cide-combustíveis de forma direta no preço da gasolina e do diesel e indireta em diversos outros itens.

Por exemplo, suponha que uma indústria venda um produto a um comércio por R\$ 100, com um IPI de 10% (R\$ 10) cobrado por fora acrescido no preço. Quando o comércio comprar o produto por R\$ 110 e, posteriormente revendê-lo, o valor de R\$ 10 do IPI integrará o custo de venda, pois representará, na verdade, o imposto cobrado (repassado) no preço final do produto vendido pelo comércio ao consumidor final. Supondo que, na formação do seu preço de venda, o comércio chegue ao valor necessário de R\$ 160 e que a alíquota de ICMS seja de 20%; seria possível calcular o preço de venda utilizando uma simples regra de três. Vejamos:

160 = 80%, sendo este percentual obtido por 100% do preço menos 20% do ICMS.  
 preço de venda final (x) = 100%  
 $160 / 0,8 = 200$

Aplicando a regra de três, encontramos o preço de venda de R\$ 200. Com a dedução de 20% do ICMS (R\$ 40), chegamos enfim ao valor que seria aplicado sem o imposto: R\$ 160.

Nesse simples exemplo, identifica-se uma tributação total de R\$ 50: R\$ 10 de IPI pagos pela indústria + R\$ 40 de ICMS pagos ao longo da cadeia produtiva. Nesse caso, foram desconsiderados os demais tributos sobre o consumo, como as contribuições para PIS/Pasep e COFINS.

Dessa forma, quando um imposto (ou contribuição) é cobrado por dentro, ele integra o preço final do produto ou serviço. Por exemplo, o ICMS de 20% (alíquota nominal) possui, na verdade, uma alíquota efetiva de 25% (40/160).

Observe, a seguir, as informações oficiais de quatro empresas (companhias abertas) para melhor compreensão dessa informação.

Tabela 2 – Informações oficiais de companhias abertas – exemplo

DRE de DEZ/17 - em R\$ milhões	RENNER	NATURA	VIVO	LIGHT
RECEITA BRUTA	9.603	7.865	59.265	18.618
(-) tributos sobre receita bruta	2.159	1.997	16.059	5.614
RECEITA LÍQUIDA	7.444	5.868	43.206	13.004
% de tributos s/ RB - alíquota nominal	22,5%	25,4%	27,1%	30,2%
% de tributos s/ rec. líq. - alíquota efetiva	29,0%	34,0%	37,2%	43,2%

Fonte: Páginas eletrônicas das empresas.

Observe que, quanto maior a alíquota nominal, mais elevada será a diferença entre o percentual cobrado pela legislação e a alíquota efetiva suportada pelo consumidor. Analisando a tabela, é possível identificar que ficaram mais caros (em alguns casos, bem mais caros), por conta dos tributos sobre o consumo, os seguintes produtos:

- roupas e sapatos adquiridos para o dia a dia – uma roupa de R\$ 100 passaria a custar R\$ 129, por conta dos R\$ 29 de impostos e contribuições;
- produtos cosméticos, de higiene e beleza – qualquer desses produtos pela indústria que custasse R\$ 100 seria vendido por R\$ 134, por conta dos tributos;
- conta de telefone celular e os serviços de internet, essenciais ao cotidiano conectado de todos nós – uma conta de R\$ 100 teria + R\$ 37 de tributos e passaria a custar R\$ 137 se a cobrança do imposto fosse por fora; e
- conta de energia elétrica – uma conta de R\$ 100 passaria a custar R\$ 143 por causa do acréscimo de R\$ 43 referentes aos tributos cobrados na conta: ICMS, PIS, COFINS e a contribuição sobre a iluminação pública.

### 3 COMO A CONTABILIDADE TRATA OS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO

A demonstração do resultado do exercício é regulamentada na Lei n. 6.404/1976, com suas alterações, e pelos Pronunciamentos n. 26 e n. 48 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC – e apresenta as receitas, despesas, ganhos e perdas na forma dedutiva, definindo claramente, no final, o lucro ou o prejuízo do período.

O Pronunciamento CPC n. 48, integrado com o Pronunciamento n. 26, orienta que a DRE seja iniciada com a receita líquida, já deduzindo devoluções de vendas, descontos incondicionais concedidos e também os tributos incidentes sobre as vendas.

Lamentamos o fato de que perdemos a informação da passagem da receita bruta para a receita líquida, que não é mais apresentada na DRE, somente em

notas explicativas, escondido lá na sua parte final. Acho importante que o investidor (principal usuário da contabilidade) saiba qual o peso dos tributos sobre a receita principal da empresa, pelo menos enquanto o Brasil tiver essa multiplicidade de tributos cobrados sobre as receitas das empresas (IPI, ICMS, ISS, PIS, COFINS e outros). Mas, paciência...

A receita bruta representa o total faturado pela empresa em suas operações de vendas de mercadorias e serviços, ou seja, o total ganho no período, independentemente do recebimento.

Logo após a receita bruta, registra-se o valor das deduções. São valores que, embora estejam compondo a receita bruta, não pertencem à empresa. Por isso, devemos deduzi-los da receita bruta apurada. As principais operações que são controladas e informadas como deduções de vendas são:

- a) vendas canceladas ou devolvidas, que representam valores vendidos, mas que deverão ser deduzidos dos ganhos por não atender às necessidades dos clientes;
- b) descontos incondicionais (comerciais) e abatimentos sobre as vendas; e
- c) tributos incidentes sobre as vendas e serviços: ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS.

Em relação ao registro do IPI, ele não representa despesa para o estabelecimento industrial, sendo acrescentado ao preço e cobrado do cliente revendedor. Alguns defendem o registro da receita pelo valor total da nota fiscal, com o IPI sendo registrado em despesas (conta de IPI faturado).

Embora o efeito final no resultado seja o mesmo, o mais adequado é o reconhecimento do IPI apenas como parcela a recolher, deixando a receita registrada pelo valor efetivamente ganho, sem considerar o imposto na venda do produto. É claro que em setores onde o IPI seja representativo, a informação do impacto do imposto no preço de venda é algo relevante e pode ser relatado, pelo menos em notas explicativas.

O ICMS, embora apresente o mesmo raciocínio da repercussão, sendo repassado ao consumidor seguinte, não tem o mesmo tratamento contábil. Como é um imposto cobrado por dentro, pertence à pessoa jurídica vendedora, que o repassa de forma indireta ao comprador seguinte, mediante o fenômeno jurídico da repercussão. Quando chega ao consumidor final, este não tem para quem repassar e assume o ônus do imposto.

O IPI integra a base do ICMS nas operações de venda direta da indústria para o consumidor final. Quando a venda for para industrialização ou revenda, ou seja, a indústria vendendo para outra indústria integrar o produto em seu

processo produtivo ou para o comércio revender, não se inclui na base do ICMS o valor do IPI.

O IPI não integra as bases de PIS e COFINS em qualquer situação. Contudo, no método não cumulativo, nas compras para revenda realizadas pelo comércio, o valor do IPI passa a integrar a base de créditos. Admitindo duas empresas no lucro real, sendo uma industrial vendendo a uma empresa comercial para posterior revenda por R\$ 5.000 + R\$ 500 (10%) de IPI, totalizando R\$ 5.500, a cobrança da COFINS (e do PIS, que aqui será desconsiderado) terá a seguinte situação:

- indústria desembolsará R\$ 380 de COFINS (7,6% sobre R\$ 5.000);
- comércio se creditará de R\$ 418 de COFINS (7,6% sobre R\$ 5.500).

Já ICMS, PIS e COFINS fazem parte um da base do outro. Então, pela legislação tributária em vigor no final do primeiro trimestre de 2019, temos a seguinte situação:

1. ICMS integra as bases de cálculo de PIS e COFINS;
2. PIS e COFINS integram a base de cálculo do ICMS;
3. PIS integra a base da COFINS; e
4. COFINS integra a base do PIS.

O único item que vem sendo objeto de questionamento há longos anos é o n. 1, ou seja, as empresas entendem que o ICMS não deveria integrar as bases de cálculo de PIS e COFINS. Não há muito problema com o IPI, pois, em síntese, o imposto federal é cobrado por FORA, enquanto os demais tributos sobre o consumo (ISS, ICMS, PIS e COFINS) são cobrados por DENTRO.

A DRE que é divulgada e publicada no Brasil é apresentada a seguir, com seus valores e alíquotas hipotéticas:

Tabela 3: Resultado de empresa industrial e sua divulgação

FATURAMENTO BRUTO	2.620	Valor total antes do desconto.	INFORMAÇÃO OCULTA
(-) IPI – 20%	(380)	20% sobre 1.900.	
(-) ICMS ST	(240)	ICMS que pertence ao cliente, mas a lei exigiu da indústria a obrigação de cobrar e recolher.	
RECEITA BRUTA	2.000	Preço de venda sem incluir os impostos cobrados por fora.	INFORMADO EM NOTAS EXPLICATIVAS.
(-) DESCONTOS E DEVOLUÇÕES DE VENDAS	(100)	Apenas aqueles concedidos de forma incondicional.	
RECEITA BRUTA (LÍQUIDA)	1.900	Rec. Bruta menos as deduções.	
(-) ICMS – 12%	(228)	Base de Cálculo é 1.900, incluindo PIS+COFINS.	
(-) PIS e COFINS – 9,25%	(176)	Base de Cálculo é 1.900, incluindo o ICMS.	
RECEITA LÍQUIDA	1.496	Valor final que pertence efetivamente à empresa.	APRESENTADO NA DRE

Observe que a indústria recebeu do comércio o valor de R\$ 2.520. Se fosse apresentado todo o evento pela contabilidade, ele seria assim informado. Contudo, na DRE brasileira você veria apenas o valor líquido de R\$ 1.496, sem saber que a venda final ocorreu por um valor bem maior. As notas explicativas não são padronizadas. Temos desde aberturas detalhadas de cada tributo, dos descontos e das devoluções até aquelas empresas que informam apenas a receita bruta e o valor fechado das deduções, sem sequer segregar tributo e devoluções/descontos, por exemplo.

#### 4 A DECISÃO DO STF SOBRE ICMS NAS BASES DE PIS E COFINS

Após longos anos de discussão, em 15 de março de 2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que o ICMS não integra a base de cálculo das contribuições para PIS/Pasep e COFINS. Na decisão, por maioria (6 votos a 4), que finalizou o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 574.706, com repercussão geral reconhecida, os ministros entenderam que o valor arrecadado a título de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte e, dessa forma, não pode integrar a base de cálculo dessas contribuições, que são destinadas ao financiamento da seguridade social.

Votaram a favor, além da relatora, a Ministra Cármen Lúcia, presidente do STF, os Ministros Luiz Fux, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello. A tese de repercussão geral fixada foi a de que o ICMS não compõe a base

de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS. O posicionamento do STF deverá ser seguido em mais de 10 mil processos sobrestados em outras instâncias.

O recurso analisado pelo STF foi impetrado pela empresa Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda., com o objetivo de reformar o acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) que julgou válida a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições.

Para entender bem a discussão e toda a polêmica que a cerca, vamos trabalhar com um exemplo didático e simples. Suponhamos que uma empresa comercial compre um produto por R\$ 1.000 e revenda-o por R\$ 1.500. Admita uma alíquota de ICMS de 18% na compra e na venda, e uma COFINS com alíquotas de 7,6% (não cumulativo) e 3% (cumulativo). Desconsiderando o PIS, o exemplo será analisado em duas situações:

*A) Empresa tributada pelo lucro presumido (cumulativo):*

- pagou COFINS de R\$ 45,00 ( $1.500 \times 3\%$ );
- deveria pagar R\$ 36,90 ( $1.230 \times 3\%$ ) de COFINS; e
- pede devolução de R\$ 8,10 ( $270,00 \times 3\%$ ), referentes ao ICMS incluso no preço de venda.

Um ponto que merece análise e atenção é o seguinte: os valores da COFINS (e do PIS), na verdade, foram repassados, via repercussão, ao consumidor final. Dessa forma, na verdade, o valor da COFINS pago a maior (R\$ 8,10) deveria ser repassado a esse consumidor. O art. 166 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966) informa que "a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la". Nesse caso, portanto, a empresa comercial teria de obter autorização dos seus clientes para buscar, judicialmente, o valor de R\$ 8,10.

*B) Empresa tributada pelo lucro real (não cumulativo):*

- pagou COFINS de R\$ 114,00 ( $1.500 \times 7,6\%$ );
- entende que deveria pagar R\$ 93,48 ( $1.230 \times 7,6\%$ ) de COFINS; e
- pede devolução de R\$ 20,52 ( $270,00 \times 7,6\%$ ), referentes ao ICMS incluso no preço de venda.

Nesse caso, além do ponto apresentado no exemplo da empresa tributada pelo método cumulativo, há outro aspecto ainda mais relevante: na compra, a empresa utilizou crédito de COFINS sobre o valor total da aquisição, e, nessa compra, também tinha o ICMS incluso no preço. Dessa forma, a empresa deveria retirar o ICMS também na entrada da mercadoria, e o caso seria o seguinte:

- pagou COFINS de R\$ 38,00 ( $500 \times 7,6\%$ );
- entende que deveria pagar R\$ 31,16 ( $410 \times 7,6\%$ ) de COFINS; e
- deveria receber de volta R\$ 6,84 ( $90,00 \times 7,6\%$ ), referentes ao ICMS líquido entre a venda e os itens que geraram crédito de COFINS.

É importante observar que, no exemplo apresentado, foram consideradas somente compra e venda. No entanto, no mundo real, todos os créditos deveriam ser analisados. Por exemplo, a energia elétrica gera crédito de PIS e COFINS no método não cumulativo e o ICMS tem peso significativo nessa conta. Desse modo, para realizar o trabalho corretamente, os créditos de energia elétrica deveriam ser reavaliados, extraindo o ICMS incluído na conta do cálculo dos créditos de PIS e COFINS.

Uma vez batido o martelo na Corte Suprema, a base de cálculo terá de ser revista pelas leis que regem as contribuições. Contudo, o STF não modulou a sua decisão, deixando indefinição no ar sobre a aplicação dos efeitos, se retroativos ou apenas a partir de 2019 (?) ou 2020. Até fevereiro de 2019, a legislação em vigor não havia sido modificada, o que gera enorme e desnecessária insegurança jurídica. Isso quer dizer que, se uma empresa desejar retirar o ICMS das bases de PIS e COFINS, ela precisará fazer a solicitação por meio de procedimento judicial.

Já para atender as decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições para PIS/PASEP e COFINS, a RFB emitiu, em 24 de outubro de 2018, a Solução de Consulta COSIT n. 13, esclarecendo os seguintes procedimentos a serem seguidos pelas empresas:

- a) O montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição para o PIS e da COFINS é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal;
- b) Considerando que na determinação da contribuição para PIS e da COFINS do período a pessoa jurídica apura e escritura de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação Tributária (CST) previsto na legislação das contribuições, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a

recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal das contribuições;

c) A referida segregação do ICMS mensal a recolher, para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS, em cada uma das bases de cálculo das contribuições, será determinada com base na relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) da contribuição e a receita bruta total, auferidas em cada mês;

d) Para fins de proceder ao levantamento dos valores de ICMS a recolher, apurados e escriturados pela pessoa jurídica, devem-se preferencialmente considerar os valores escriturados por esta, na escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI (EFD-ICMS/IPI), transmitida mensalmente por cada um dos seus estabelecimentos, sujeitos à apuração do referido imposto; e

e) No caso de a pessoa jurídica estar dispensada da escrituração do ICMS, na EFD-ICMS/IPI, em algum(uns) do(s) período(s) abrangido(s) pela decisão judicial com trânsito em julgado, poderá ela alternativamente comprovar os valores do ICMS a recolher, mês a mês, com base nas guias de recolhimento do referido imposto, atestando o seu recolhimento, ou em outros meios de demonstração dos valores de ICMS a recolher, definidos pelas Unidades da Federação com jurisdição em cada um dos seus estabelecimentos.

No exemplo numérico simples que foi apresentado (Exemplo B), a RFB entende que a empresa teria direito de ressarcimento de R\$ 6,84 (7,6% sobre R\$ 90) e não de R\$ 20,52 (7,6% sobre R\$ 270).

Pouco depois da manifestação da RFB, a 1ª Turma do TRF da 4ª Região, ao julgar a Apelação/Remessa Necessária n. 5012467-56.2015.4.04.7208/SC, autorizou à parte autora "a exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS do ICMS destacado nas notas fiscais de saída das mercadorias do seu estabelecimento, a fim de, ajustada a nova base de cálculo, apurar os valores indevidamente pagos".

Ou seja, com este entendimento, o TRF da 4ª Região decidiu de forma contrária à Solução de Consulta COSIT n. 13/2018 da RFB, pois determinou que o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS é aquele destacado nas notas fiscais de saída e não o ICMS a recolher. No exemplo numérico B autorizou-se a empresa a solicitar reembolso de R\$ 20,52.

A apuração completa dos valores a serem ressarcidos será bastante complexa, em qualquer situação, exigindo um refinado trabalho de perícia contábil para trazer o que realmente deveria ser devolvido às empresas.

## 5 O OLHAR CONTÁBIL COMO TENTATIVA DE CONTRIBUIR COM O DEBATE

É lamentável a situação a que chegamos na área tributária, com a infundável discussão judicial da exclusão do ICMS nas bases de PIS e COFINS e que está se estendendo para outras discussões similares envolvendo ISS e outros tributos cobrados sobre a receita. Legislamos errado, insistimos no erro, gastamos um absurdo de dinheiro e de tempo com essa discussão e a sociedade ainda irá pagar a conta, beneficiando profissionais da área contábil-tributária (que nada têm a ver com isso, estão fazendo o seu trabalho de forma correta e competente), além de sócios e acionistas de grandes empresas. Uma assessoria contábil melhor qualificada poderia ter mudado o resultado da decisão do STF sobre o assunto.

Conforme já debatido aqui, ICMS, PIS e COFINS são tributos cobrados por dentro, incluídos nos preços dos produtos. Suponha uma grande rede varejista tributada pelo lucro real, submetida à alíquota de 18% de ICMS e 9,25% de PIS+COFINS e que necessitava vender seu produto por R\$ 1.000,00 para remunerar seus custos e seu lucro. Fazendo a conta de trás para frente, encontrou o preço de venda aplicando a seguinte fórmula:  $\frac{1.000,00}{(1 - 0,2725)} = \text{R\$ } 1.374,57$ . Sua DRE seria a seguinte:

• RECEITA BRUTA	<b>1.374,57</b> (base de cálculo do ICMS, PIS e COFINS)
• (-) ICMS – 18%	(247,42)
• (-) PIS+COFINS – 9,25%	(127,15)
• RECEITA LÍQUIDA	<b>1.000,00</b>

E foi assim que a empresa precificou seu produto, embutindo PIS+COFINS+ICMS, incluindo um tributo na base do outro, conforme determinava (e ainda determina) a legislação em vigor. Enfim, cobrou R\$ 1.374,57 do seu cliente.

Admitindo que o ICMS não integrasse as bases de PIS+COFINS, a precificação deveria ser realizada da seguinte forma:

- $1.000,00 (1 - 0,0925) = 1.101,93$ . Esta seria a base de cálculo de PIS+COFINS.
- $1.101,93 (1 - 0,18) = 1.343,82$ . Esta seria a base de cálculo do ICMS.

Assim, a empresa deveria ter cobrado do seu cliente o preço de R\$ 1.343,82, conforme a DRE apresentada a seguir:

- **RECEITA BRUTA (1)**      **1.343,82** (base de cálculo do ICMS)
- (-) ICMS – 18%                      (241,89)
- **RECEITA BRUTA (2)**      **1.101,93** (base de cálculo de PIS+COFINS)
- (-) PIS+COFINS – 9,25%      (101,93)
- **RECEITA LÍQUIDA**              **1.000,00**

Na essência, ao desconsiderar o ICMS nas bases de PIS e COFINS, o preço de venda mudaria e a mercadoria seria vendida por um preço mais barato, R\$ 1.343,82. Sempre foi assim. As grandes empresas têm suas unidades de formação do preço de venda, que utilizam os impostos e contribuições calculados sobre a receita para fazer suas contas e determinar o preço de venda. A bibliografia especializada, tanto do direito quanto da contabilidade, sempre explicou muito bem isso. A aplicação do fenômeno jurídico da repercussão para ICMS, ISS, PIS e COFINS é referendada no artigo 166 da Lei n. 5.172/1966, conhecida como Código Tributário Nacional, já citado aqui e transcrito a seguir:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Portanto, façamos análise da tabela a seguir com a DRE incluindo o ICMS nas bases de PIS+COFINS, comparando com o ICMS sendo retirado das bases.

Tabela 4: Demonstração de resultado comparativa

DRE	ICMS NA BASE DE PIS+COFINS		
	DENTRO	FORA	DIF.
<b>RECEITA BRUTA (1)</b>	<b>1.374,57</b>	<b>1.343,82</b>	<b>30,75</b>
<b>.ICMS - 18%</b>	<b>247,42</b>	<b>241,89</b>	<b>5,53</b>
<b>RECEITA BRUTA (2)</b>	<b>1.127,15</b>	<b>1.101,93</b>	<b>25,22</b>
<b>.PIS+COFINS - 9,25%</b>	<b>127,15</b>	<b>101,93</b>	<b>25,22</b>
<b>RECEITA LÍQUIDA</b>	<b>1.000,00</b>	<b>1.000,00</b>	<b>-</b>

Façamos análise das diferenças encontradas:

- R\$ 25,22 representam 9,25% de R\$ 272,67 (R\$ 247,42 + R\$ 25,22). Isso acontece, pois, o único ponto questionado foi a retirada do ICMS nas bases de PIS e COFINS. Não foi objeto do debate e do ajuste a inclusão das próprias contribuições em suas bases. Estamos admitindo que PIS e COFINS são cobrados por dentro, mas sem qualquer outro imposto ou contribuição incluído na sua base.

- A diferença de ICMS, teoricamente, também existe, já que ao precificar mais barato o produto, por conta da retirada do ICMS nas bases de PIS e COFINS, a base do imposto estadual também seria reduzida. Neste caso, aplicando 18% sobre R\$ 30,75 encontramos R\$ 5,53.

Suponha uma empresa varejista de grande porte (existem centenas no Brasil), tributada pelo lucro real e que apresentou resultados positivos nos últimos quinze anos e que entrou com a ação no início de 2004. Ora, como o Estado deverá devolver recursos a ela se mercadorias foram vendidas a seus clientes embutindo a cobrança de PIS e COFINS (com o ICMS na sua base) nos preços praticados? Com lucro e crescimento em todos os anos, é muito difícil justificar que cobrou mais barato assumindo os custos do ICMS nas bases das contribuições. Talvez fosse interessante verificar os arquivos, controles e documentos nas unidades de formação do preço de venda das empresas que estão buscando seus recursos na justiça. Naquelas em que restasse comprovado que os preços praticados consideraram as bases de PIS e COFINS sem incluir o ICMS, o ressarcimento poderia ser permitido.

Nas empresas com resultado negativo nos últimos anos, a análise deveria avaliar também como foram formados os preços de venda de suas mercadorias. Importante destacar que eventual prejuízo na controladora não representa prejuízo no grupo empresarial. Há alguns casos em que a controladora apresenta prejuízo, por estar no lucro real, com suas controladas, todas tributadas pelo lucro presumido, apresentando significativos lucros. Há uma empresa de grande porte do ramo varejista que faz isso há longos anos. A análise deveria ser realizada, sempre, sobre as demonstrações financeiras consolidadas.

Portanto, o correto, do ponto de vista contábil e sempre respeitando opiniões contrárias, seria a empresa varejista RESSARCIR o consumidor final pela retirada do ICMS das bases de PIS e COFINS. Como isso torna-se impossível, contabilmente falando, o STF DEVERIA MODULAR SUA DECISÃO, aplicando a mudança apenas a partir de julho de 2019, de preferência com uma nova lei regulando a apuração das contribuições para PIS e COFINS. Se isso não acontecer, toda a sociedade já está pagando e pagará, de forma dura, por esta decisão da Suprema Corte, transferindo dezenas de bilhões de reais para grandes empresas e para profissionais da área contábil-tributária envolvidos nos processos. Abraço. E alegria!

## 6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 14 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm#art295](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm#art295)>. Acesso em: 14 fev. 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574.706**. Brasília, DF, 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=2585258>>. Acesso em: 14 fev. 2019.

PÊGAS, Paulo Henrique Barbosa. **Reforma Tributária Já!** Curitiba: CRV, 2017.

\_\_\_\_\_. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9. ed. São Paulo: GEN-Atlas, 2017.

\_\_\_\_\_. **PIS e COFINS**. 5. ed. São Paulo: GEN-Atlas, 2018.

