

**EFEITOS DO CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DECORRENTES DA EXCLUSÃO DO ICMS
NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: CASO DA EMPRESA M. DIAS BRANCO
S.A.**

DANIEL GOMES DOS SANTOS
UNIVERSIDADE DE FORTALEZA (UNIFOR)

JACKELINE LUCAS SOUZA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

YURI MAIA SANTANA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

CARLOS EXPEDITO DE CASTRO MONTE
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

Agradecimento à orgão de fomento:
Ao Programa de Educação Tutorial (PET-Contábeis), da Universidade Federal do Ceará (UFC)

EFEITOS DO CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DECORRENTES DA EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: CASO DA EMPRESA M. DIAS BRANCO S.A.

1. INTRODUÇÃO

Devido à alta carga tributária no Brasil, ao complexo sistema tributário e ao aumento da competitividade das empresas, tem se tornado cada vez mais importante um planejamento tributário como forma de reduzir os gastos com tributos e assim maximizar os resultados das organizações (BRASIL, 2017).

Nesse cenário, vários estudiosos (CARRAZZA, 2002; BORTOLOTTI, 2006; HARADA, 2006; ESTIGARA, CESTARI e LEWIS; 2007) vêm discutindo a inconstitucionalidade da incidência do ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação) na base de cálculo do PIS (Programa de Integração Social) e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social). Referida temática motivou o ajuizamento de vários recursos com a finalidade de viabilizar a restituição dos valores de PIS e COFINS pagos de forma excedente, por conta da exclusão do ICMS.

Em março de 2017, o Supremo Tribunal Federal (STF), através do Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR, julgou a inconstitucionalidade da integração do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais do PIS e da COFINS. Diante disto, reaqueceram-se as discussões sobre o tema, principalmente no que se refere à forma de exclusão desses valores da base de cálculo do PIS e da COFINS.

O tema é um marco na história tributária do país, apelidado como a “tese do século”, devido à sua importância no cenário tributário. Tal mudança afeta os custos tributários das empresas de pequeno à grande porte de diversos segmentos de atuação. Além de reduzir o imposto pago pelos contribuintes, a decisão permite buscar valores retroativos, dos últimos cinco anos, referente ao prazo de prescrição, de acordo com Parecer PGFN nº 14.483/2021 (Parecer SEI nº 14.483/2021/ME).

Diante desse cenário, este estudo busca responder ao seguinte questionamento: **Quais os efeitos do crédito extemporâneo decorrentes da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS na empresa M. Dias Branco S.A.?** Assim, o estudo tem como objetivo geral identificar os efeitos do crédito extemporâneo decorrentes da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS na empresa M. Dias Branco S.A. Para tanto foram propostos como objetivos específicos: *i)* levantar a cronologia dos aspectos fiscais e societários da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS; *ii)* mapear as contas contábeis impactadas decorrentes das operações envolvidas; e *iii)* comparar os valores envolvidos antes e depois da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

O processo metodológico da pesquisa consistiu na coleta de dados, criação de cronologia dos eventos, mapeamento das contas contábeis impactadas, mapeamento dos valores envolvidos e, para mensuração dos impactos, foi realizada simulação de exclusão dos valores oriundos dos eventos identificados e cálculo dos impactos nas contas mapeadas. Dessa forma foi possível identificar as variações causadas pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

O estudo mostra-se relevante dada a importância do tema na atual conjuntura econômica, além de a mensuração do impacto dos processos em questão no resultado da companhia, facilitando outras empresas e/ou setores da economia a utilizarem-no para aplicação em suas atividades.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ICMS, PIS e COFINS: fundamentos legais e elementos tributários

Conforme previsto no art. 155, II, da Constituição Federal (Brasil, 1998), a instituição do ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo regulamentado pela Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 – Lei Kandir.

Conforme Machado (2006), a Lei Kandir estabelece normas gerais para o ICMS aplicadas a todos os Estados e ao Distrito Federal, substituindo, os convênios interestaduais, atendendo ao disposto na Constituição Federal. O art. 2º da Lei Kandir (BRASIL, 1996) define o fato gerador do ICMS as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentos e de bebidas em diversos tipos de estabelecimentos, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, prestações onerosas de serviços de comunicação, fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios.

A Lei Kandir trata, em seu art. 4º, da caracterização do contribuinte do imposto sendo qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com frequência ou em quantidade operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços sujeitas ao ICMS. O contribuinte, mesmo sem habitualidade, na condição de pessoa física ou jurídica, que importe mercadorias ou serviço do exterior, ou adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas e que adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado (BRASIL, 1996).

De acordo com o art. 13 da Lei Kandir, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação da circulação de mercadoria ou o preço do serviço prestado. Deverá ser incluído também a base de cálculo o valor do frete efetuado pelo remetente, desde que cobrado em separado. Para obtenção do valor do ICMS, aplica-se determinada alíquota (fixada pelo Estado regulador, observando as diretrizes estabelecidas no art. 155, § 2º, da CF/88) sobre o valor dos produtos ou serviços. Desta forma, o valor do ICMS está embutido no valor dos produtos, compondo o preço final do produto ou serviço (MENDES; ROSA, 2016).

O ICMS utiliza como mecanismo de compensação tributária, a apuração por débitos e créditos, evidenciando a técnica não cumulativa, onde o tributo é apurado compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, conforme art. 19 da LC nº 87/1996 (BRASIL, 1996).

A Constituição Federal de 1988 atribuiu ao Senado Federal a competência de estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, sendo facultativo a ele estabelecer alíquotas mínimas ou máximas nas operações internas, segundo Machado (2006). Para Jorge (2007) o ICMS é classificado como tributo indireto, normalmente, possui seu encargo financeiro repassado ao ocupante seguinte da cadeia econômica, podendo ser outro comerciante ou consumidor final.

Apesar de haver ingresso de recursos na empresa contribuinte, referente aos valores de ICMS inseridos dentro da precificação dos produtos, tais valores não devem configurar como ingressos patrimoniais, visto que, simplesmente, irão transitar pelo caixa da empresa e em seguida ser recolhido aos cofres públicos, uma vez que o contribuinte é mero repassador dos recursos (MELO, 2000; STOCCO, 2019).

O assunto em epígrafe, tem relação direta com outros tributos, entre eles o PIS e a COFINS – incidentes sobre a receita de faturamento, embutidos na formação do preço. Estes tributos são originários, respectivamente, das Leis Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970 e nº 70, de 30 de dezembro de 1991. O PIS é destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, já a COFINS é destinada a assegurar os direitos para saúde, previdência e assistência social da população.

Inicialmente, o PIS e a COFINS eram tributados, somente, pelo regime cumulativo (apenas aplicando-se uma alíquota sobre a base de cálculo, não havendo reconhecimento de créditos), até a publicação das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, as quais instituíram o

regime não cumulativo para as respectivas contribuições sociais (PIS e COFINS). A partir destas leis, as contribuições passaram a ter incidência, também, de forma não cumulativa (resguardadas exceções previstas nas mesmas), ou seja, onde o imposto é recolhido pela diferença dos débitos e créditos apurados. Para o regime não cumulativo fixaram-se as alíquotas de 1,65%, para o PIS, e 7,60%, para a COFINS.

A Instrução Normativa nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022 da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2022) consolida a apuração, a cobrança, a fiscalização, arrecadação e a administração do PIS e da COFINS. No art. 7º da IN nº 2.121/2022 foram definidos os contribuintes como as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), além das empresas públicas, das sociedades de economia mista e suas subsidiárias, das sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas, e as sociedades cooperativas.

De acordo com o art. 6º da IN nº 2.121/2022, o fato gerador das contribuições é o auferimento de receita, para as pessoas jurídicas tributadas pelo regime não cumulativo, ou de faturamento, para as pessoas jurídicas tributadas pelo regime cumulativo. Como o ICMS está embutido dentro do preço dos produtos e, portanto, compondo o valor total da receita ou do faturamento dos contribuintes, o imposto compõe também a base de cálculo do PIS e da COFINS, o que é inconstitucional (CARRAZZA, 2002; BORTOLOTTI, 2006; HARADA, 2006; ESTIGARA, CESTARI e LEWIS; 2007; FABRETTI, 2009a; STOCCO, 2019).

2.2 Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

O art. 25 da IN nº 2.121/2022 determina como base de cálculo PIS e da COFINS a totalidade das receitas auferidas, independentemente da classificação contábil para as empresas sujeitas à apuração não cumulativa. Já as empresas sujeitas ao regime cumulativo, a base de cálculo é o faturamento, que para fins fiscais equivale a receita bruta da atividade, de acordo com o art. 12º do Decreto Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, o qual compreende o produto das vendas de operações próprias, o preço da prestação de serviços, o resultado auferido nas operações de conta alheia e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos itens anteriores.

Uma vez que o ICMS é calculado sobre o valor das mercadorias e que o valor do tributo é embutido no valor do produto, a base de cálculo do PIS/COFINS contempla o próprio ICMS. Dessa forma, sempre que uma empresa efetua uma venda de mercadoria, havendo incidência do ICMS e de PIS/COFINS, as empresas alegam a ocorrência de bitributação, ou seja, a tributação do PIS/COFINS em uma base que contempla ICMS (FABRETTI, 2009b).

Nesse sentido, a *lide* tributária em questão teve seu início, no âmbito do STF, em 1999, com o RE nº 240.785/MG. Apenas no ano de 2014, 15 anos após o seu início, foi proferida a primeira decisão sobre o tema, sendo favorável ao contribuinte, contudo a decisão não possuía repercussão geral, não beneficiando aos demais contribuintes.

Durante o decorrer do julgamento do RE nº 240.785/MG surgiu o RE nº 574.706/PR, tratando sobre o mesmo tema. Na ocasião, em março de 2017, o STF julgou, novamente, de forma favorável ao contribuinte, aplicando as modulações e definindo que o ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Diante da situação a PGFN (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional) opôs embargos de declaração utilizando o argumento de que haviam contradições e obscuridades no que se trata ao valor de fato a ser considerado na exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS: se seria utilizado para cálculo os valores destacados em nota fiscal ou se seria o montante de ICMS a ser recolhido, dado a natureza não cumulativa do tributo. Além disso, a PGFN também solicitou a modulação dos efeitos da decisão, para que produzisse efeitos, somente, após a análise dos embargos.

Para esclarecer as dúvidas existentes e orientar os fiscais sobre como devem proceder, a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou, através da Coordenação Geral de Tributação

(COSIT), a Solução de Consulta Interna nº 13, de 18 de outubro de 2018, onde foi definido o valor a recolher de ICMS como o montante a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS. Desta forma, caso o contribuinte não concordasse com esse entendimento, deveria acionar o judiciário para garantir o direito da exclusão do ICMS destacado em nota fiscal.

Em 24 de maio de 2021, com a publicação do Parecer SEI nº 7.698/2021/ME, as determinações estabelecidas pela Solução de Consulta Interna nº 13/2018 perderam o efeito, de forma que o valor do ICMS que passou a não compor a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

2.3 Estudos sobre exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS

Teixeira e Machado (2018), evidenciam o impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, de acordo com o RE nº 574.706/PR (2017). Para tanto, foram utilizados os relatórios financeiros e contábeis do ano de 2016, comparando os valores devidos antes e depois da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS. Os resultados apontados foram satisfatórios, quando da exclusão do ICMS na base das contribuições, evidenciando uma redução de 11,18% na base de cálculo das contribuições (PIS e COFINS).

Silva *et al.* (2019) verificaram o impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS nos resultados financeiros de um empreendimento comercial. Os autores simularam a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, no período de fevereiro a abril de 2018, e compararam com os valores reais de apuração dos impostos da companhia. O resultado apontou uma redução de 25,8% dos valores de PIS e COFINS que deveriam ser recolhidos aos cofres públicos.

Morais *et al.* (2019) demonstraram os impactos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS para o consumidor. Os autores coletaram notas fiscais que continham produtos tributados pelo PIS e pela COFINS, de um comércio, e compararam os valores das notas fiscais considerando a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Os resultados demonstraram redução de 17,16% nas contribuições, por ocasião das compras e de 10,25% das contribuições, por ocasião das vendas.

Embora os resultados para as empresas sejam positivos, é importante ressaltar que a temática não possui consenso no meio acadêmico. Velloso (2016) defende que a tese da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS e da PIS não procede. Segundo o autor, não há incidência de tais contribuições sobre o ICMS, tendo em vista que o valor destacado na nota fiscal se destina, tão somente, a viabilizar a sistemática da não cumulatividade, não implicando a superposição tributária.

De maneira complementar, Paulsen (2015) afirma que, apesar da pessoa jurídica ser responsável pelo recolhimento do ICMS com seus recursos próprios, o ônus financeiro fica a cargo do consumidor final. E pelo fato de o ICMS compor o preço da mercadoria, não se pode excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Já para Harada (2006), o valor do ICMS não deve ser abrangido pelo conceito de faturamento, uma vez que nenhum agente econômico fatura o imposto, mas apenas as mercadorias ou serviços para a venda. Segundo o autor, o ICMS configura, apenas, a entrada de dinheiro e não uma receita da empresa, já que será repassado para o Estado. Portanto, o valor do ICMS destacado na nota fiscal deveria ser registrado para simples controle contábil-fiscal, não devendo ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS.

3. METODOLOGIA

3.1 Tipificação da pesquisa

Esta pesquisa classifica-se como descritiva, documental, bibliográfica e qualitativa. É descritiva, em relação aos objetivos, por descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis, uma vez que, descreve os

impactos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS na empresa M. Dias Branco (empresa objeto de estudo).

Quanto aos procedimentos técnicos é documental e bibliográfica, visto que teve como fonte de dados os demonstrativos contábeis e demais documentos divulgados pela companhia, usando sua base teórica para fundamentar os resultados propostos nesta pesquisa (LAKATOS; MARCONI, 2009).

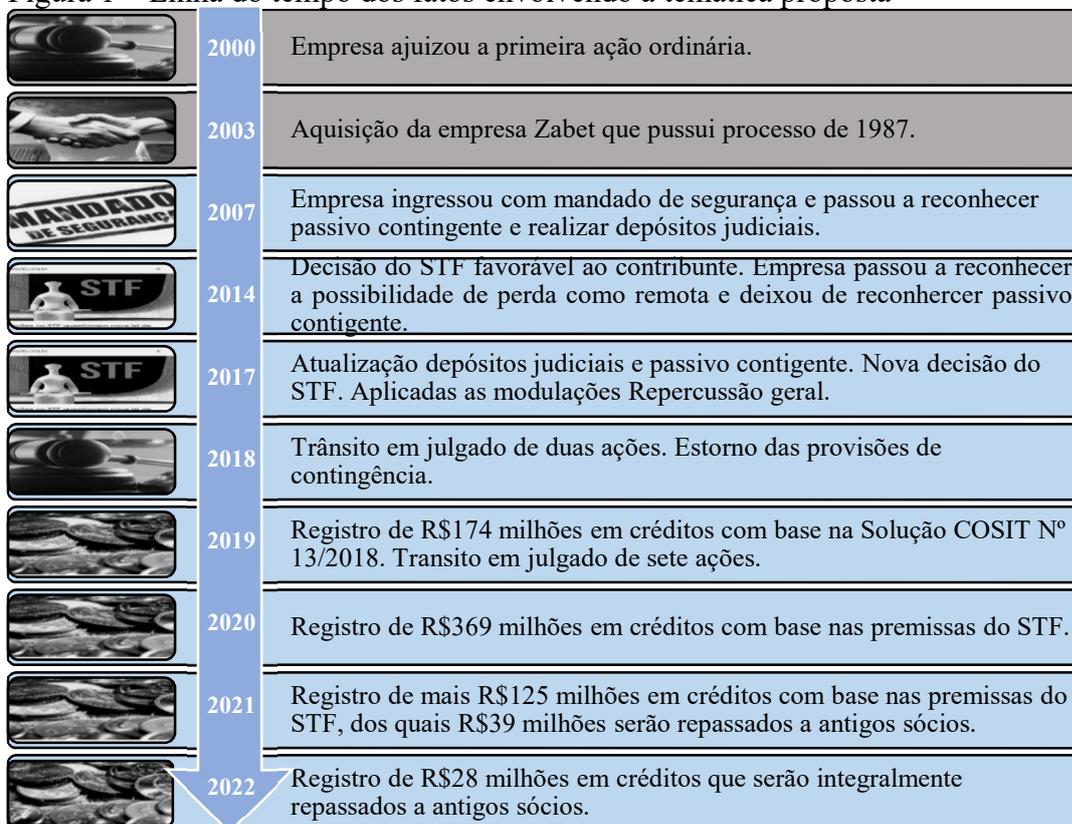
Quanto à abordagem, o estudo classifica-se como qualitativo, visto que descreve a complexidade de determinado problema e analisa a relação entre as variáveis permitindo um maior entendimento das particularidades da população estudada (RICHARDSON, 1999). O estudo não se utiliza de métodos e técnicas estatísticas, buscando analisar os impactos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS através do levantamento da cronologia dos eventos, envolvendo o tema, da análise das contabilizações realizadas e o comparativo dos valores das contas contábeis envolvidas antes e depois dos efeitos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

3.2 Período, cronologia dos fatos e coleta de dados

Para a realização da pesquisa, foram coletados e avaliados os demonstrativos financeiros e as notas explicativas do ano de 2006 (período em que a empresa abriu capital na, atual, B3) ao ano de 2022 (último período de publicação dos demonstrativos contábeis) e nos Formulários de Referência da empresa do período de 2010 (primeiro ano de divulgação do relatório) a 2022.

Em seguida, para suporte no mapeamento e controle dos eventos fiscais e societários, foi estabelecida a cronologia dos fatos envolvendo o processo de exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. A partir disto, foi possível elaborar a linha do tempo (Figura 1), contendo os principais marcos desde o início do processo (ano 2000) até o período mais recente (ano 2022), na empresa M. Dias Branco S.A.

Figura 1 – Linha do tempo dos fatos envolvendo a temática proposta



Fonte: Elaboração própria (2023)

Legenda:

Período sem reflexos societários e fiscais

Em 2000, foi ajuizada ação pela empresa sobre a temática proposta, porém em 2003, ao adquirir a empresa Zabet S/A, companhia herdou outro processo com a mesma temática, ajuizado em 1987. Foram identificados, ao todo, dez processos sobre o tema, sendo o mais recente impetrado em março de 2017.

No ano de 2007, a companhia ingressou com um mandado de segurança referente a unidade de Jaboatão. A partir de então, iniciou-se o pagamento de depósito judicial e o reconhecimento de passivo contingente. Em 2014, foi proferida a primeira decisão de forma favorável ao contribuinte, porém as modulações não foram aplicadas e o caso não obteve repercussão geral. Com isso, a empresa parou o reconhecimento de passivo contingente e a realização dos depósitos judiciais.

Com a publicação do RE nº 574.706/PR, em março de 2017, o STF declarou inconstitucional a integração do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais do PIS e da COFINS. Diante disto, em 2018, a empresa M. Dias Branco S.A. realizou o estorno das provisões para contingências, contabilizadas no período de 2007 a 2017.

No intuito de esclarecer as dúvidas existentes sobre a matéria, em 2018, a RFB publicou a Solução de Consulta COSIT nº 13/2018, definindo o valor a recolher de ICMS como o montante a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS. No mesmo ano a empresa obteve trânsito em julgado de dois de seus dez processos. Com base na Solução de Consulta COSIT nº 13/2018, no ano de 2019, a empresa deu início ao reconhecimento dos créditos tributários extemporâneos de PIS e COFINS. Nesse mesmo ano outros sete processos da companhia obtiveram trânsito em julgado, restando apenas um processo que está pendente até o momento (2022).

Em 2020, a M. Dias Branco S.A., concluiu o processo de refinamento da metodologia de levantamento de créditos adicionais, de acordo com as premissas judiciais do STF, onde novamente reconheceu valores a título de créditos tributários extemporâneos de PIS e COFINS.

Em 2021, a companhia reconheceu mais créditos tributários, onde parte desses valores foram devidos aos antigos sócios das empresas adquiridas/incorporadas. Em 2022 também houve reconhecimento de créditos tributários, contudo os valores foram repassados integralmente aos antigos sócios.

Com isto, a organização cronológica dos fatos, evidenciou a identificação dos eventos fiscais e societários, distribuídos em dois grupos de contas: três contas contábeis principais – Créditos Tributários Extemporâneos (DRE-Demonstração do Resultado do Exercício), Depósitos Judiciais (AÑC-Ativo Não Circulante) e o Passivo Contingente (PÑC-Passivo Não Circulante) – e sete contas contábeis secundárias - Receita Financeira (DRE-Demonstração do Resultado do Exercício), Despesa de Juros e Correção Monetária (DRE-Demonstração do Resultado do Exercício), Juros sobre Capital Próprio (DRE-Demonstração do Resultado do Exercício), IRPJ (DRE-Demonstração do Resultado do Exercício), CSLL (DRE-Demonstração do Resultado do Exercício), Lucro Líquido (DRE-Demonstração do Resultado do Exercício) e Lucros/Dividendos Distribuídos (DRE-Demonstração do Resultado do Exercício) - estas últimas decorrentes do desdobramento dos lançamentos das contas principais.

Em resumo, as etapas iniciais do processo consistiram em três etapas: a primeira, coleta de dados, a segunda, organização dos eventos em ordem cronológica e a terceira, mapeamento das contas contábeis impactadas pelo processo de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

3.3 Proposta de estudo

Para mensuração dos impactos causados pelo processo de exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, foi realizado levantamento dos valores atrelados aos eventos identificados durante a elaboração da cronologia. Em um segundo momento, esses valores

foram, para fins de simulação, excluídos dos demonstrativos da empresa e foram projetados os impactos nas contas contábeis mapeadas.

Finalmente, foi realizado um comparativo dos impactos contábeis e fiscais evidenciando as vantagens e desvantagens da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, na empresa objeto de estudo. Diante disto foi elaborado o Quadro 1 que contém o sequenciamento das etapas metodológicas:

Quadro 1 – Passo a passo dos procedimentos adotados

Etapa	Descrição
1	Coleta de dados dos processos de exclusão do ICMS da BC do PIS e da COFINS
2	Organização dos eventos em ordem cronológica
3	Mapeamento das contas impactadas
4	Identificação dos valores envolvidos
5	Exclusão dos valores envolvidos para simulação dos impactos nas contas mapeadas
6	Comparativo dos valores identificados com os demonstrados pela empresa

Fonte: Elaboração própria (2023).

Os procedimentos de revisão dos demonstrativos contábeis, notas explicativas e formulários de referência, do período de 2006 a 2022, bem como o Estatuto Social vigente da empresa, foram distribuídos em seis etapas metodológicas, sendo estas: (1) coleta de dados da origem do processo judicial, na propositura da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS; (2) organização da cronologia dos fatos, discriminados na documentação, permitindo que os acontecimentos fossem evidenciados de forma a perceber a repetição de vários fatos contábeis ao longo de alguns anos, bem como a visualização de fatos pontuais em um ou outro ano; (3) mapeamento das contas contábeis envolvidas direta (Créditos Tributários Extemporâneos) e indiretamente (IRPJ, CSLL, JCP e Dividendos) com o favorecimento da receita reconhecida; (4) identificação dos valores envolvidos nas operações anteriores; (5) exclusão dos valores envolvidos, como a principal etapa deste processo, uma vez que mostra o reflexo tributário-financeiro nas contas contábeis tratadas no estudo; e, por fim, (6) comparativo dos impactos contábeis-tributários, com e sem a exclusão do crédito extemporâneo do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Nas seis etapas propostas, foi identificada, na etapa cinco, a política de distribuição de dividendos com imputação do JCP, ou seja, quando o JCP pago está incluso na distribuição de lucros (dividendos), porém sem reconhecimento dentro do resultado societário, sendo classificado como distribuição de lucro e mensurado no resultado apenas para efeito fiscal. Este procedimento tem embasamento na Interpretação Técnica ICPC 08 (R1), divulgada em 30 de agosto de 2012, onde é definido que as companhias devem, por analogia, computar o JCP imputados aos dividendos como dividendos obrigatórios. Desta forma, os valores reconhecidos a título de crédito extemporâneo de PIS e COFINS – por meio de uma receita - impactam no JCP - por meio de aumento do JCP -, que é uma despesa dedutível – reduzindo, consequentemente, o IRPJ e a CSLL devidos, dentro da proposta de análise dos impactos tributários-financeiros.

Para cálculo do impacto nos Dividendos e no JCP, foi adotada a mesma regra evidenciada na Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido (DMPL) e descrita no estatuto da companhia, sendo observadas as contas de Lucro Líquido, Reservas de Incentivo Fiscal de IRPJ, Reservas de Incentivo Fiscal de ICMS, Reserva Legal, Reserva Estatutária, Dividendos Mínimos Obrigatórios e Dividendos Adicionais (Quadro 2):

Quadro 2 – Metodologia de cálculo dos impactos nos Dividendos

Nº	Conta	Forma de Cálculo	Base legal
1	Reservas de Incentivos Fiscais (ICMS e IRPJ)	Não mensurado impactos	Conforme art. 195-A da Lei nº 6.404/76 e parágrafo 2º e 3º do art. 22 do Estatuto Social

2	Reserva Legal	Primeira conta afetada pela <u>variação do Lucro Líquido</u> . Calculado 5% do de Lucro Líquido.	Conforme art. 193 da Lei nº 6.404/76 e parágrafo 1º do art. 22 do Estatuto Social
3	Dividendos Mínimos Obrigatórios	Obtido pelo cálculo de <u>25% sobre o lucro deduzido da Reserva Legal e Reservas de Incentivos Fiscais</u>	Conforme art. 202 da Lei nº 6.404/76 e parágrafo 3º do art. 22 do Estatuto Social
4	Dividendos Adicionais	Obtido através da <u>diferença de lucro a distribuir e demais reservas</u> , sendo limitado à distribuição de dividendos total do período	Realização opcional não prevista em lei ou no estatuto da empresa.
5	Reserva Estatutária	Aplicado a <u>redução do lucro</u> após realização de Reserva Legal, Reservas de Incentivos Fiscais e Dividendos Obrigatórios, limitado ao valor mínimo de zero.	Conforme art. 194 da Lei nº 6.404/76 e parágrafo 4º do art. 22 do Estatuto Social

Fonte: Elaboração própria (2023).

Em se tratando da conta de Reservas de Incentivos Fiscais, não foram mensurados os impactos, uma vez que os eventos decorrentes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS não se relacionam com a origem dos benefícios fiscais recebidos, os quais representam as origens desta conta. Com a diminuição do lucro, o valor foi refletido, primeiramente, na conta de Reserva Legal – até 5% do lucro do período - conforme disposto no art. 193 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 -, em seguida foi reduzida a conta de Dividendos Mínimos Obrigatórios - 25% conforme o estatuto da empresa e art. 202 da Lei nº 6.404/76 -, uma vez que esta conta é impactada diretamente pelas variações do lucro. Após isto, foi mensurado o impacto na conta de Dividendos Adicionais, sendo obtido através da diferença de lucro a distribuir e demais reservas, limitado à distribuição de dividendos total do período. Por fim, foi refletido o impacto na conta de Reserva Estatutária.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Características do objeto de estudo

A empresa M. Dias Branco S.A. tem sua atuação econômica ligada à produção e à comercialização de biscoitos, torradas, *snacks*, bolos e mistura para bolos, fabricação de massas, farinha de trigo e farelo e de margarinas e cremes vegetais. A companhia possui 17 unidades industriais e 28 centros de distribuição instalados em diversos estados do país, possibilitando a atuação em todo território nacional.

A empresa foi fundada no ano de 1951 e tinha sua atividade voltada para a panificação e fabricação de biscoitos. Já em 1953, a empresa iniciou a produção de biscoitos e massas em larga escala na cidade de Fortaleza/CE. No ano de 2006, a companhia realizou a abertura de capital na bolsa de valores, permitindo que, ao longo do tempo, fosse verticalizando sua operação, aumentando o leque de atividades exercidas, com aquisição de diversas marcas para expansão de sua atuação no mercado.

No ano de 2019, a empresa foi classificada entre as três maiores empresas do Brasil, na categoria “Alimentos e Bebidas” do Prêmio Empresa Mais, elaborado pelo Jornal O Estado de S. Paulo (ESTADÃO, 2019). Já em 2021 a M. Dias Branco foi eleita, pelo Prêmio Valor 1000, a maior empresa do setor de alimentos e bebidas da região Nordeste, onde foi considerada a performance financeira do ano de 2020 (M. DIAS BRANCO S.A., 2021).

4.2 Análise e discussão dos dados

O primeiro evento oriundo do processo de exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, promovendo impactos fiscais e societários, foi o reconhecimento de passivo contingente e da realização de depósitos judiciais.

Tabela 1 – Saldo de depósitos judiciais acumulados (em R\$ milhões)

Tributo	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013-2016	2017	2018
---------	------	------	------	------	------	------	-----------	------	------

PIS	-	330	605	850	1.080	1.290	1.563	2.730	-
COFINS	-	1.521	2.788	3.917	4.972	5.941	7.197	12.576	-
Total	-	1.851	3.393	4.767	6.052	7.231	8.760	15.306	-

Fonte: Elaboração própria (2023).

A Tabela 1 evidencia os valores dos depósitos judiciais atualizados, de 2008 a 2017, e em 2018 a baixa dos mesmos para fins de utilização dos créditos fiscais decorrentes da exclusão do ICMS. Tais depósitos judiciais – classificados no ativo não circulante - foram analisados com as contabilizações das obrigações tributárias no passivo não circulante em contrapartida com as despesas de contingência, as quais não são dedutíveis na base de cálculo do IRPJ e CSLL, no período de 2008 a 2017. A partir do ano de 2013 os depósitos judiciais foram suspensos. Em 2018, com o ganho da causa na justiça, foi realizada a baixa dos valores depositados, bem como foram procedidos estornos das contingências de passivo, as quais não entraram na apuração destes tributos (IRPJ e CSLL).

Com o trânsito em julgado de forma favorável a companhia de dois processos em 2018 e sete em 2019, a empresa deu início ao reconhecimento de créditos extemporâneos, sendo o primeiro lançamento registrado em 2019 e o mais recente em 2022. Os valores foram reconhecidos na conta de Crédito Tributário Extemporâneo (na DRE) em contrapartida de Tributos a Recuperar (Ativo Circulante).

Tabela 2 – Créditos Tributários Extemporâneos reconhecidos

Ano	Valor	Destinado aos antigos sócios	Líquido
2019	174.351	-	174.351
2020	368.833	-	368.833
2021	125.265	39.336	85.929
2022	28.328	28.328	-
Total	696.777	67.664	629.113

Fonte: Elaboração própria (2023)

A Tabela 2 evidencia, para os anos de 2019 e 2020, receita de R\$174,35 milhões e de R\$368,83 milhões, enquanto que nos anos de 2021 e 2022, receitas menores de R\$125,26 milhões e R\$28,33 milhões, respectivamente, além de que nestes dois últimos anos houve destinação de parte dos lucros aos antigos sócios, decorrentes de causas tributárias ganhas posterior às saídas destes sócios, de causas ocorridas em outra época de suas gestões. Os valores destinados aos antigos sócios foram repassados de forma líquida dos tributos incidentes e de eventuais honorários, portanto, esses valores foram desconsiderados neste estudo.

A fim de facilitar a visualização dos impactos identificados a Tabela 3, foi elaborada considerando os grupos de contas em primárias e secundárias.

Tabela 3 – Impactos identificados

Grupo	Conta Contábil	2007-2013	2017	2018	2019	2020	2021
Contas primárias	Créd. Trib. Extemporâneo	-	-	-	174.351	368.833	85.929
	Depósitos Judiciais	8.760	6.546	(15.306)	-	-	-
	Passivo Contingente	(8.760)	(6.546)	15.306	-	-	-
Contas secundárias	(+) Receita Financeira	-	6.546	-	-	-	-
	(-) Desp. Jur. e Corr. Monet.	-	(6.546)	-	-	-	-
	(-) JCP	-	-	-	(46.617)	(149.908)	-
	(=) BC IRPJ/CSLL	8.760	6.546	-	127.734	218.925	85.929
	(-) IRPJ	(2.190)	(1.636)	-	(31.933)	(54.731)	(21.482)
	(-) CSLL	(788)	(589)	-	(11.496)	(19.703)	(7.734)

(=) Lucro Líquido	(2.978)	(2.225)	15.306	130.921	294.399	56.713
(-) Dividendos	-	-	-	(46.617)	(149.908)	-

Fonte: Elaboração própria (2023)

Durante o período de 2007 a 2013, identificou-se um acréscimo na despesa de IRPJ e CSLL no montante de R\$2,98 milhões, visto que as despesas de provisões de contingências tributárias não são dedutíveis do IRPJ (art. 339 do Decreto nº 9.580, 22 de novembro de 2018 - RIR/2018). Os valores de IRPJ e CSLL também impactaram diretamente no lucro líquido da companhia, contudo não foi possível afirmar que houve impacto a título de JCP e Dividendos, uma vez que a empresa não distribuiu todo o lucro auferido no período, pois constituiu Reserva Estatutária de R\$762 milhões com o que sobrou após a distribuição de dividendos (período de 2007 a 2013). Em 2017, com a atualização monetária dos valores da provisão para contingência e dos depósitos judiciais, o efeito se repete, impactando em R\$2,22 milhões na despesa de IRPJ e CSLL.

No ano de 2018, a empresa realizou o estorno das provisões de contingências (Tabela 1) no valor de R\$15,31 milhões (valor de depósitos somados às atualizações), impactando diretamente no lucro da companhia. Contudo não foi possível aferir se houve impacto na distribuição de lucro do período, uma vez que houve constituição de Reserva Estatutária no valor de R\$284 milhões, sendo bem superior ao valor da receita reconhecida em questão.

Em se tratando do reconhecimento de receita de Crédito Tributário Extemporâneo, no ano de 2019 foi possível observar que a receita de R\$174,35 milhões impactando aumento do JCP no montante de R\$46,62 milhões, além da despesa com IRPJ no valor de R\$31,93 milhões e de CSLL de aproximadamente R\$11,50 milhões. O impacto no resultado da companhia foi de R\$130,92 milhões.

Para o ano de 2020 houve reconhecimento de R\$368,83 milhões de créditos extemporâneos de PIS e COFINS, implicando no aumento do JCP no montante de R\$149,91 milhões. Observou-se também aumento na despesa IRPJ no valor de R\$54,73 milhões e de CSLL no montante de R\$19,70 milhões. Com isso, o impacto no resultado da empresa foi de aproximadamente R\$149,91 milhões.

Em 2021 a empresa reconheceu crédito de R\$85,93 milhões líquidos dos repasses para antigos sócios. Nesse período não houve distribuição de lucros, havendo impacto apenas nos valores de IRPJ e CSLL. Sendo de R\$21,48 milhões em IRPJ e R\$7,73 milhões em CSLL. No ano de 2022 houve reconhecimento de crédito, contudo o valor foi repassado para aos antigos sócios de forma que não impactasse no resultado da empresa.

Com o objetivo de demonstrar o impacto econômico e a relevância dos créditos reconhecidos, foi elaborado um comparativo do resultado ajustado dos impactos identificados com os dados de resultado da companhia.

Tabela 4 – Comparativo de real com cenário sem reconhecimento de créditos tributários

Ano	Conta	Com créditos tributários (1)	Sem créditos tributários (2)	Impacto (3) = (1) – (2)	%Impacto [(3)/(2)]
2019	Lucro Líquido	556.884	425.963	130.921	31%
2020	Lucro Líquido	763.844	469.445	294.399	63%
2021	Lucro Líquido	504.986	448.273	56.713	13%
2019	Dividendos/JCP	-85.000	-38.383	-46.617	121%
2020	Dividendos/JCP	-154.544	-4.636	-149.908	3.234%
2021	Dividendos/JCP	-	-	-	-
2019	IRPJ/CSLL	-12.095	31.334	-43.429	-139%
2020	IRPJ/CSLL	-31.788	42.646	-74.434	-175%
2021	IRPJ/CSLL	127.834	157.050	-29.216	-19%
Total	Lucro Líquido	1.825.714	1.343.681	482.033	36%

Total	Dividendos/JCP	-239.544	-43.019	-196.525	457%
Total	IRPJ/CSLL	83.951	231.030	-147.079	-64%

Fonte: Elaboração própria (2023).

No que se refere aos impactos causados pelo reconhecimento de Crédito Tributário Extemporâneo, identificou-se que foram relevantes para o Lucro Líquido do período, contribuindo para o crescimento de 31% do resultado da companhia no ano de 2019, 63% em 2020 e 13% em 2022. Em relação aos dividendos e JCP, pode-se aferir que houve acréscimo do gasto em 121% em de 2019, e 3.234% em 2020. Já em 2021, mesmo com o reconhecimento dos créditos, não houve distribuição de lucro. Verificou-se também impactos nas despesas tributárias com IRPJ e CSLL, de forma que caso não houvessem reconhecimento dos créditos, a empresa teria apresentado saldo de imposto positivo no resultado.

Observando o saldo acumulado dos períodos em que houve ganho oriundo do Crédito Tributário Extemporâneo, ou seja, de 2019 a 2021, foi possível observar um crescimento de 36% no lucro do período. Houve acréscimo das despesas de JCP em 457%, as quais são imputados como dividendos. Quanto ao IRPJ e ao CSLL houve acréscimo de despesa de aproximadamente 64%.

A alta representatividade dos Créditos Tributários Extemporâneos, oriundos do processo de exclusão do ICMS da base do PIS e da COFINS, no resultado da companhia reforçam a importância da temática no cenário nacional. É necessário ressaltar também que outros fatores contribuem para a relevância desse processo, como por exemplo, o baixo resultado auferido pelas companhias durante os períodos mais críticos da pandemia de Covid-19, que culminou em uma grande crise econômica no cenário mundial. Como o resultado operacional da companhia foi afetado, os créditos reconhecidos acabaram servindo como uma “compensação” desse baixo do resultado contábil.

Estudos de Teixeira e Machado (2018), Silva *et al.* (2019), Morais *et al.* (2019), apontaram que a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS reduziram financeiramente o ônus tributário destas contribuições sociais. Considerando essa hipótese para todos os estudos anteriores, uma vez que a retirada de um tributo (ICMS) embutido na base de cálculo de outros dois tributos (PIS e COFINS), por si só, evidencia essa redução, o presente estudo se propôs a fazer uma análise complementar, ainda não demonstrada em estudos anteriores, tais como: lucro líquido, dividendos distribuídos, JCP e despesas com IRPJ e CSLL.

5. CONCLUSÃO E CONTRIBUIÇÃO

Esse estudo teve como objetivo identificar os efeitos do crédito extemporâneo decorrentes da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS na empresa M. Dias Branco S.A. Ressalta-se que o objetivo foi alcançado após análise descritiva dos eventos envolvidos no processo. Para alcançar o objetivo do estudo foi realizado levantamento da cronologia dos eventos fiscais e societários envolvendo a temática, mapeado as contas contábeis impactadas e simulado os valores envolvidos antes e depois da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Quanto aos eventos identificados, notou-se impacto negativo no resultado devido ao reconhecimento de passivo contingente no período de 2007 a 2017. Entretanto, quando a possibilidade de perda do processo foi considerada remota, em 2018, foram revertidas as provisões para contingências, impactando em mais de R\$15 milhões no lucro líquido da companhia. No reconhecimento do crédito extemporâneo, foram identificados impactos relevantes no lucro líquido, representando uma melhoria de 36% nos anos de 2019 a 2021. Os créditos extemporâneos impactaram também nos dividendos distribuídos pela empresa, sendo responsável por um acréscimo de 457% no período de 2019 e 2020. Não foi possível mensurar o impacto em 2021 uma vez que não houve distribuição de dividendos no período.

Com isso, conclui-se que o reconhecimento de Crédito Tributário Extemporâneo oriundo dos processos de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

impactaram de forma relevante o resultado da companhia, aumentando de forma significativa, tanto o resultado da empresa, quanto a distribuição de dividendos. Desta forma, a principal contribuição científica deste estudo é promover empresas à prática do planejamento tributário, a fim de gerar impactos positivos econômicos e financeiros para fins de redução da carga tributária. Empresas privadas, contribuintes do ICMS, podem utilizar-se deste trabalho para levantar créditos tributários extemporâneos (últimos cinco anos, ainda não prescritos), bem como promover a elisão fiscal em suas atividades operacionais.

Esse trabalho possui limitações no que se refere ao acesso às informações não divulgadas pela companhia, onde não foi possível mensurar, por exemplo, o valor do principal de créditos de PIS e COFINS separados da atualização pela Selic, além dos eventuais valores de honorários de êxito pagos pelos processos judiciais. Não foi possível também verificar os impactos após a adoção da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, visto que a companhia não divulga essas informações e não houve disponibilização dos dados de notas fiscais de venda. Sugere-se que novas pesquisas sejam realizadas, com dados primários, a fim de evidenciar os reais ganhos em atividades empresariais diversas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BORTOLOTTI, Franciane W. PIS & COFINS - EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO, TABELA PRÁTICA DA REPERCUSSÃO ECONÔMICA & COMENTÁRIOS AO JULGAMENTO DO STF - RE Nº 240.785 – Direitos do Contribuinte. 2006.

BRASIL. Carga Tributária no Brasil 2017: Análise por tributos e bases de incidência. Brasília, DF: Ministério da Fazenda: Receita Federal do Brasil, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2017/view>. Acesso em: 4 fev. 2023.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 11 fev. 2023.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1977. Seção 1. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm. Acesso em: 19 fev. 2023.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022. Consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127905>. Acesso em: 19 fev. 2023.

BRASIL. Lei complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. Brasília, 1970. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm. Acesso em: 12 fev. 2023.

BRASIL. Lei complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Brasília, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm. Acesso em: 12 fev. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 87 de 1996. Brasília, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 11 fev. 2023.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 12 fev. 2023.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em: 12 fev. 2023.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1976. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1970-1979/lei-6.404-15-dezembro-1976-368447-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 19 mar. 2023.

BRASIL. Parecer SEI n. 14.483/ME de 28 de setembro de 2021. Brasília, DF: Ministério da Economia, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-14483-2021.pdf>. Acesso em: 4 fev. 2023.

BRASIL. Parecer SEI n. 7.698/ME de 28 de setembro de 2021. Brasília, DF: Ministério da Economia, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-no-7698-pgfn-me.pdf/view>. Acesso em: 4 mar. 2023.

BRASIL. Recurso Extraordinário n. 240.785/MG. Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relator Ministro Marco Aurélio, j. 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>. Acesso em: 19 fev. 2023.

BRASIL. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Pleno do Supremo Tribunal Federal, Relatora Ministra Cármen Lúcia, j. 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>. Acesso em: 4 fev. 2023.

BRASIL. Solução de consulta interna COSIT n. 13, de 18 de outubro de 2018. Brasília, DF: Ministério da Fazenda: Receita Federal do Brasil, 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=95936&visao=compilado>. Acesso em: 4 fev. 2023.

CARRAZZA, Roque A. ICMS. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

ESTADÃO. Líder em biscoitos, M. Dias Branco põe a ‘mão na massa’ com startups. 2019. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/link/inovacao/lider-em-biscoitos-m-dias-branco-poe-a-mao-na-massa-com-startups/>. Acesso em: 25 mar. 2023.

ESTIGARA, Adriana; CESTARI, Luis A. A. P.; LEWIS, Sandra B. Tributo sobre Tributo: Eventuais Reflexos do Julgamento acerca da Incidência de ICMS sobre COFINS Relativamente à CIDE-Tecnologia. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1421, 2007. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/9918/tributo-sobre-tributo>. Acesso em: 4 fev. 2023.

FABRETTI, Lúcio C. Contabilidade Tributária. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009a.

- FABRETTI, Láudio C. Direito Tributário Aplicado: Impostos e Contribuições das Empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009b.
- HARADA, Kiyoshi. Cofins. Exclusão do ICMS da base de cálculo: Comentários ao julgamento do RE nº 240.785. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 11, n. 1157, 2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/8869>. Acesso em: 4 fev. 2023.
- JORGE, Tarsis N. S. Manual do ICMS: Direito Tributário Material, Processual e Direito Penal Tributário. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.
- LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina A. Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório publicações e trabalhos científicos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MACHADO, Hugo B. Curso de Direito Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- MELO, José E. S. de. Contribuições Sociais no Sistema Tributário. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 147.
- MENDES, Eduardo M.; ROSA, Luiz F. da; ILEGALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E À COFINS. (RE) **PENSANDO DIREITO**, v. 6, n. 12, p. 79-99, 2016.
- MORAIS, Aparecida S.N de. *et al.* ICMS: Impactos da exclusão da base de cálculo do PIS e COFINS para o consumidor. Revista Tecer, v. 11, n. 22, 2019. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-izabela/index.php/tec/article/view/1810>. Acesso em: 4 fev. 2023.
- PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 7. ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2015.
- RICHARDSON, Roberto J. Pesquisa social: métodos e técnicas. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- SILVA, Davson M. I. *et al.* O impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e cofins: uma triangulação dos resultados financeiros de um empreendimento comercial. Brazilian Journal of Development, Curitiba, v. 5, n. 2, p. 1199-1218, 2019.
- STOCCO, Eduardo M. A exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS: Uma análise prática dos efeitos das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal sobre o tema. 2019. Disponível em: <http://repositorio.insper.edu.br/handle/11224/2517>. Acesso em: 12 fev. 2023.
- TEIXEIRA, Elizandra R.; MACHADO, Luís A. L. M. O impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: estudo de caso em empresa do setor calçadista. 2018. Disponível em: <http://seer.faccat.br/index.php/%20contabeis/article/view/691>. Acesso em: 4 mar. 2023.
- VELLOSO, Andrei P. ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 14, n. 83, p. 23-41, 2016.