

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALEX ODEVAR CÊA

**A VANTAGEM ECONÔMICA DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NA BASE DE
CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: UM ESTUDO NUMA INDÚSTRIA DE
CALÇADOS TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO.**

Florianópolis
2009

ALEX ODEVAR CÊA

**A VANTAGEM ECONÔMICA DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NA BASE DE
CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: UM ESTUDO NUMA INDÚSTRIA DE
CALÇADOS TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO.**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Professora Maria Denize Henrique Casagrande, Dra.

Co-Orientador: Sérgio Marian, MSc.

Florianópolis

2009

ALEX ODEVAR CÊA

A VANTAGEM ECONÔMICA DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: UM ESTUDO NUMA INDÚSTRIA DE CALÇADOS TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO.

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de _____ atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo:

Florianópolis, SC, 05 de junho de 2009.

Professora Dra. Valdirene Gasparetto
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis,
UFSC

Professores que compuseram a banca:

Professora Orientadora Maria Denize Henrique Casagrande, Dra.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Professor Co-Orientador Sérgio Marian, Msc.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Professor Sérgio Murilo Petri, Dr.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Dedico este trabalho à minha mãe Izete, meu pai Odevar e aos meus irmãos Alessandra e Andrei, pelo incentivo e apoio prestados.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, pela dedicação e incentivo demonstrados para que eu chegasse a este momento.

A minha prima Josilene e ao meu padrinho Agenor pelo oferecimento de suas instalações residenciais para eu ter maior facilidade na realização do curso.

A Tróia Consultoria pela disponibilidade de livros e documentos que facilitaram o desenvolvimento deste trabalho.

Aos meus amigos e colegas que contribuíram para o aperfeiçoamento deste trabalho com sugestões e críticas.

A todos os docentes do Departamento de Ciências Contábeis e da UFSC em geral que com suas experiências contribuíram para minha formação acadêmica.

Em especial a professora Maria Denize Henrique Casagrande e ao professor Sérgio Marian que me orientaram na construção deste trabalho de conclusão de curso.

Enfim, a todos que de alguma maneira contribuíram para a conclusão deste trabalho e deste curso, **MUITO OBRIGADO.**

RESUMO

CÊA, Alex Odevar. **A vantagem econômica da não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS:** Um estudo numa indústria de calçados tributada pelo lucro presumido. 2009. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009. 57 p.

O presente trabalho tem como objetivo identificar a vantagem econômica propiciada pela não incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação - ICMS na base de cálculo do Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, baseando-se em dados fiscais e contábeis de uma indústria do setor calçadista. Tal objetivo se torna necessário devido à relevância de demonstrar, em termos monetários, qual o valor economizado pelas empresas quando da utilização desta sistemática, visto que o fisco federal entende que o ICMS integra a base de cálculo dessas contribuições. Este trabalho apresenta uma pesquisa de natureza descritiva e exploratória, pois utiliza dados visando proporcionar um parecer sobre um determinado fato e estabelece uma relação entre os resultados obtidos. A principal argumentação que sustenta a teoria da não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é a inconstitucionalidade do conceito de faturamento definido na Lei nº 9.718/98, pois defende-se que a parcela referente ao ICMS não é receita da empresa e sim do Estado, não englobando assim a definição de faturamento constante na doutrina e jurisprudência. A demonstração da vantagem econômica obtida pela empresa analisada se deu apresentando a apuração do PIS e da COFINS referente ao ano de 2008, excluindo o ICMS da base de cálculo e realizando uma projeção da vantagem econômica para os anos de 2009, 2010 e 2011, com base na inflação estimada para o período. Os resultados obtidos deixam claro que a desoneração do PIS e da COFINS com a exclusão do ICMS de suas bases de cálculos é uma excelente forma de redução da carga tributária para as empresas.

Palavras-chave: Vantagem Econômica. PIS. COFINS. ICMS. Faturamento.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Demonstrativo do faturamento anual	43
Tabela 2: Cálculo do montante de ICMS incidente sobre o faturamento	44
Tabela 3: Apuração do PIS e da COFINS com base nas normas atuais.....	44
Tabela 4: Base de cálculo do PIS e da COFINS com a exclusão do ICMS	45
Tabela 5: Apuração do PIS e da COFINS com a exclusão do ICMS.....	46
Tabela 6: Demonstração da vantagem econômica obtida do PIS.....	47
Tabela 7: Demonstração da vantagem econômica obtida da COFINS	48
Tabela 8: Projeção do Faturamento para três anos	49
Tabela 9: ICMS sobre as vendas estimadas	50
Tabela 10: PIS e COFINS sobre o ICMS projetado	50
Tabela 11: Vantagem Econômica Total	51

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADC	Ação Direta de Constitucionalidade
art.	Artigo
BC	Banco Central
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.
DACON	Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
EC	Emenda Constitucional
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IN	Instrução Normativa
IPCA	Índice de Preço ao Consumidor Amplo
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LC	Lei Complementar
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS/SC-01	Regulamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação do Estado de Santa Catarina de 27 de agosto de 2001

RIR/99	Regulamento do Imposto de Renda de 6 de março de 1999
SELIC	Sistema Especial de Liquidação e Custódia
SIMPLES	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	TEMA E PROBLEMA	12
1.2	OBJETIVOS	13
1.2.1	Objetivo Geral	13
1.2.2	Objetivos Específicos	13
1.3	JUSTIFICATIVA.....	13
1.4	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	14
1.4.1	Coleta e tratamento das informações	14
1.4.2	Enquadramento metodológico	15
1.5	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	16
1.6	ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA.....	17
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1	DOS TRIBUTOS.....	18
2.1.1	Do PIS e da COFINS	18
2.1.2	Do ICMS	23
2.2	DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO	29
2.2.1	Da opção pelo Lucro Presumido	29
2.2.2	Dos Regimes de Verificação das Receitas	30
2.2.3	Da Base de Cálculo	30
2.2.4	Das Alíquotas	31
2.2.5	Da Apuração	32
3	DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS...	33
3.1	DA INCONSTITUCIONALIDADE	33
3.2	DA OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	36
3.3	DA POSIÇÃO DO JUDICIÁRIO EM RELAÇÃO À MATÉRIA.....	38
4	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	41
4.1	APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS COM BASE NAS NORMAS ATUAIS	42
4.2	APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS COM A EXCLUSÃO DO ICMS.....	45
4.3	DEMONSTRAÇÃO DA VANTAGEM ECONÔMICA OBTIDA	47
4.4	VANTAGEM ECONÔMICA FUTURA	48

4.5 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	51
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	52
REFERÊNCIAS	54

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho surge com a finalidade de demonstrar quão relevante é o uso da desoneração tributária como ferramenta de gestão empresarial. Diversas são as formas de buscar a redução da carga tributária sem burlar as leis e normas, tais como o planejamento tributário e a apuração de créditos dos tributos não-cumulativos de forma integral. Além das formas de redução dos tributos aceitos pela Receita Federal do Brasil - RFB, existem casos, como a exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, 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, que necessitam de decisão judicial para ter o direito garantido.

Vários estudiosos em tributação como Bortolotto (2006), Estigara, Cestari e Lewis (2007) e Harada (2006), tanto na área contábil como no direito, vem discutindo a inconstitucionalidade e o impacto financeiro da incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

A discussão acerca desse assunto baseia-se principalmente na inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, em que é disciplinado o conceito de faturamento. O referido artigo confronta-se com o disposto na Constituição, redefinindo o termo "faturamento". Carrazza (2002) diz que a RFB não observou dispositivos constitucionais ao obrigar os contribuintes a incluírem o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Considerando o fato de não haver lei alguma que discipline especificamente se o ICMS faz parte ou não da base de cálculo dos tributos federais mencionados o agente ativo da fazenda nacional age autoritariamente, como afirma Brasil (1999), instituindo instruções normativas as quais o contribuinte tem a obrigação de se enquadrar, estando sujeito ao pagamento de multas e juros caso descumpra as obrigações atribuídas pela RFB.

Os argumentos que fundamentam a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS são defendidos por renomados tributaristas, contadores e advogados, que enxergam a possibilidade de obter o direito de excluir o ICMS da

base de cálculo dessas contribuições. É este o motivo que leva diversas empresas a buscarem esse direito nos tribunais de justiça.

Visando demonstrar a economia que as empresas poderão obter ao excluir o ICMS da base de cálculo dessas contribuições sociais, este trabalho demonstra a vantagem econômica obtida por uma empresa do setor calçadista tributada pelo lucro presumido.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A RFB institui regras e normas de como proceder nos cálculos dos tributos federais. Muitas vezes, este órgão age de maneira arbitrária, pois segundo Brasil (1999, p. 7), “No nosso país o que mais acontece é o sujeito ativo não observar o disposto na Constituição, e o resultado é a criação e o abuso de regras (leis) visando o aumento na arrecadação tributária.”

Nesta situação de abuso de autoridade, inclui-se a incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Este assunto é discutido tendo como principal argumento o fato de a Constituição, através da definição do conceito de faturamento, não considerar o imposto como faturamento da empresa.

Com o mesmo entendimento, Carrazza (2002, p. 431) afirma que: “nos termos da Constituição e independentemente de qualquer lei ou entendimento fazendário, o ICMS não integra – e nem pode integrar – a base de cálculo de nenhum desses dois tributos.”

Esta situação faz com que as empresas procurem o sistema judiciário visando obter o direito de não incluir o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Portanto nesse contexto faz-se necessário apresentar a desoneração tributária obtida e pergunta-se: *Qual a vantagem econômica propiciada pela não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, para uma indústria de calçados, tributada pelo lucro presumido?*

1.2 OBJETIVOS

Os objetivos do estudo estão de acordo com a necessidade de evidenciar a vantagem econômica propiciada pela não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo deste estudo consiste em identificar a vantagem econômica obtida pela não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, em uma indústria de calçados, tributada pelo lucro presumido.

1.2.2 Objetivos Específicos

A partir do objetivo geral, têm-se como objetivos específicos os seguintes:

- Apresentar a teoria dos estudiosos e a posição dos órgãos judiciais referente a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS;
- Demonstrar a vantagem econômica obtida pela não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS para o ano de 2008;
- Apresentar uma projeção da vantagem econômica pela não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS para os anos de 2009 a 2011.

1.3 JUSTIFICATIVA

Atualmente, as empresas se deparam com uma gama de tributos às quais são obrigadas a recolher, estando sujeitas a penalidades legais caso descumprem essa obrigação fiscal.

Com o aumento do controle nas arrecadações, os tributos, que já consumiam

uma parcela significativa do faturamento das empresas, tendem a consumir um volume ainda maior podendo até comprometer o desempenho das empresas no mercado.

Além de aprimorar o controle, a RFB institui normas que os contribuintes devem se sujeitar, mesmo que tal instituto não tenha amparo legal ou seja passível de questionamento. Pensando desta forma Brasil (1999), diz que o sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos do mundo, pois não procura desburocratizar a sistemática das obrigações fiscais nem diminuir os custos das empresas nem do próprio governo, além de criar normas inconstitucionais com intuito de superfaturar as contribuições.

Nesse contexto surge a necessidade de criar meios e métodos visando desonerar as empresas em relação aos impostos, sendo que a recuperação tributária é uma forte ferramenta de gestão de custos nas empresas. Com isso tem-se a necessidade de demonstrar a vantagem econômica obtida pela não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

Nos subitens desta seção apresenta-se a metodologia da pesquisa: procedimentos, instrumento da pesquisa para a coleta de dados e enquadramento metodológico, respectivamente.

1.4.1 Coleta e tratamento das informações

As informações utilizadas para desenvolver a fundamentação teórica foram obtidas principalmente da legislação pertinente ao regimento do PIS, da COFINS e do ICMS. Utilizou-se para complementar esta fundamentação, livros, artigos científicos e pesquisas na internet.

As informações relativas à teoria da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS foram retiradas basicamente de artigos de períodos, teses jurídicas, artigos de juristas publicados na internet e pesquisa nos sítios da justiça

brasileira.

Para a realização do estudo de caso, utilizou-se como dados os registros de apuração de ICMS e os balancetes de verificação do ano de 2008 de uma indústria de calçados tributada pelo lucro presumido.

Os dados coletados foram tabulados em planilha Excel, onde foram utilizados os valores referentes ao faturamento da empresa, bem como as exclusões admitidas, para efetuar a apuração do PIS e da COFINS. A confecção das planilhas foi destinada a demonstrar a vantagem econômica da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, considerando num primeiro momento a apuração dessas contribuições com a incidência do ICMS e depois sem a incidência desse imposto.

Foram utilizados também os valores estimados de inflação para os anos de 2009, a 2011 para realizar a projeção da vantagem econômica para estes anos. Esta projeção foi realizada considerando os dados coletados referente o ano de 2008, tabulados também em planilha Excel.

1.4.2 Enquadramento metodológico

Este trabalho gira em torno da não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, partindo disso, fez-se uma pesquisa visando demonstrar a vantagem econômica obtida por esta desoneração fiscal. Para Marconi e Lakatos (1996, p. 15) “a pesquisa é um procedimento formal com método de pensamento reflexivo, que requer um trabalho científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para se descobrir verdades parciais”.

Esta pesquisa é de natureza descritiva e exploratória. Para Gil (1999, p. 43) “a pesquisa exploratória é desenvolvida com o objetivo de proporcionar uma visão geral acerca de um determinado fato”.

Já sobre a natureza descritiva, Gil (1999, p. 44) afirma que “As pesquisas desse tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento das relações entre as variáveis”.

Gil (1988) define estudo de caso como um estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de forma que o estudo seja amplamente detalhado. Assim classifica-se este trabalho com um estudo de caso sobre a vantagem econômica propiciada em uma indústria de calçados, pela desoneração do PIS e da COFINS.

Quanto a abordagem do problema, a pesquisa deve ser classificada como qualitativa, pois apesar de o objetivo do trabalho ser evidenciar a vantagem econômica ocasionada pela desoneração do PIS e da COFINS pela não incidência do ICMS em sua base de cálculo, segundo Raupp e Beuren (2003) para uma pesquisa ser classificada como quantitativa, deve-se utilizar instrumentos estatísticos, tanto na coleta, quanto no tratamento dos dados.

Com intuito de demonstrar o regimento dos tributos relacionados ao tema, é em princípio, fundamentado todos os conceitos e normas que regem o PIS, a COFINS e o ICMS.

Em uma segunda parte do referencial teórico, é apresentado a inconstitucionalidade da não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, em seguida relatado o entendimento do órgão judicial em relação a matéria em discussão.

Como é mencionado em itens anteriores, utiliza-se livros fiscais e demonstrações contábeis de uma indústria do setor de calçados.

No estudo de caso, primeiramente é demonstrado o cálculo do PIS e da COFINS na forma em que o órgão fazendário aceita e impõe, considerando o ICMS na base de cálculo. O segundo passo será demonstrar o cálculo não incluindo o ICMS na base de cálculo desses tributos. Com os resultados das apurações, com e sem a incidência do ICMS, temos como próximo passo, demonstrar a vantagem econômica obtida em 2008 e apresentar uma projeção para esta vantagem para os anos de 2009 a 2011, respondendo assim a pergunta da pesquisa.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa se delimita em identificar a vantagem econômica propiciada em uma empresa do setor de calçados tributada pelo lucro presumido, para o ano de

2008, visto que uma empresa tributada pelo lucro real adota a sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, tornando a pesquisa abrangente.

1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa encontra-se organizada em cinco capítulos. No primeiro capítulo é apresentada a introdução com o tema e problema, os objetivos do trabalho, a justificativa, a metodologia de pesquisa e a delimitação da pesquisa.

No segundo capítulo é apresentado o referencial teórico, onde são abordados alguns tributos federais, como o PIS e a COFINS e sobre o imposto estadual, o ICMS, revisando toda suas bases legais.

No terceiro capítulo é demonstrado os argumentos de estudiosos a respeito da inconstitucionalidade da incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS e sobre a posição do órgão judicial em relação a matéria.

No quarto Capítulo encontra-se o resultado da pesquisa, em que são apuradas as contribuições para o PIS e a COFINS de uma indústria do setor de calçados tributada pelo lucro presumido. É realizada uma apuração demonstrando a vantagem econômica obtida para o ano de 2008 a partir dos dados disponibilizados pela contabilidade e uma projeção da vantagem para os anos de 2009, 2010 e 2011, através da elevação o faturamento tendo como base a inflação estimada para o período.

No quinto e último capítulo tem-se as considerações finais acerca dos objetivos propostos, bem como sugestões e tendências para futuros trabalhos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são apresentadas as bases legais que regem os tributos PIS, COFINS, IRPJ e ICMS, demonstrando conceitos, fatos geradores, bases de cálculos, formas de apuração e todas as demais informações necessárias para a compreensão do tema proposto.

2.1 DOS TRIBUTOS

Existem várias espécies de tributos, dentre os quais, os impostos e as contribuições sociais. Aborda-se a seguir conceitos e definições de tributo e de suas espécies citados nesta pesquisa.

Segundo a Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (denominada Código Tributário Nacional) em seu artigo terceiro, tributo é definido como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção ou ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

O art. 16 deste mesmo código conceitua imposto como sendo uma espécie de tributo que tem como pressuposto a ocorrência de um fato gerador independente de qualquer atividade estatal específica. Os fatos geradores passíveis de tributação por impostos estão predeterminados na Constituição Federal.

Em relação à contribuição social, Machado (2000) define como sendo um tributo criado para atender e atuar nas áreas de interesse das categorias profissionais ou econômicas e de intervenção no domínio econômico, sendo definida na Constituição Federal. As contribuições sociais são de competência exclusiva da União.

2.1.1 Do PIS e da COFINS

Este tópico aborda sobre as contribuições sociais em discussão neste trabalho, o PIS e a COFINS.

O PIS, de acordo com a Lei Complementar (LC) nº 07 de 1970, foi criado para promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Hoje a contribuição para o PIS é devida em alguns casos sobre a folha de salários e principalmente sobre o faturamento das empresas privadas.

Já a contribuição social para o financiamento da seguridade social – COFINS foi instituída em 1991, pela LC nº 70, destinada exclusivamente às despesas com atividades fins da área de saúde, previdência e assistência social, conforme destaca o art. 1º da referida Lei.

Ambas as contribuições podem ser tributadas a partir de dois sistemas, o Cumulativo e o Não-Cumulativo, como dispõem as Leis nº 10.637/2002 para o PIS e nº 10.833/2004 para a COFINS. Como é analisado neste trabalho uma empresa tributada pelo lucro presumido, é apresentado somente informações referente à sistemática da cumulatividade, visto que empresas tributadas pelo lucro presumido obrigatoriamente devem sujeitar-se ao regime cumulativo para a apuração do PIS e da COFINS.

2.1.1.1 Contribuinte

Os contribuintes para as contribuições sociais do PIS e da COFINS são definidos tendo por base a legislação do imposto de renda, no tocante as formas de composição das entidades.

Ferrarezi e Carleto (2005) afirmam 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 de pequeno porte optantes pelo SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte).

As pessoas jurídicas de direito privado em geral, podem se sujeitar, em relação ao PIS e a COFINS, à sistemática da cumulatividade e da não-cumulatividade. Restringindo a classificação, referenciando a incidência cumulativa das contribuições, Santos (2005), diz que estão sujeitas ao PIS e a COFINS Cumulativo em linhas gerais, as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado.

Assim, em linhas gerais, são contribuintes do PIS e da COFINS cumulativos as pessoas jurídicas de direito privado tributadas pelo lucro presumido ou arbitrado.

2.1.1.2 Fato Gerador

O PIS tem como fato gerador o auferimento de receita pelo contribuinte e a folha de salários das entidades especificadas em lei. Já a COFINS tem como fato gerador somente o auferimento de receita pelo contribuinte.

As contribuições para a seguridade social têm previsão constitucional e segundo Pereira (2005) a Constituição definiu competências, indicou os contribuintes e determinou a ocorrência do fato gerador. O art. 195 da Constituição estabelece que:

A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Percebe-se que o fato gerador para a contribuição do PIS e da COFINS é o faturamento mensal, independente do tipo de atividade desenvolvida pela sociedade.

2.1.1.3 Base de Cálculo

A base de cálculo do PIS e da COFINS das empresas de direito privado é o montante do faturamento mensal, nele incluída a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente da atividade específica da empresa, conforme estabelecido pela Lei nº 9.718/1998. Confira-se:

Art. 2º - As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas

pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º - O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

O legislador definiu situações que poderão ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS. O artigo 3º da Lei nº 9.718/98 determina que podem ser excluídas da receita bruta auferida, entre outras, as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

Nota-se que a Lei prevê apenas a possibilidade de exclusão do ICMS na condição de substituto tributário. Desta forma o Fisco entende que não pode ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS o ICMS próprio destacado nas notas fiscais.

2.1.1.4 Não-Incidência

Observa-se que além de determinar as possíveis deduções da base de cálculo, o legislador atribui isenções, não-incidências e imunidades para as contribuições sociais em discussão.

Nogueira (1999) define isenção como uma dispensa do pagamento de um tributo que têm previsão legal para ser cobrado. O mesmo autor diferencia isenção de imunidade, afirmando que imunidade é uma forma de não-incidência com previsão Constitucional que impede a tributação de fatos, situações e pessoas.

Continuando com Nogueira (1999), tem-se que a não-incidência ocorre quando não há a ocorrência de um fato gerador, ou há uma previsão de não-incidência definido em lei para um evento qualquer.

Como a empresa em estudo demonstrou em seu faturamento receitas decorrentes de exportação, é interessante relatar que sobre tal operação há não-incidência com previsão constitucional, ou seja, há imunidade, como afirma o art. 149, § 2º, I da Constituição Federal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção de domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – Não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

Tal previsão se deu com a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 33/2001, que definiu imunidade para qualquer contribuição social, inclusive para a contribuição para o PIS e para a COFINS.

2.1.1.5 Alíquotas

Aplicar-se-á sobre a base de cálculo o percentual de 0,65% (zero vírgula sessenta e cinco por cento) e 3,0% (três por cento), para determinar o valor da contribuição para o PIS e para a COFINS, respectivamente. Tais alíquotas são aplicadas apenas às empresas sujeitas à cumulatividade dessas contribuições.

2.1.1.6 Forma de apuração

As empresas enquadradas no lucro presumido podem apurar as contribuições para o PIS e a COFINS tanto pelo regime de competência quanto pelo regime de caixa. É importante mencionar que se a empresa optar por apurar o imposto de renda e a contribuição social por um regime, de caixa ou de competência, deverá fazê-lo da mesma forma para o PIS e a COFINS. O art. 14 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN SRF) nº 247 esclarece:

As pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação do Imposto de Renda com base no lucro presumido poderão adotar o regime de caixa para fins da incidência do Pis/Pasep e da Cofins.

Parágrafo único. A adoção do regime de caixa, de acordo com o caput, está condicionada à adoção do mesmo critério em relação ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A definição do regime de tributação determinará o momento do reconhecimento da receita e em qualquer dos regimes, as contribuições serão calculadas mensalmente sobre o faturamento total da empresa, como já relatado nos itens anteriores.

Atualmente o recolhimento sem multa e juros dessas contribuições se dá até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao mês da ocorrência dos fatos geradores, como instituiu recentemente a Lei nº 11.933 de 28 de abril de 2009, em seu artigo primeiro.

Além da obrigatoriedade do pagamento, o contribuinte deverá fornecer à RFB informações pertinentes ao cálculo da contribuição para o PIS e para a COFINS, através do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF. Tais demonstrativos são transmitidos eletronicamente à RFB e o prazo para o envio é definido e informado por este mesmo órgão, através de instruções normativas.

2.1.2 Do ICMS

Neste item tem-se uma breve explanação sobre o imposto estadual em discussão (ICMS), previsto na Constituição no art. 155, II que diz:

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

As regras básicas para o ICMS foram estabelecidas na Carta Magna, sendo que foram delegados poderes aos Estados e ao Distrito Federal para definirem normas complementares necessárias para sua melhor funcionalidade, sempre observando os dispositivos constitucionais. Geralmente a legislação complementar visa sanar as diferenças sócio-econômicas existentes entre os Estados brasileiros e entre as atividades exploradas pelas empresas.

2.1.2.1 Contribuinte

A definição de contribuinte é bem clara no Regulamento do ICMS de Santa Catarina – RICMS/SC-01, informando que contribuinte é toda pessoa, seja ela física ou jurídica, que realize operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação que caracterize intuito comercial.

Enfatizando o entendimento, Carrazza (2002) diz que o sujeito passivo é a pessoa jurídica que pratica as operações descritas no fato gerador, tendo apenas que revestir as condições de comerciante, industrial ou produtor.

2.1.2.2 Fato gerador

Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS tem como fato gerador, conforme Peres e Mariano (2005), a saída de mercadoria a qualquer título, independente do ato jurídico, praticado entre os estabelecimentos, como venda, doação ou troca de mercadoria, entre outros.

O art. 3º do RICMS/SC-01 estabelece com clareza o momento da ocorrência do fato gerador, onde cabe citar os seguintes incisos:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
 - II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
 - [...]
 - IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
 - [...]
- § 2º Considera-se também ocorrido o fato gerador no consumo, ou na integração ao ativo permanente, de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, adquirida para comercialização ou industrialização.

O artigo citado acima, em síntese, diz que para cada tipo de atividade há um fato gerador, e especificamente para uma indústria de calçados o fato gerador da

atividade fim da empresa, que é a venda de calçados, ocorre no momento da saída do produto do estabelecimento industrial.

2.1.2.3 Base de Cálculo

As bases de cálculo do ICMS são definidas a partir dos fatos geradores, em que para cada fato gerador há uma forma diferenciada de obter a base de cálculo. Relativo às operações das empresas industriais, incluindo as calçadistas, o art. 9º do RICMS/SC-01 estabelece que para o fato gerador da saída da produção do estabelecimento industrial, a base de cálculo será o valor da operação constante na nota fiscal.

O valor da operação não caracteriza somente o valor do produto comercializado, o art. 22 do RICMS/SC-01 esclarece que no valor da operação encontra-se:

- I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;
- II - o valor correspondente a:
 - a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;
 - b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Evidencia-se que são incluídos também na base de cálculo do imposto estadual os valores referentes aos fretes, descontos condicionais, seguros entre outras despesas que serão cobradas do destinatário.

O regulamento define também as impossibilidades de inclusão na base de cálculo:

- Art. 23. Não integra a base de cálculo do imposto:
- I - o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador dos dois impostos;
 - II - os acréscimos financeiros cobrados nas vendas a prazo a consumidor final.

De uma maneira geral, é possível afirmar que a base de cálculo do ICMS é comportada pelo valor do produto bem como os valores inerentes à operação de saída do produto do estabelecimento industrial, admitindo as inclusões e exclusões definidas pelo regulamento.

2.1.2.4 Não-Incidência

O artigo 6º do RICMS/SC-01 lista algumas possibilidades de não-incidência, as quais é interessante destacar:

II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários industrializados semi-elaborados, ou serviços;

[...]

§ 1º Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive “tradings”, ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Há outras situações de não-incidências que não são mencionadas neste trabalho visto que não exerce influência sobre as operações da empresa escolhida para a análise.

2.1.2.5 Alíquotas

Referente às alíquotas, Carrazza (2002), afirma que o Senado pode atribuir as alíquotas mínimas e máximas do ICMS, sendo que a alíquota interna de cada operação deve ser estipulada pelos Estados e o Distrito Federal.

Para atingir o objetivo deste trabalho é necessário demonstrar apenas a alíquota do produto da atividade fim da empresa, que é o calçado.

O RICMS - SC/01 estabelece as alíquotas de diversas mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação e atribui aos demais itens uma alíquota geral:

Art. 26 - As alíquotas do imposto, nas operações e prestações internas e interestaduais, inclusive na entrada de mercadoria importada e nos casos de serviços iniciados ou prestados no exterior, são:

I - 17% (dezesete por cento), salvo quanto às mercadorias e serviços relacionados nos incisos II e III;

É importante destacar que a lista de mercadorias e serviços relacionados nos incisos II e III do artigo 26 do RICMS – SC/01 não estabelece alíquota para a atividade de fabricação de calçados, portanto, a atividade calçadista é tributada com alíquota de 17% (dezesete por cento).

Tal alíquota é determinada para as operações dentro do mesmo Estado, ou seja, o estabelecimento tanto do vendedor quanto do comprador ser localizado em Santa Catarina.

Em relação às operações e prestações interestaduais, o RICMS/SC-01 em seu artigo 27, define que as alíquotas são:

I - 12% (doze por cento), quando o destinatário estiver localizado nos Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e São Paulo;

II - 7% (sete por cento), quando o destinatário estiver localizado nos demais Estados e no Distrito Federal;

Como se vê, há diferença de aplicação de alíquota dependendo da localização do estabelecimento do destinatário, havendo uma desoneração nas empresas localizadas nos Estados em que há necessidade de estímulo maior à economia.

2.1.2.6 Forma de Apuração

O ICMS é um imposto que segue a sistemática da não-cumulatividade, ou seja, em sua apuração há o confrontamento dos créditos, oriundos das aquisições de bens e insumos utilizados pela empresa e os débitos, que são originados através das saídas de produtos e mercadorias do estabelecimento industrial.

Sobre o ICMS, a Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, I, afirma:

Será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas etapas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, conforme definido em lei complementar.

Para Koch (2006) a não-cumulatividade é o princípio basilar do ICMS e tem por objetivo evitar a incidência em cascata e a essência da não-cumulatividade do imposto está na possibilidade de compensação do valor pago na etapa anterior com o montante a recolher pelo contribuinte, desta forma o contribuinte pagará o ICMS somente sobre o valor agregado na operação realizada.

A apuração do ICMS é mensal e se dá com o confrontamento dos créditos com os débitos através da escrituração realizada no Livro de Apuração do ICMS. Este livro demonstra resumidamente, por tipo de operação, todos os créditos decorrentes das entradas de mercadorias e serviços e todos os débitos decorrentes das saídas de produtos e mercadorias no mês.

Koch (2006) afirma que a legislação catarinense deixa claro que quando a empresa tiver mais de um estabelecimento, matriz e filiais, deverá manter a apuração do ICMS separadamente, mas poderá consolidá-la antes da efetivação do pagamento, podendo compensar saldos credores com saldos devedores dos diversos estabelecimentos, bem como os saldos credores de períodos anteriores. O RICMS/SC-01 disciplina tal procedimento nos artigos 54 a 56-A.

Referente ao prazo de recolhimento, o art. 60 do RICMS/SC-01 estabelece que o imposto deverá ser recolhido até o 10º (décimo) dia após o encerramento do período de apuração.

De uma maneira geral se fez necessário restringir as informações referentes ao ICMS, ao entendimento da forma de apuração deste imposto por uma empresa que exerce a atividade de fabricação de calçados, entretanto vale salientar que há tratamentos diferenciados para várias mercadorias, como exemplo, podemos citar os veículos, cuja tributação é efetuada por substituição tributária e os produtos da cesta básica cuja base de cálculo pode ser reduzida.

2.2 DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

Como a empresa analisada está sujeita a sistemática cumulativa para PIS e a COFINS e tal enquadramento está diretamente relacionado à opção pela apuração do imposto de renda com base no lucro presumido, se faz necessário apresentar as normas que regem o lucro presumido bem como a apuração do imposto de renda nessa modalidade.

2.2.1 Da opção pelo Lucro Presumido

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, comumente denominado Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, define em seu art. 516 que as pessoas jurídicas não obrigadas à apuração do lucro real. Podem optar pelo lucro presumido, dentre outras, as empresas cuja a receita bruta total, no ano-calendário anterior tenha sido inferior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período multiplicado por R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais), quando inferior a 12 (doze) meses. Esse tipo de tributação tem como objetivo facilitar o pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, pois elimina a necessidade de elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício - DRE para apurar o montante do imposto a ser pago.

O mesmo artigo 516, em seus parágrafos primeiro e quarto, definem que a opção pelo lucro presumido será definitiva para todo o ano calendário e será efetivada quando do pagamento da primeira parcela ou quota única do imposto devido, respectivamente.

No ano de constituição da empresa ela poderá optar pelo lucro presumido, pois o faturamento do ano anterior é considerado zero. Já para o segundo ano a empresa deverá verificar o limite proporcional do ano anterior.

2.2.2 Dos Regimes de Verificação das Receitas

A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, poderá adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços pelo regime de caixa ou de competência, observando as exigências descritas na IN SRF nº 104, de 1998.

Em regra geral, a pessoa jurídica apura os impostos e as contribuições pelo regime de competência, sendo exceção os rendimentos auferidos em aplicações de renda fixa e os ganhos líquidos em renda variável, os quais devem ser acrescidos à base de cálculo do lucro presumido quando da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação (IN SRF nº 93, de 1997, art. 36, § 2º).

Contudo, a empresa sujeita ao regime do lucro presumido poderá adotar o critério de reconhecimento das receitas das vendas de bens e direitos ou da prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida dos recebimentos, ou seja, pelo regime de caixa, desde que mantenha a escrituração do livro Caixa e observadas as demais exigências impostas pela IN SRF nº 104, de 1998.

2.2.3 Da Base de Cálculo

A base de cálculo do imposto renda é definida pela presunção do lucro através da receita bruta auferida. A definição de receita bruta para fins de apuração do imposto de renda está mencionada no artigo 224 do RIR/99:

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

A presunção do lucro a partir da receita bruta é determinada com base na atividade da empresa, com aplicação de percentuais estabelecidos nos artigos 518 e 519 do RIR/99. A maioria das empresas, inclusive a empresa selecionada para o estudo de caso, se enquadram na regra geral, em que é aplicado o percentual de 8% (oito por cento) no montante da receita bruta.

As atividades que tem percentuais específicos para determinação da base de cálculo são mencionadas no art. 519 do regulamento do Imposto de Renda:

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §1º).

I - um inteiro e seis décimos por cento, para atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento para a atividade de prestação de serviço de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

O parágrafo 3º do art. 519, ainda menciona que caso a empresa tenha atividades diversificadas, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

É importante mencionar que as receitas de aplicações financeiras, os ganhos de capital, os juros sobre capital próprio, os descontos financeiros obtidos bem como os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas são integralmente incluídas na base de cálculo do imposto de renda, não aplicando sobre o montante dessas receitas os percentuais de presunção (RIR/99, art. 536).

2.2.4 Das Alíquotas

Assim, depois de determinada a base de cálculo, emprega-se a alíquota do imposto de renda de 15% (quinze por cento). Esta alíquota é a mesma para as empresas tributadas pelo lucro real ou arbitrado.

O artigo 542 do RIR/99 afirma que a parcela do lucro presumido que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do período de apuração do imposto, estará sujeita a incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (dez por cento).

2.2.5 Da Apuração

A apuração do imposto de renda na modalidade do lucro presumido, independente da forma de reconhecimento das receitas será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, como apresenta o § 5º do art. 516 do RIR/99.

O imposto deverá ser recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao término do período de apuração ou em até 3 (três) parcelas de no mínimo R\$ 1.000,00 (mil reais) que sofrem acréscimo. A primeira parcela é o valor original, a segunda sofre acréscimo de 1% (um por cento), e a terceira é acrescida de 1% (um por cento) mais a SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia) do período anterior.

Além de escriturar obrigatoriamente os Livros Caixa e o Registro de Inventário (art. 527 do RIR/99), as empresas tributadas pela sistemática do lucro presumido, devem apresentar as declarações exigidas pela RFB necessárias para comprovar os valores pagos trimestralmente a título de Imposto de Renda.

3 DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Neste capítulo são abordados os fatos que fundamentam a inconstitucionalidade da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Para tornar expressivo este fundamento é apresentado as teorias dos especialistas na área tributária, as ofensas à Constituição e aos seus princípios, bem como a posição do órgão judiciário em relação á matéria, com o objetivo de demonstrar ao leitor a verificabilidade do tema abordado.

3.1 DA INCONSTITUCIONALIDADE

A discussão acerca do tema se dá principalmente devido o conceito de faturamento, isso porque há uma enorme discussão sobre a constitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que veio a conceituar faturamento como a totalidade das receitas auferidas independente da atividade da empresa.

Os vocábulos empregados na Constituição Federal – faturamento e receita – não são vazios de significado. Ao conferir competência tributária à União, o constituinte utilizou-se de tais palavras tendo em vista o conteúdo semântico dos vocábulos “faturamento” ou “receita”, usado no mundo jurídico, proveniente da doutrina, jurisprudência ou, ainda, do direito privado (não publicado)¹.

Este pensamento explica que a Constituição apesar de não definir o conceito de faturamento ou receita, também não possibilita que qualquer Lei venha a instituir conceitos que fogem aos convencionados pelo mundo jurídico, inclusive por decisões judiciais, visto que a própria lei complementar que criou a COFINS delimitou faturamento como sendo a receita bruta decorrente das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Ávila (2004) baseando-se nas decisões do Supremo Tribunal Federal – STF, afirma que o entendimento de que a Constituição não institui conceitos, implica tornar inofensiva a utilização de expressões pelo poder constituinte. Não se pode afirmar que todas as normas constitucionais são abertas e demandam à decisão

¹ COSTA, Sílvio Luiz de. **A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS**. Videira. 36 p. Trabalho não publicado.

meramente política. É preciso evitar generalizações no sentido de que as normas constitucionais são total ou amplamente abertas, nem todas são e as que são não o são em grau idêntico.

As leis que disciplinam os aspectos fundamentais do PIS e da COFINS atualmente em vigor, Leis nº 9.718/1998, nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, estabeleceram somente o faturamento como base de cálculo dessas contribuições, definindo-o como a soma de todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de suas procedências.

O art. 3º, § 2º da Lei nº 9.718/1998 admitiu algumas exclusões do conceito de receita bruta, como vendas canceladas, o IPI, o ICMS quando cobrado na condição de substituto tributário, entre outros. No entanto em momento algum a mesma Lei exclui o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Esta redação foi mantida com edição da Lei nº 10.637/2002 para o PIS não-cumulativo e a Lei nº 10.833/2003 para a COFINS não-cumulativa.

As contribuições sociais, como já mencionado, definidas na Constituição deverão, entre outras, incidir sobre o faturamento das empresas. A Lei veio a definir o que seria faturamento, incluindo uma seara de incidências. Alguns doutrinadores defendem que há inconstitucionalidade em uma Lei tornar mais abrangente o sentido de um termo já mencionado na Constituição e jurisprudência do STF. Desta forma, como o cerne da discussão é o conceito de faturamento, se faz necessário apresentar as definições de faturamento e receita praticados pelos doutrinadores, visto que ambos se relacionam.

Carrazza (2002) define faturamento como sendo o somatório do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte. Faturar é obter receita bruta proveniente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços.

Iudícibus (1996, p. 67) define receita como:

A entrada de elementos para o ativo, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos ou títulos e de outros ganhos eventuais. A obtenção de uma receita resulta, pois, num aumento de Patrimônio Líquido.

Tratando exatamente do conceito de receita para efeito do PIS e da COFINS, Greco (1999, p. 129) disse:

Considerando que esta realidade é pressuposto de contribuição específica, não se pode dar à palavra 'receita' utilizada no artigo 195, I, "b", um sentido tão lasso que implique abranger toda e qualquer movimentação financeira ou de créditos e valores dessa natureza. Portanto, nem todo 'dinheiro' que 'entra' no universo da disponibilidade da pessoa jurídica integra a base de cálculo da Cofins. Não basta ser uma 'entrada' (mera movimentação financeira) é preciso que se configure como 'ingresso', no sentido de entrada com sentido de permanência e que resulte da exploração da atividade que corresponda ao seu objeto social (ou dele decorrente).

Dessa forma os valores que apenas transitam pela contabilidade da empresa, sem trazer qualquer bônus, benefício ou aumento patrimonial permanente não podem ser considerados receita (não publicado)².

O IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, ao instituir a Norma e Procedimento de Contabilidade nº 14, determinou a exclusão dos impostos sobre venda e de valor agregado, como ICMS, do conceito de receita. Confira-se:

4. Receita é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou quotistas.
5. Receita inclui somente a entrada bruta dos benefícios econômicos recebidos e a receber pela empresa em transações por conta própria. Importâncias cobradas por conta e em favor de terceiros, tais como impostos sobre vendas, mercadorias e serviços e impostos de valor agregado, não são benefícios econômicos que fluem para a empresa e não resultam em aumentos no patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita.

Analisando os conceitos apresentados, pode-se dizer que para compor o faturamento da empresa, para efeitos do cálculo da contribuição para o PIS e para a COFINS, o valor auferido deve ser receita da empresa, evidenciando um acréscimo patrimonial, desta forma o ICMS que é considerado como receita do Estado, não deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

² Ibid, p. 09

Bortolotto (2006) diz que o ICMS não é receita da empresa, a empresa apenas recebe a quantia incidente sobre a mercadoria ou serviço que vende ou presta, para repassá-la ao fisco estadual e por isso não pode entrar na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Carrazza (2002) afirma que a parcela correspondente ao ICMS pago não tem natureza de faturamento, mas de simples ingresso de caixa, não podendo em razão disso, compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Resta comprovado, que a base de cálculo de um tributo deve guardar relação com a hipótese de incidência prevista para o mesmo no texto constitucional, sob pena de desvio da competência outorgada pela Constituição. Desta forma, o ICMS não pode integrar a receita empresarial para fins de incidência do PIS e da COFINS, uma vez que não se amolda ao conceito de faturamento, tampouco de receita, utilizados pela Constituição Federal no art. 195, I, "b" (não publicado)³.

Seguindo o pensamento do mesmo autor, fica evidente que é inconstitucional considerar o ICMS como receita empresarial, e portanto, comprova-se a impossibilidade de incluí-lo na base de cálculo do PIS e da COFINS.

3.2 DA OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Os valores relativos ao custo com ICMS pagos pelo contribuinte não podem ser submetidos à tributação do PIS e da COFINS, eis que a incidência dessas contribuições sobre uma despesa da empresa acarreta, segundo Excelentíssimo Ministro do STF o senhor Marco Aurélio de Melo no julgamento do Recurso Extraordinário - RE 240.785, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, em ofensa aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, da isonomia, da capacidade contributiva e da legalidade.

Harada (2004, p. 895) discorre sobre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade:

Princípio da razoabilidade significa que as leis e os respectivos

³ Ibd, p. 10

suportes fáticos devem ser valorados de maneira razoável, de sorte a preservar sempre a finalidade perseguida pela ordem jurídica, afastando a aplicação de normas contrárias ao bom senso, ou daqueles que não guardam proporção entre a motivação e o fim perseguido. Em outras palavras, não é razoável o ato normativo que não represente um meio adequado para atingir o fim colimado, beirando às raias do desvio de finalidade ou do abuso legislativo.

Princípio da proporcionalidade, por sua vez, significa que o Estado não deve agir com demasia, nem de modo insuficiente na realização de seus objetivos.

[...]

Implica necessariamente adequação axiológica e finalística do agente público do poder-dever de hierarquizar princípios e valores de maneira adequada nas relações da Administração e no controle deles.

Relacionando os princípios mencionados acima não é aceitável que o valor de um dispêndio para a empresa – o ICMS destacado nos documentos fiscais – seja incluído na base de cálculo de outros tributos, como o PIS e a COFINS, visando simplesmente um aumento arrecadatório por parte da Receita Federal (não publicado)⁴.

O Supremo Tribunal Federal - STF já se pronunciou sobre a necessidade de as normas tributárias firmarem seus fundamentos em princípios razoáveis e em proporção às suas próprias finalidades. É o que se vê no texto do Acórdão do Recurso Extraordinário nº 200.844-3:

O Estado **não pode** legislar **abusivamente**, eis que **todas** as normas emanadas do Poder Público – **tratando-se**, ou não, de matéria tributária – **devem ajustar-se** à cláusula que consagra, **em sua dimensão material**, o princípio do “**substantive due process of law**” (CF, art. 5º, LIV). **O postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. Hipótese** em que a legislação tributária reveste-se do necessário coeficiente de razoabilidade.
(grifos do original)

(STF, DJ: 16/08/2002, p.92)

Além de não ser razoável a incidência de um tributo sobre o outro, essa oneração também afronta outros princípios constitucionais, tais como da isonomia, da capacidade contributiva e da legalidade.

Fere o princípio da isonomia, pois trata de maneira desigual os contribuintes

⁴ Ibd, p. 13

do ICMS daqueles que não são contribuintes deste imposto, eis que os contribuintes do imposto devem arcar com o valor do PIS e da COFINS sobre o ICMS, enquanto as empresas que não são contribuintes calculam o PIS e a COFINS somente sobre o preço do produto vendido (não publicado)⁵.

Há desrespeito à capacidade contributiva, nas palavras de Dias e Keppler (2001, p. 176), pois com a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS:

[...]

teremos um fato jurídico da base de cálculo mais amplo que o fato jurídico tributário, contido no antecedente da norma matriz de incidência tributária, o que, de fato, representa ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

O sujeito passivo da Cofins não tem capacidade contributiva sobre receitas auferidas pelos Estados/Distrito Federal (no caso do ICMS) ou pela União Federal (no caso do IPI). Sua carga tributária, em relação à Cofins, portanto, limita-se aos valores que serão destinados ao seu ativo por conta da venda de mercadorias, prestação de serviços etc.

Conforme já mencionado anteriormente, não há qualquer Lei impondo a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. O Fisco entende que esta inclusão ocorre porque as Leis que tratam das referidas contribuições apenas não ordenam a exclusão do imposto de suas bases de cálculo. Ocorre que, como o ICMS não se enquadra no conceito constitucional de faturamento ou receita, não pode ser onerado pelo PIS e pela COFINS, sob pena de ferir o princípio da legalidade (não publicado)⁶.

Conforme é possível constatar, ao analisar o exposto nesta seção, a incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS fere também os princípios constitucionais, como demonstra a doutrina e a jurisprudência do STF.

3.3 DA POSIÇÃO DO JUDICIÁRIO EM RELAÇÃO À MATÉRIA

Como o ICMS é um imposto que está embutido no preço de venda da mercadoria ou na prestação do serviço, a Receita Federal não admite excluí-lo da

⁵ Ibd, p. 14

⁶ Ibd, p. 15

base de cálculo do PIS e da COFINS, assim diversas empresas vêm disputando brigas judiciais com a União para ter o direito garantido de excluir o ICMS da base de cálculo dessas contribuições.

A discussão deste tema nas diversas instâncias da justiça brasileira vem sendo debatida há diversos anos, tendo muitas vezes resultados favoráveis ao fisco. Este cenário começa a mudar a partir de 2006, quando os ministros do Supremo Tribunal Federal - STF iniciaram a definição da causa, se posicionando no sentido de determinar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

No retorno do julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785, iniciado ainda em 1998, seis dos onze Ministros que compõe a Suprema Corte em sua formação plena já manifestaram que o ICMS não deve ser incluído na base de cálculo da COFINS, conforme divulgado pelo próprio STF em seu sítio virtual, levada a conhecimento público em 24/08/2006.

Ainda que todos os outros Ministros, cujos votos encontram-se pendentes de divulgação, manifestem-se pela inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, não será possível alterar o resultado do julgamento caso os Ministros que já votaram mantenham seus posicionamentos, como deve ocorrer.

O relator do julgamento do processo, o Excelentíssimo Ministro do Supremo Tribunal Federal - STF Marco Aurélio de Mello diz que:

A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com a riqueza própria, quantia que ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo.

(STF, DJ: 04/09/2006, p. 2)

Tal julgamento que discute a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS encontra-se suspenso devido a Ação Direta de Constitucionalidade - ADC nº 18, protocolada pela União.

A ADC nº 18 proposta pelo Presidente da República pede que seja declarado pelo STF a constitucionalidade do inciso I, do parágrafo 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, o qual define o conceito de faturamento.

Após a análise preliminar de tal ADC pelo STF, ficou suspenso todos os processos relacionados à matéria em discussão até que se tenha julgado o mérito da Ação Direta de Constitucionalidade.

Como o tema debatido envolve uma gama considerável de processos na esfera judicial e tem como parte a Administração Pública, conforme a Lei nº 11.417/2006, a decisão a qual tomará a Suprema Corte terá efeito vinculante, ou seja, será publicada uma súmula com efeito vinculante⁷, a qual os demais processos relacionados a matéria, nas diversas instâncias, deverão seguir a mesma decisão protelada pelo STF.

É esperado que os ministros mantenham a posição proferida no RE 240.785, visto que o tema em discussão é o mesmo, caso o seja a vitória dos contribuintes será eminente. Ao mesmo tempo é fato que as decisões proferidas em matéria tributária estão sendo, em sua maioria, favoráveis ao fisco, o que gera uma certa insegurança e desconfiança em relação a autonomia do judiciário.

⁷ Súmula com efeito vinculante é a síntese ou enunciado de um entendimento jurisprudencial extraída de reiteradas decisões no mesmo sentido. O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas (constitucionais ou infraconstitucionais), acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão. A súmula vincula os demais órgãos do Poder Judiciário (vincula todos os juízes, os tribunais e até mesmo as Turmas do próprio STF) assim como a administração pública, direta ou indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Vincula também o legislativo em sua atividade atípica (de administração). (GOMES, 2007, p. 1)

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste item será respondida a questão que rege o trabalho, ou seja, *“Qual a vantagem econômica obtida pela não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, para uma indústria de calçados, tributada pelo lucro presumido”*.

Para responder a pergunta da pesquisa este tópico divide-se da seguinte forma: primeiro apresenta-se a apuração das contribuições sociais, PIS e COFINS, na forma praticada atualmente pelas empresas, em seguida a apuração com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e por último apresenta-se a vantagem econômica obtida pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, através da diferença entre as apurações apresentadas referente o ano de 2008 e de uma projeção realizada para os próximos três anos.

A empresa analisada atua no ramo calçadista e tem seu parque fabril localizado em São João Batista, expressiva região do setor calçadista catarinense. A opção pela realização do trabalho neste ramo específico, se dá pela dificuldade que estas empresas estão enfrentando atualmente, como a forte concorrência com os produtos oriundos da Ásia e a queda nas exportações devido a crise mundial que nos cerca.

As empresas que exploram a atividade de fabricação de calçados não se beneficiam de qualquer desoneração tributária relevante e devido à perda de mercado estão diminuindo sua produção, tendo como consequência, fortes impactos sociais, como a demissão de pessoal por exemplo. Nesta seara se faz necessário demonstrar às empresas, principalmente do setor calçadista, que tem uma elevada carga tributária, a vantagem propiciada pela não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Para a realização desta pesquisa, utilizou-se dados contábeis e fiscais da empresa analisada referente o ano de 2008, como balancetes e livros de apuração do ICMS. Como a empresa segue a sistemática do lucro presumido e desta forma adota o sistema cumulativo para o PIS e a COFINS, serão utilizados os procedimentos inerentes a tais sistemas para demonstrar a vantagem econômica obtida, apresentando os valores apurados referente ao ano de 2008 e fazendo uma projeção dos possíveis valores recuperados para os próximos três anos.

4.1 APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS COM BASE NAS NORMAS ATUAIS

Como informou-se anteriormente, são utilizados dados de um exercício financeiro, ou seja, 1(um) ano. Os valores apresentados referente ao faturamento da empresa do ano de 2008, não incluem as outras receitas, como receita de aluguéis e financeiras, visto que a incidência destes impostos sobre estas receitas não influenciam no resultado da pesquisa. Assim será considerado somente o faturamento oriundo das vendas de produção do estabelecimento.

É importante lembrar que a partir dos dados fornecidos pela contabilidade, foi verificado como exclusão admitida da base de cálculo do PIS e da COFINS, somente os valores do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI destacados nas notas fiscais de saída.

Observa-se que a empresa efetua vendas tanto para o mercado interno quanto para o mercado externo. Vale lembrar que não incide PIS e COFINS sobre as saídas para o mercado externo (exportações). Desta forma são incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS somente as vendas efetuadas para o mercado interno, ou seja, somente as saídas efetuadas para os clientes localizados dentro do Estado de Santa Catarina e as saídas para os outros Estados brasileiros as quais a empresa possui clientes, que são Rio de Janeiro e São Paulo.

A tabela abaixo demonstra o faturamento da empresa analisada referente ao ano de 2008, já com a dedução do IPI de seu montante.

Tabela 1: Demonstrativo do faturamento anual

PERÍODO	VENDA DENTRO DO ESTADO	VENDA DEMAIS ESTADOS	EXPORTAÇÕES	TOTAL MENSAL
Janeiro	358.025,30	750.345,23	54.023,54	1.162.394,07
Fevereiro	254.934,93	500.342,11	45.678,23	800.955,27
Março	198.043,34	450.867,34	23.894,23	672.804,91
Abril	387.653,86	643.987,45	48.543,90	1.080.185,21
Maio	234.098,57	573.892,23	56.783,34	864.774,14
Junho	297.458,45	456.392,90	43.764,87	797.616,22
Julho	413.452,56	765.421,23	52.432,47	1.231.306,26
Agosto	322.432,75	654.323,32	32.643,45	1.009.399,52
Setembro	234.534,12	567.432,87	65.392,23	867.359,22
Outubro	384.783,23	434.984,23	39.874,34	859.641,80
Novembro	289.764,23	654.222,33	38.732,23	982.718,79
Dezembro	438.045,34	423.876,34	34.873,34	896.795,02
TOTAIS	3.813.235,68	6.876.087,58	536.636,17	11.225.950,43

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela contabilidade.

Como disposto no item 2.1.2.5 deste trabalho, nas vendas de calçados para clientes localizados no próprio Estado, há incidência de ICMS com aplicação da alíquota de 17% (dezessete por cento) e para as vendas efetuadas para os Estados do Rio de Janeiro e São Paulo a alíquota aplicada é de 12% (doze por cento).

Assim nos valores apresentados na tabela 1, nas colunas que demonstram os valores das vendas para dentro e fora do Estado há um percentual que se refere ao ICMS.

Na tabela 2 abaixo, apresenta-se uma tabela com os valores de ICMS incidente sobre o faturamento e verifica-se que há um valor total de R\$ 1.473.379,04 (um milhão, quatrocentos e setenta e três mil, trezentos e setenta e nove reais e quatro centavos) referente ao imposto estadual, valor este que será considerado na base de cálculo do PIS e da COFINS em obediência as normas instituídas pela RFB.

Tabela 2: Cálculo do montante de ICMS incidente sobre o faturamento

PERÍODO	BASE DE CÁLCULO DO ICMS (17%)	BASE DE CÁLCULO DO ICMS (12%)	VALOR DO ICMS
Janeiro	358.025,30	750.345,23	150.905,73
Fevereiro	254.934,93	500.342,11	103.379,99
Março	198.043,34	450.867,34	87.771,45
Abril	387.653,86	643.987,45	143.179,65
Maio	234.098,57	573.892,23	108.663,82
Junho	297.458,45	456.392,90	105.335,08
Julho	413.452,56	765.421,23	162.137,48
Agosto	322.432,75	654.323,32	133.332,37
Setembro	234.534,12	567.432,87	107.962,74
Outubro	384.783,23	434.984,23	117.611,26
Novembro	289.764,23	654.222,33	127.766,60
Dezembro	438.045,34	423.876,34	125.332,87
TOTAIS	3.813.235,68	6.876.087,58	1.473.379,04

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela contabilidade.

As contribuições para o PIS e para a COFINS são calculadas tendo como base o faturamento da empresa, desconsiderando as saídas para o mercado externo, com aplicação de alíquota de 0,65% (zero virgula sessenta e cinco por cento) e 3,0% (três por cento), respectivamente. A tabela 3, abaixo, apresenta o cálculo com a inclusão do ICMS em sua base e contempla o exercício/ano de 2008:

Tabela 3: Apuração do PIS e da COFINS com base nas normas atuais

PERÍODO	BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS	VALOR DO PIS	VALOR DA COFINS
Janeiro	1.108.370,53	7.204,41	33.251,12
Fevereiro	755.277,04	4.909,30	22.658,31
Março	648.910,68	4.217,92	19.467,32
Abril	1.031.641,31	6.705,67	30.949,24
Maio	807.990,80	5.251,94	24.239,72
Junho	753.851,35	4.900,03	22.615,54
Julho	1.178.873,79	7.662,68	35.366,21
Agosto	976.756,07	6.348,91	29.302,68
Setembro	801.966,99	5.212,79	24.059,01
Outubro	819.767,46	5.328,49	24.593,02
Novembro	943.986,56	6.135,91	28.319,60
Dezembro	861.921,68	5.602,49	25.857,65
TOTAIS	10.689.314,26	69.480,54	320.679,42

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela contabilidade.

Observando os dados da tabela 3, tem-se que a empresa pagou a título de PIS um montante de R\$ 69.480,54 (sessenta e nove mil, quatrocentos e oitenta reais e cinqüenta e quatro centavos) e R\$ 320.679,42 (trezentos e vinte mil, seiscentos e setenta e nove reais e quarenta e dois centavos) de COFINS no ano-calendário de 2008, totalizando um valor de R\$ 390.159,96 (trezentos e noventa mil, cento e cinqüenta e nove reais e noventa e seis centavos).

4.2 APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS COM A EXCLUSÃO DO ICMS

Neste item é apresentada a apuração do PIS e da COFINS excluindo o ICMS da base de cálculo.

Abaixo, tem-se uma tabela demonstrativa da formação da base de cálculo do PIS e da COFINS, em que é evidenciado o valor do ICMS que é desconsiderado do cálculo:

Tabela 4: Base de cálculo do PIS e da COFINS com a exclusão do ICMS

PERÍODO	VENDA PARA O MERCADO INTERNO	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS
Janeiro	1.108.370,53	(150.905,73)	957.464,80
Fevereiro	755.277,04	(103.379,99)	651.897,05
Março	648.910,68	(87.771,45)	561.139,23
Abril	1.031.641,31	(143.179,65)	888.461,66
Maiο	807.990,80	(108.663,82)	699.326,98
Junho	753.851,35	(105.335,08)	648.516,27
Julho	1.178.873,79	(162.137,48)	1.016.736,31
Agosto	976.756,07	(133.332,37)	843.423,70
Setembro	801.966,99	(107.962,74)	694.004,25
Outubro	819.767,46	(117.611,26)	702.156,20
Novembro	943.986,56	(127.766,60)	816.219,96
Dezembro	861.921,68	(125.332,87)	736.588,81
TOTAIS	10.689.314,26	(1.473.379,04)	9.215.935,22

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela contabilidade.

Os valores apresentados na coluna “venda para o mercado interno” incluem as saídas para dentro e fora do Estado, exceto as exportações, ou seja, as saídas que são incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS. Destes valores já estão

deduzidas todas as exclusões admitidas pela legislação vigente, que nesta empresa verificou-se somente os valores referente o IPI.

Ao analisar a tabela 4, tem-se que há uma redução da base de cálculo no valor total anual de R\$ 1.473.379,04 (um milhão, quatrocentos e setenta e três mil, trezentos e setenta e nove reais e quatro centavos), ficando como valor total de base de cálculo do ano de 2008, R\$ 9.215.935,22 (nove milhões, duzentos e quinze mil, novecentos e trinta e cinco reais e vinte e dois centavos).

Agora, a partir da base de cálculo obtida na tabela 4, é apresentado abaixo a apuração do valor do PIS e da COFINS, que segundo alguns tributaristas, deveria ser praticada pelas empresas.

Tabela 5: Apuração do PIS e da COFINS com a exclusão do ICMS

PERÍODO	BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS	VALOR DO PIS	VALOR DA COFINS
Janeiro	957.464,80	6.223,52	28.723,94
Fevereiro	651.897,05	4.237,33	19.556,91
Março	561.139,23	3.647,40	16.834,18
Abril	888.461,66	5.775,00	26.653,85
Maiο	699.326,98	4.545,63	20.979,81
Junho	648.516,27	4.215,36	19.455,49
Julho	1.016.736,31	6.608,79	30.502,09
Agosto	843.423,70	5.482,25	25.302,71
Setembro	694.004,25	4.511,03	20.820,13
Outubro	702.156,20	4.564,02	21.064,69
Novembro	816.219,96	5.305,43	24.486,60
Dezembro	736.588,81	4.787,83	22.097,66
TOTAIS	9.215.935,22	59.903,59	276.478,06

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela contabilidade

É notória a diminuição das contribuições a pagar ao excluir de suas bases de cálculo a parcela referente ao ICMS. Verifica-se na tabela acima que desconsiderando o ICMS da base de cálculo, tem-se um valor de PIS e COFINS para o ano de 2008 de R\$ 59.903,59 (cinquenta e nove mil, novecentos e três reais e cinquenta e nove centavos) e R\$ 276.478,06 (duzentos e setenta e seis mil, quatrocentos e setenta e oito reais e seis centavos), respectivamente, ficando com

um valor total de R\$ 336.381,65 (trezentos e trinta e seis mil, trezentos e oitenta e um reais e sessenta e cinco centavos).

4.3 DEMONSTRAÇÃO DA VANTAGEM ECONÔMICA OBTIDA

Para demonstrar a vantagem econômica obtida pela empresa em relação a não incidência do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, agora, nas tabelas 6 e 7 abaixo, é evidenciado a diferença entre as apurações realizadas nos itens 4.1 e 4.2. A tabela a seguir traz informações referente à contribuição para o PIS:

Tabela 6: Demonstração da vantagem econômica obtida do PIS

PERÍODO	APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS		DIFERENÇA
	SEM REDUÇÃO DO ICMS	COM REDUÇÃO DO ICMS	
Janeiro	7.204,41	6.223,52	980,89
Fevereiro	4.909,30	4.237,33	671,97
Março	4.217,92	3.647,40	570,52
Abril	6.705,67	5.775,00	930,67
Maio	5.251,94	4.545,63	706,31
Junho	4.900,03	4.215,36	684,67
Julho	7.662,68	6.608,79	1.053,89
Agosto	6.348,91	5.482,25	866,66
Setembro	5.212,79	4.511,03	701,76
Outubro	5.328,49	4.564,02	764,47
Novembro	6.135,91	5.305,43	830,48
Dezembro	5.602,49	4.787,83	814,66
TOTAIS	69.480,54	59.903,59	9.576,95

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela contabilidade

Ao observar a tabela 6, tem-se que houve uma redução anual de PIS a pagar de 14% (quatorze por cento) ao excluir o ICMS de sua base de cálculo, num valor de R\$ 9.576,95 (nove mil, quinhentos e setenta e seis reais e noventa e cinco centavos). O valor economizado, em média, corresponde ao pagamento de 2 (dois) meses desta contribuição.

Agora, a tabela 7 abaixo, demonstra a vantagem econômica obtida em relação à COFINS:

Tabela 7: Demonstração da vantagem econômica obtida da COFINS

PERÍODO	APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO A COFINS		DIFERENÇA
	SEM REDUÇÃO DO ICMS	COM REDUÇÃO DO ICMS	
Janeiro	33.251,12	28.723,94	4.527,18
Fevereiro	22.658,31	19.556,91	3.101,40
Março	19.467,32	16.834,18	2.633,14
Abril	30.949,24	26.653,85	4.295,39
Maio	24.239,72	20.979,81	3.259,91
Junho	22.615,54	19.455,49	3.160,05
Julho	35.366,21	30.502,09	4.864,12
Agosto	29.302,68	25.302,71	3.999,97
Setembro	24.059,01	20.820,13	3.238,88
Outubro	24.593,02	21.064,69	3.528,33
Novembro	28.319,60	24.486,60	3.833,00
Dezembro	25.857,65	22.097,66	3.759,99
TOTAIS	320.679,42	276.478,06	44.201,36

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela contabilidade

Da mesma forma que para o PIS, a vantagem obtida pela COFINS foi de 14% (quatorze por cento), num valor de R\$ 44.201,36 (quarenta e quatro mil, duzentos e um reais e trinta e seis centavos) e também é suficiente para o pagamento de dois meses desta contribuição.

Considerando a soma da economia obtida pelas duas contribuições sociais, chega-se em um montante de R\$ 53.778,31 (cinquenta e três mil setecentos e setenta e oito reais e trinta e um centavo) somente referente a vantagem econômica do ano de 2008.

No próximo item é apresentada a vantagem econômica projetada para os anos de 2009 a 2011, com o objetivo de evidenciar o montante do valor obtido com esta desoneração tributária no decorrer dos anos.

4.4 VANTAGEM ECONÔMICA FUTURA

Após a evidenciação da vantagem econômica obtida pela apuração dos valores relativos à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

referente o ano de 2008, faz-se necessário demonstrar uma projeção de recuperação futura.

Desta forma é apresentada uma projeção com intuito de demonstrar a vantagem econômica a ser obtida nos próximos três anos, tendo como base o faturamento de 2008 com atualização através da taxa de inflação projetada para esse período. A taxa de inflação anual projetada pelo Índice de Preço ao Consumidor Amplo - IPCA, índice utilizado pelo governo para medir a inflação anual, para os anos de 2009 e 2010, considerando as informações disponibilizadas pelo Banco Central (BC) no Relatório de Inflação divulgado em 30/03/2009, será de 4,5% para ambos os anos. É considerado para fins do cálculo da vantagem projetada para 2011 o valor de inflação de 4,5%, seguindo os valores previstos para os anos anteriores, visto que o BC não publicou, até então, a estimativa de inflação para o período integral do ano de 2011.

Primeiramente apresenta-se o faturamento total da empresa estudada para os anos de 2009 a 2011 com base na projeção da inflação anual. O IPI sobre as saídas já foram deduzidos do faturamento, os quais não serão evidenciados. A tabela abaixo demonstra o faturamento projetado:

Tabela 8: Projeção do Faturamento para três anos

Descrição	2009	2010	2011	TOTAL
Venda Dentro do Estado	3.984.821,88	4.164.138,86	4.351.525,11	12.500.485,85
Venda Demais Estados	7.185.511,52	7.508.859,54	7.846.758,22	22.541.129,28
Exportações	560.784,80	586.020,12	612.391,03	1.759.195,95
Total do Faturamento	11.731.118,20	12.259.018,52	12.810.674,36	36.800.811,08

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela contabilidade

Os valores apresentados referem-se ao total das receitas auferidas com as vendas efetuadas para dentro do Estado, fora do Estado e exportações. A obtenção do faturamento projetado deu-se pela multiplicação dos valores apresentados em 2008 pela inflação do período para obter a variação correspondente ao período de 2008/2009 e em seguida somou-se o valor obtido pelo total do faturamento de 2008, chegando-se ao montante do faturamento projetado para 2009. Para os demais anos efetuou-se os mesmos cálculos, sempre considerando o valor do faturamento do ano anterior como base de aplicação da inflação do período.

É importante lembrar que os valores das vendas efetuadas para dentro do Estado, tem incidência de ICMS à alíquota de 17% (dezessete por cento), e para fora do Estado a alíquota é de 12% (doze por cento), visto que a empresa efetua venda somente para os Estados do Rio de Janeiro e São Paulo. O ICMS não incide sobre as exportações.

Com interesse de facilitar o entendimento, é apresentado na tabela abaixo o valor total do ICMS incidente sobre os faturamentos estimados para os anos de 2009 a 2011, como segue:

Tabela 9: ICMS sobre as vendas estimadas

Descrição	2009	2010	2011	TOTAL
Venda Dentro do Estado	3.984.821,88	4.164.138,86	4.351.525,11	12.500.485,85
Venda Demais Estados	7.185.511,52	7.508.859,54	7.846.758,22	22.541.129,28
Total do Faturamento	11.170.333,40	11.672.998,40	12.198.283,33	35.041.615,13
Valor do ICMS	1.539.681,10	1.608.966,75	1.681.370,26	4.830.018,11

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela contabilidade

Os valores apresentados para os anos de 2009 a 2011, na linha “Valor do ICMS” referem-se ao total do valor do imposto calculado sobre as vendas dentro e fora do Estado, com suas respectivas alíquotas.

A partir dos valores apresentados referente ao ICMS sobre as vendas projetadas para os três anos, a tabela 10 demonstra o valor do PIS e da COFINS apurados sobre o valor do ICMS incidente sobre o faturamento, o qual demonstra a vantagem econômica a partir da projeção realizada.

Tabela 10: PIS e COFINS sobre o ICMS projetado

Descrição	2009	2010	2011	TOTAL
Valor do ICMS	1.539.681,10	1.608.966,75	1.681.370,26	4.830.018,11
PIS sobre ICMS	10.007,93	10.458,28	10.928,91	31.395,12
COFINS sobre ICMS	46.190,43	48.269,00	50.441,11	144.900,54
Total da Vantagem	56.198,36	58.727,28	61.370,02	176.295,66

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela contabilidade

A tabela acima sintetiza o valor da vantagem econômica obtida para os anos de 2009 a 2011, onde a partir do montante de ICMS incidente sobre o faturamento

da empresa, efetuou-se a aplicação das alíquotas de PIS e COFINS, a fim de apurar o montante dessas contribuições que são calculados sobre o valor do ICMS.

Desta forma a projeção da vantagem econômica pela desoneração do PIS e da COFINS para os anos de 2009 a 2011, considerando a elevação do faturamento através da inflação do período é de R\$ 176.295,66 (cento e setenta e seis mil, duzentos e noventa e cinco reais e sessenta e seis centavos).

4.5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após a demonstração da vantagem econômica obtida para o ano de 2008 e a vantagem projetada para o ano de 2009 a 2011, referente a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, resta identificar a vantagem econômica total propiciada por esta desoneração.

A tabela abaixo consolida a vantagem econômica obtida, considerando o valor real apresentando referente ao ano de 2008 e os valores projetados para os anos de 2009, 2010 e 2011:

Tabela 11: Vantagem Econômica Total

Descrição	2008	2009	2010	2011	TOTAL
Vantagem do PIS	9.576,95	10.007,93	10.458,28	10.928,91	40.972,07
Vantagem da COFINS	44.201,36	46.190,43	48.269,00	50.441,11	189.101,90
Total da Vantagem	53.778,31	56.198,36	58.727,28	61.370,02	230.073,97

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados fornecidos pela contabilidade

Analisando os dados apresentados na tabela acima, pode-se dizer que a mesma responde a pergunta da pesquisa, que é “Qual a vantagem econômica obtida pela não incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, para uma indústria de calçados, tributada pelo lucro presumido?”, pois apresenta o valor consolidado da vantagem econômica obtida, que é de R\$ 230.073,97 (duzentos e trinta mil, setenta e três reais e noventa e sete centavos), sendo que deste valor R\$ 40.972,07 (quarenta mil, novecentos e setenta e dois reais e sete centavos correspondem os PIS e R\$ 189.101,90 (cento e oitenta e nove mil, cento e um reais e noventa centavos) à COFINS.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A recuperação de tributos em empresas no Brasil, que convivem com uma alta carga tributária, pode ser uma ferramenta de redução de custos e em muitas vezes, de sobrevivência.

Este trabalho foi desenvolvido visando justamente isso, demonstrar para as empresas que há formas de reduzirem sua carga tributária, e uma delas é a desoneração do PIS e da COFINS, excluindo o ICMS das bases de cálculo dessas contribuições.

O objetivo principal desta pesquisa consistiu em identificar a vantagem econômica propiciada pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS para uma empresa do setor calçadista tributada pelo lucro presumido. Pode-se concluir que a vantagem econômica identificada foi de R\$ 230.073,97 (duzentos e trinta mil, setenta e três reais e noventa e sete centavos), considerando os valores obtidos a partir da apuração realizada para o ano de 2008 e os valores da projeção efetuada para os anos de 2009 a 2011.

Quanto aos objetivos específicos, todos foram atendidos. O primeiro objetivo foi apresentar a teoria dos tributaristas em relação à inconstitucionalidade do artigo terceiro da Lei nº 9.718/98, bem como a posição atual do judiciário em relação à matéria. Tal fato é a base central dessa discussão, e como é demonstrado, os profissionais da área defendem tal desoneração e a corte maior do país, até o momento favorece os contribuintes, no julgamento que se encontra suspenso no STF.

O segundo objetivo foi demonstrar a vantagem econômica obtida pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS para o ano de 2008, na empresa em análise, uma indústria do setor calçadista tributada pelo lucro presumido. A apuração da vantagem econômica do PIS e da COFINS, considerando os valores concretos disponibilizados pela empresa, totalizou R\$ 53.778,31 (cinquenta e três mil, setecentos e setenta e oito reais e trinta e um centavos), com uma redução de 14% das contribuições a pagar.

O terceiro e último objetivo foi apresentar uma projeção da vantagem econômica obtida para os anos de 2009 a 2011 através da elevação do faturamento

com base na inflação estimada para os respectivos períodos. A projeção dessa desoneração para o PIS e a COFINS apresentou uma vantagem econômica total de R\$ 176.295,66 (cento e setenta e seis mil, duzentos e noventa e cinco reais e sessenta e seis centavos).

É interessante mencionar que há um valor considerável a ser desembolsado para manter um processo judicial contra o governo, visto que na maioria dos casos a decisão é sempre em última instância. Geralmente, a empresa tem um gasto médio de 15% do valor obtido na disputa judicial, isso se tal serviço for terceirizado para empresas ou pessoas capacitadas e que trabalham na área. A realização de tal trabalho pela própria empresa depende muito da base jurídica que a empresa possui, por isso a mensuração dos gastos nesse caso fica amarrada à tal estrutura.

A questão deste dispêndio é mencionada para demonstrar que dependendo do faturamento ou da dimensão da empresa, em muitos casos, não é lucrativo manter tal disputa judicial, visto que o desembolso pode ser maior que a vantagem econômica obtida.

Como a legislação em vigor e jurisprudências permitem reaver valores de até 10 anos atrás, corrigidos pelos juros do SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia), recomenda-se que tais valores sejam evidenciados, em uma empresa qualquer, para demonstrar o real valor obtido em uma disputa judicial sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Outro ponto que se tem a necessidade de exploração é uma análise econômica do impacto da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, ou seja, evidenciar os benefícios secundários, tais como, o aumento das disponibilidades devido a redução do imposto a pagar e a possibilidade de aplicação dos valores disponíveis.

O conhecimento adquirido até o momento deixa claro que as empresas devem dar uma atenção maior às questões tributárias, visto que cada vez mais o controle sobre a arrecadação tende a aumentar e as formas de redução da carga tributária devem fazer parte do planejamento tributário e estratégico da empresa.

REFERÊNCIAS

AVILA, Humberto. Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de Cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 107, p. 105, ago. 2004.

BORTOLOTTO, Franciane Woutheres. **PIS e COFINS – exclusão do ICMS da base de cálculo**. Tabela prática da repercussão econômica & comentários ao julgamento do STF – RE nº 240.785. Publicado em 25 out. 2006. Disponível em <<http://www.direitosdocontribuinte.com.br>>. Acesso em 04 de junho de 2008.

BRASIL. Banco Central do Brasil. Ministério da Fazenda. **Relatório de Inflação: março/2009**. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?RELINF>>. Acesso em 15 de maio de 2009.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 24 de maio de 2008.

_____. **Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D3000.htm>. Acesso em 24 de maio de 2008.

_____. **Emenda Constitucional nº 33 de 11 de dezembro de 2001**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm>. Acesso em 24 de maio de 2008.

_____. **Instrução Normativa SRF nº 93 de 24 de dezembro de 1997**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/Ant2001/1997/insrf09397.htm>>. Acesso em 25 de maio de 2008.

_____. **Instrução Normativa SRF nº 104 de 24 de agosto de 1998**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1998/in10498.htm>>. Acesso em 25 de maio de 2008.

_____. **Instrução Normativa SRF nº 247 de 21 de novembro de 2002**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2002/in2472002.htm>>. Acesso em 25 de maio de 2008.

_____. **Lei complementar nº 7 de 7 de setembro de 1970**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em 24 de maio de 2008.

_____. **Lei complementar nº 70 de 30 de dezembro de 1991**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em 24 de maio de 2008.

_____. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em 26 de outubro de 2008.

_____. **Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm>. Acesso em 24 de maio de 2008.

_____. **Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em 24 de maio de 2008.

_____. **Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em 24 de maio de 2008.

_____. **Lei nº 11.417 de 19 de dezembro de 2006.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11417.htm>. Acesso em 24 de abril de 2009.

_____. **Lei nº 11.933 de 28 de abril de 2009.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11933.htm>. Acesso em 30 de abril de 2009.

_____. Supremo Tribunal federal. Acórdão da Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADC n. 18. União. Relator Ministro Menezes Direito. DJ, 24 out. 2008. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 03 de abril de 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. Acórdão do Recurso Extraordinário nº 200.844-3. Comercial de Pneus Godoy Ltda. e União. Relator Ministro Celso de Melo. DJ, 16 ago. 2002. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 03 de abril de 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. Acórdão do Recurso Extraordinário n. 240.785-2. Auto Americana S/A Distribuidora de Peças e União. Relator Ministro Marco Aurélio. DJ, 04 set. 2006. Disponível em <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 03 de abril de 2009.

BRASIL, Sandro Luiz. **O tributo e o abuso de autoridade do governo.** Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS.** São Paulo: Malheiros Editores, 6. ed., 2002.

COSTA, Sílvio Luiz de. **A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.** Videira. 36 p. Digitado.

DIAS, Roberto Moreira; KEPPLER, Roberto Carlos. Da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo, n. 75, p. 176, dez. 2001.

ESTIGARA, Adriana; CESTARI, Luis Adriano Almeida Prado; LEWIS, Sandra Barbon. 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, 23 maio 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9918>>. Acesso em: 02 jan. 2009.

FERRAREZI, Renata Soares Leal; CARLETO, Benedita Bernardes Nepomuceno. **Cofins e PIS/Pasep**: modalidades de contribuição e aspectos práticos dessas incidências. São Paulo: LEX, 2005.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1988.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Luiz Flávio. Súmulas vinculantes. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 1296, 18 jan. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9402>>. Acesso em: 22 maio 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei 9.718/98 – variações cambiais e regime da alíquota acrescida. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 50, p. 110 – 151, nov.1999.

HARADA, Kiyoshi. Cofins. Exclusão do ICMS da Base de Cálculo. Comentários ao Julgamento do RE 240.785. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 1157, 1 set. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8869>>. Acesso em: 01 mai. 2009.

_____. Imunidade das entidades de assistência social – requisitos legais para a fruição. **Repertório de Jurisprudência IOB**. São Paulo, v. 1, n. 24, p. 894 – 904, 2ª quinzena dez. 2004.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. Normas e Procedimentos de Contabilidade - NPC n. 14. Aprovado em 18 de janeiro de 2001. Disponível em <<http://www.ibracon.com.br/publicacoes>>. Acesso em 25 de março de 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contabilidade introdutória**. São Paulo: Atlas, 8. ed., 1996.

KOCH, Dionísio. **Manual do ICMS**: Comentários à Lei Complementar 87/96 Atualizada. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de direito tributário**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MARCONI, M. de A; LAKATOS, E.M. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração e interpretação de dados. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

PERES, Adriana Manni; MARIANO, Paulo Antonio. **ICMS e IPI no dia-a-dia das empresas**: teoria e prática. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

PEREIRA, João Luiz de Souza. **O fato gerador do PIS/COFINS e a competência tributária da União**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003. Cap. 3, p. 76-97.

SANTA CATARINA. **Regulamento do ICMS do estado de Santa Catarina - RICMS/SC-01**. Disponível em <http://200.19.215.13/legtrib_internet/HTML/REGULAMENTOS/ICMS/RICMS_01_00.htm>. Acesso em 21 de fevereiro de 2009.

SANTOS, Cleônimo dos. **PIS/PASEP e COFINS**: cálculo, apuração e recolhimento. São Paulo: IOB Thomson, 2005.