



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE  
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

EDSON SEABRA NETO

**O IMPACTO TRIBUTÁRIO DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO  
PIS E DA COFINS: UM ESTUDO DE CASO COMPARATIVO DESTE IMPACTO  
NOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO.**

ORIENTADORA: MARILENE FEITOSA

FORTALEZA  
Janeiro/2013

EDSON SEABRA NETO

**O IMPACTO TRIBUTÁRIO DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE  
CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: UM ESTUDO DE CASO COMPARATIVO  
DESTE IMPACTO NOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado a Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo – FEAACS, tendo como objetivo a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Banca Examinadora:**

Prof<sup>a</sup>. Liliane Ramalho, coordenadora do curso de ciências contábeis, turno manhã, da Universidade Federal do Ceará.

Prof<sup>a</sup>. Marilene Feitosa, professora do curso de ciências contábeis da Universidade Federal do Ceará.

Prof<sup>a</sup>. Jeanne Marguerite, coordenadora do curso de ciências contábeis, turno noite, da Universidade Federal do Ceará.

FORTALEZA  
Janeiro/2013

## **O IMPACTO TRIBUTÁRIO DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: UM ESTUDO DE CASO COMPARATIVO DESTE IMPACTO NOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO.**

### **Resumo**

A legislação vigente, em nosso país, prevê a inclusão do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS na base de cálculo do Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, inclusão esta, que tem gerado questionamentos entre os contribuintes sobre sua legitimidade. Neste contexto, o presente artigo tem como objetivo apresentar um estudo comparativo entre o impacto tributário causado pela inclusão do ICMS nas bases de cálculo de apuração Cumulativa e Não Cumulativa e, com isso, apurar o menor ônus para o contribuinte das respectivas contribuições. Com o intuito de possibilitar maiores análises e de quantificar monetariamente o impacto acima citado e, por consequência, o ônus assumido pelo contribuinte, foram tomadas como amostra as informações contábeis e fiscais de uma empresa que poderia optar por qualquer um desses regimes, com as quais foi desenvolvida uma pesquisa empírica, qualitativa, indutiva, bibliográfica e documental. Ao final do estudo de caso, foi concluído que a empresa em questão sofreu um maior impacto tributário por optar pelo regime não cumulativo.

**Palavras Chave:** ICMS. PIS/PASEP e COFINS. Sistemática cumulativa e não cumulativa.

### **Abstract**

Current Brazilian law includes Tax on Circulation of Goods and Supply of Services Interstate and Intercity Transportation and Communication - ICMS into Social Integration Program and Training Program Heritage Civil Servants - PIS/PASEP and Contribution to Social Security Financing - COFINS basis of calculation. The legitimacy of this inclusion has been argued amongst taxpayers. In this context, the present article seeks to compare the tax impact of ICMS inclusion into the cumulative and noncumulative PIS/PASEP and COFINS forms of calculation and, therefore, point out the lower charge for taxpayers. In order to do so, the accounting data from a company who could chose between each form of PIS/PASEP and COFINS calculation regimen was sampled and analyzed. An empirical, qualitative, inductive, bibliographic and documentary research was conducted. This evaluation concluded that the company had greater tax impact when noncumulative regimen was chosen.

**Keywords:** ICMS. PIS/PASEP e COFINS. Systematic cumulative and noncumulative.

## **1 Introdução**

O Brasil hoje possui uma das maiores cargas tributária do mundo, conforme notícia apresentada pela Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas – Fenacon, em seu site, no ano de 2011 a arrecadação de impostos representou 36,2% do Produto Interno Bruto – PIB. Neste sentido, estudos científicos relacionados a este tema estão sempre em pauta e são

de fundamental importância, pois em um país com essa característica o desconhecimento tributário, ou mesmo, a displicência do contribuinte pode significar grandes prejuízos ou até mesmo a falência.

Neste cenário, muitas das vezes desfavorável ao contribuinte, que paga vultosas quantias em dinheiro a título de impostos, taxas e contribuições, se faz cada vez mais necessária à figura do profissional de contabilidade com conhecimentos bem fundamentados na área tributária para preservar o patrimônio das empresas diante das cobranças excessivas de tributos.

Um dos fatores que colabora com esta alta carga tributária brasileira é a presença do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, embasada pela Lei Complementar de 87/96. O tema escolhido para ser abordado no presente artigo se refere exatamente a esta situação, que é um dos maiores impasses existentes na esfera tributária de nosso país, pois causa um impacto significativo na arrecadação de tributos de determinadas empresas brasileiras.

A discussão ora citada é baseada na tese da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo de outros tributos, pois sendo este imposto de competência do Estado, onde o contribuinte é mero responsável pela arrecadação e repasse, é incoerente que este seja considerado parte do faturamento da empresa sobre o qual é permitida a instituição de contribuições sociais, conforme dispõe o Art. 195 da Constituição Federal. Esta questão tem movimentado diversos questionamentos jurídicos de contribuintes que relutam ao pagamento desta parcela das contribuições sociais. Pesquisas a respeito desta discussão obtêm resultados distintos, pois não existe uma unanimidade de opinião entre os juristas e estudiosos renomados.

A grande quantidade de contribuintes que questionaram na justiça a legalidade deste critério de tributação levou o assunto à instância do Supremo Tribunal Federal – STF. A importância desta discussão torna-se ainda mais evidente quando as consequências desse julgamento são quantificadas financeiramente, ou seja, o quanto uma decisão em favor do contribuinte pode significar para os cofres da União, seja pelos valores que já foram recolhidos e precisariam ser devolvidos ou pela perda de receita nos exercícios futuros.

Assim, a justificativa para elaboração deste artigo surge diante desse contexto complexo que apresenta de um lado dessa discussão o contribuinte, que precisa dimensionar as perdas com essa possível apuração tributária indevida e do outro a União que não deseja perder uma importante fonte de receita.

É importante ressaltar que esse trabalho não tem como objetivo manifestar qualquer posicionamento sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da presença do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais, discussão esta que ainda encontra-se com o julgamento pendente pelo STF, mas apenas busca demonstrar o impacto econômico causado por esta ao contribuinte, de acordo com o regime de tributação utilizado para o recolhimento do PIS e da COFINS, cumulativo e/ou não cumulativo, e os possíveis benefícios decorrentes de uma decisão positiva na conclusão desse julgamento.

Diante do que foi exposto acima, apresenta-se como direcionadora dos estudos a seguinte questão problema: O impacto tributário, decorrente da inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS é mais significativo em qual regime de apuração, cumulativo ou não cumulativo?

Com o intuito de alcançar o objetivo geral proposto foram eleitos como objetivos específicos à definição de uma Entidade que pudesse optar pelo regime cumulativo ou não cumulativo, para que fossem obtidos dados fiscais e contábeis, a análise da apuração do PIS/PASEP e da COFINS desta Entidade, identificar e

quantificar o impacto causado pela presença do ICMS nas bases de cálculo apuradas e simular a apuração, com os mesmos dados, no regime distinto ao utilizado.

Assim, foi desenvolvida uma pesquisa empírica, qualitativa, indutiva, bibliográfica e documental a partir das informações contábeis e fiscais de uma empresa que detém as características necessárias a opção pelo regime cumulativo ou não cumulativo. A partir dos dados coletados, foi elaborado um estudo de caso, permitindo que fossem efetuadas análises e simulações de modo a embasar a comparação pretendida por esta pesquisa.

## 2 Referencial Teórico

O impasse sobre a constitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS tem dividido opiniões nos últimos anos. Diversos juristas e contabilistas posicionam-se a favor dos contribuintes, atacando a legislação ora vigente, que impõe os recolhimentos destas contribuições com base no faturamento, equiparando-o ao total das receitas auferidas, sem a possibilidade de exclusão do ICMS. Entretanto, existem aqueles que consideram legal e coerente tal imposição.

O cerne desta discussão é o entendimento da definição legal de faturamento, antes considerado como as receitas obtidas pela venda de mercadoria e/ou serviço e agora equiparado ao total da receita bruta do contribuinte, e a compreensão do ICMS como receita pertencente ao Estado, apresentando-se como um imposto indireto do qual as empresas representam apenas a figura de contribuinte de direito, ou seja, responsável apenas pelo recolhimento de tal tributo. Sobre imposto indireto Amaro (2004, p.90 *apud* RIBEIRO, 2008, p.1) escreve:

Uma classificação, de fundo econômico, mas com reflexos jurídicos, é a que divide os tributos em *diretos* e *indiretos*. Os primeiros são devidos, "de direito", pelas mesmas pessoas que, "de fato", suportam o ônus do tributo; é o caso do imposto de renda. Os indiretos, ao contrário, são devidos, "de direito", por uma pessoa (dita "contribuinte de direito"), mas suportados por outra ("contribuinte de fato"): o "contribuinte de direito" recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o "contribuinte de fato"; os impostos que gravam o consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS, ISS) estariam aqui incluídos.

Em torno destas questões surgiram teses distintas, algumas a favor e outras contra a União, beneficiada com a atual conjuntura tributária. Os contribuintes, bem assessorados pelos seus profissionais das áreas contábeis e jurídicas que se basearam na tese de que o ICMS não pode ser incluído no faturamento, ou tão pouco, considerado como receita da empresa, para inclusão na base de cálculo de outros tributos, levaram esta discussão à esfera jurídica, gerando polêmica e atingindo a mais alta instância, o Supremo Tribunal Federal – STF.

O julgamento por parte do STF a respeito do Recurso Extraordinário 249.785, referente à questão aqui discutida, vem sendo adiado desde 2007 quando, através de uma “manobra” estratégica, a União ingressou com uma Ação Declaratória de Constitucionalidade - ADC a respeito da Lei 9.718/98 e postergou uma decisão por parte deste tribunal. A decisão que, naquele momento, parecia inevitavelmente em favor do contribuinte, tendo em vista que seis ministros já haviam se posicionado desta forma, hoje ainda encontra-se indefinida.

Na expectativa de um desfecho positivo, várias empresas já estão efetuando procedimentos de recálculos com o intuito de conhecer os valores aos quais teriam o direito de ressarcimento e a possível economia para os exercícios futuros. Caso isto

aconteça, estima-se que a União perderá uma receita anual de aproximadamente R\$ 12 bilhões que estendida aos anos anteriores, ainda não prescritos, representam um impacto ainda maior. Sobre o julgamento e os possíveis prejuízos para a União, Ribeiro (2008, p.1) escreve:

Trata-se de discussão complexa, pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal, de alta repercussão aos cofres da Fazenda Nacional. Caso o STF entenda pela inconstitucionalidade da inclusão dos valores destinados ao recolhimento de ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, a União poderá tomar um prejuízo estimado em cerca de R\$ 76 bilhões, contando com o que terá de devolver aos contribuintes pelos pagamentos ocorridos nos últimos cinco anos. A perda anual na arrecadação de COFINS e PIS é calculada pela Receita Federal em aproximadamente R\$ 12 bilhões.

Dentro do contexto aqui exposto, no qual cada contribuinte busca conhecer os valores envolvidos nesta discussão do ponto vista de sua realidade, este artigo aborda os procedimentos que devem ser efetuados para que as empresas possam quantificar o impacto causado pela incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS nos regimes cumulativo e não cumulativo. Para que seja possível o entendimento desses procedimentos, demonstrados no estudo de caso apresentado adiante, é necessário o conhecimento prévio de alguns conceitos que serão tratados a seguir, pois foram utilizados no decorrer da pesquisa.

## **2.1 O Faturamento como base da apuração do PIS e da COFINS**

O ponto de partida para que sejam compreendidos os procedimentos utilizados durante o estudo de caso é o entendimento de como as bases de cálculo do PIS e da COFINS são compostas de acordo com a legislação vigente e como elas influenciam os valores pagos pelo contribuinte.

Os valores a serem recolhidos a título das contribuições sociais aqui referenciadas podem ser obtidos de duas maneiras distintas, conforme o regime de tributação ao qual a empresa esteja submetida. A primeira está vinculada ao Regime Cumulativo, que prevê as alíquotas de 0,65% para o PIS/PASEP e 3% para a COFINS, aplicadas sobre o Faturamento da empresa, conforme pode ser constatada a partir da fundamentação legal transcrita abaixo:

Art. 2 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. (Brasil, Lei 9718/98)

A segunda é decorrente do Regime Não Cumulativo, instituído através da Lei nº 10.637/02 para o PIS/PASEP e pela Lei nº 10.833/03 para a COFINS, que consiste em uma sistemática de compensação de créditos e débitos, conforme as operações de entradas e saídas, respectivamente, de mercadorias e/ou serviços com os quais a empresa trabalha. Outra característica relevante a ser considerada são as alíquotas que se apresentam majoradas, 1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS. Embora existam distinções entre a metodologia e alíquotas aplicadas na apuração dos valores a serem recolhidos para este regime e a utilizada no regime citado anteriormente, pode-se constatar, através das legislações transcritas abaixo, que o fato gerador e a base de cálculo foram mantidos os mesmos.

#### Para o PIS/PASEP:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput. (BRASIL, Lei nº 10.637/2002)

#### Para a COFINS:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput. (BRASIL, Lei nº 10.833/2003)

Sobre esses dois regimes, Reis, Gallo e Pereira (2010, p.82) discorrem da seguinte forma:

As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS inicialmente foram instituídas pelo regime cumulativo, que consiste em um método de apuração em que o tributo é exigido por inteiro toda vez que ocorre a hipótese de incidência, sem a possibilidade de creditar-se sobre os valores pagos nas operações anteriores.

A partir da Lei nº 10.637/2002 para o PIS e da Lei nº 10.833/2003 para a COFINS, foi instituído a essas contribuições sociais o regime não cumulativo, que consiste em uma sistemática de compensar-se o valor do tributo devido em cada operação com o montante cobrado na operação anterior.

É importante mencionar que a instituição do Regime Não Cumulativo atingiu apenas as pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real, não substituindo totalmente o Regime Cumulativo, que continuou obrigatório para uma parcela significativa das empresas. A esse respeito, Maia *et al* (2005, p.123) se posiciona:

A regra da não-cumulatividade tem como escopo a neutralização da carga tributária suportada na cadeia produtiva e somente se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda pelo lucro real, trimestral ou anual.

A forma não cumulativa não se aplica às pessoas jurídicas que apurarem o imposto de renda trimestral com base no lucro presumido ou arbitrado [...]

A sujeição ao regime não cumulativo não depende apenas da tributação pelo Lucro Real, existindo pessoas jurídicas assim tributadas que são obrigadas a realizarem suas apurações de PIS/PASEP e COFINS pelo regime cumulativo, ou ainda, que possuem parte de sua receita sujeita a um regime e outra parte ao outro. Ou seja, conforme Fabretti (2009, p.152) nos traz, são muitas as hipóteses e as possibilidades de permanecer no sistema antigo, mantendo, na prática, um sistema misto. Alguns contribuintes são obrigados a aderir a sistemática não cumulativa e parte pode permanecer no sistema anterior, cumulativa.

A existência simultânea desses dois regimes distintos e a possibilidade de uma parcela das empresas brasileiras terem a opção de escolha entre estes, da margem ao surgimento do questionamento que deu origem a esta pesquisa. Em qual dessas duas

realidades, a inclusão do ICMS na composição do faturamento, explicada no próximo tópico, provoca um maior “prejuízo” tributário ao contribuinte do PIS/PASEP e da COFINS?

Deve-se mencionar, de forma a evitar qualquer interpretação equivocada e analogias indevidas, que a legislação que orienta o tratamento a ser dado ao PIS/PASEP e a COFINS é bastante extensa e complexa, podendo ser encontradas diversas especificidades conforme as operações realizadas por uma determinada empresa. A parcela desta legislação aqui evidenciada corresponde apenas a aquela que será utilizada para o entendimento do estudo aqui apresentado.

## 2.2 A inclusão do ICMS no Faturamento

A base de cálculo do PIS e da COFINS tem origem no faturamento equiparado pela legislação à receita bruta do contribuinte. Entretanto, um pouco de conhecimento fiscal e contábil permite identificar facilmente que embutido nesta base de cálculo está outro tributo, o ICMS.

Esta situação decorre da base de cálculo do ICMS, instituída pela Lei Complementar nº 87/96, que prevê que o montante deste tributo integrará sua própria base de cálculo, popularmente conhecida como “base de cálculo por dentro”. Assim a legislação dispõe:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

Assim, as receitas auferidas nas operações com mercadorias, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que estão sujeitas a incidência do imposto estadual, terão seus valores influenciadas por este.

Para facilitar a compreensão, toma-se como exemplo uma venda de mercadoria, sujeita a alíquota de 17% de ICMS, pela qual foi cobrado um valor de R\$ 100,00. Deste valor, a parte correspondente ao preço da mercadoria é apenas R\$ 83,00, enquanto os outros R\$ 17,00 são correspondentes ao ICMS, porém o valor oferecido à tributação é R\$ 100,00, ou seja, o faturamento não é composto apenas pela receita da venda de mercadorias, decorrente da atividade da empresa, mas também da parcela correspondente ao ICMS.

Desta forma, observa-se que no momento que o legislador estabelece a incidência das contribuições sociais, PIS/PASEP e COFINS, sobre o faturamento, receita bruta, da empresa, o contribuinte passa a ser “penalizado” com um ônus tributário sobre uma receita que não lhe pertence, tendo em vista que o ICMS configura uma receita do Estado, sendo o contribuinte mero arrecadador deste tributo.

A respeito dessa cobrança abusiva, Carrazza (2006, p.496/497 *apud* FREITAS, 2007, p.4):

Muito bem, quando a Constituição, em matéria de contribuições sociais para a Seguridade Social, alude a faturamento, é preciso buscar no Direito Comercial este conceito. Depois é certo que quando o texto constitucional alude, sem reservas ou restrições, a um instituto ou a um vocábulo jurídico, endossa o sentido próprio que possuem, na doutrina e na jurisprudência.

Ora, faturamento, para o Direito Comercial, para a doutrina e para a jurisprudência, nada mais é do que a expressão econômica de operações mercantis ou similares, realizadas, no caso em estudo, por empresas que, por imposição legal, sujeitam-se ao recolhimento do PIS e da COFINS.

O faturamento (que etimologicamente, advém de fatura) corresponde, em última análise, ao somatório do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte. Faturar, pois, é obter receita bruta proveniente da venda de mercadorias ou, em alguns casos, da prestação de serviços.

Noutras palavras, faturamento é a contrapartida econômica, auferida, como riqueza própria, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas. Conquanto nesta contrapartida possa existir um componente que corresponde ao ICMS devido, ele não integra nem adere ao conceito que ora estamos cuidando.

Não ai nestas assertivas nenhuma novidade, porquanto já na década de 80 Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, debruçando-se sobre questão análoga, só que concernente ao PIS, deixaram consignado:

Quando a lei do ICMS manda que se inclua o próprio valor do tributo na sua base (...) introduz-se especial mecânica que só pode produzir eficácia no âmbito estritamente compreendido nos fins da lei tributária, isto é, no plano específico e restrito da base de cálculo do ICM. Desdobrar ilações a partir desta disposição, projetando-as para outros campos, portanto, implicará alargamento do regime nitidamente excepcional, facultando a irradiação dos efeitos deste "anormal" comando em esferas não visadas pelo seu sentido específico.

Em consequência, o ICMS não integra o valor da operação, a não ser para os específicos efeitos de cálculo dele próprio.

### 3 Metodologia

A metodologia utilizada para o desenvolvimento deste artigo foi baseada em estudo de caso, com uma coleta de dados prática, fundamentado por uma pesquisa empírica, qualitativa, indutiva, bibliográfica e documental, que permitiu que comparações analíticas fossem feitas de forma a tornar possível a elaboração de um trabalho científico, de maneira imparcial, que pudesse contribuir aos estudos desenvolvidos na área abordada, pois a forma que uma investigação é conduzida implica diretamente nos resultados obtidos (BEUREN ET AL, 2003).

Com o intuito de atingir os objetivos estabelecidos durante a etapa de planejamento do trabalho, foi escolhido como ambiente de pesquisa, para o estudo de caso realizado, uma empresa atuante no mercado de indústria e comércio de máquinas e equipamentos que possui as características necessárias para a adoção de qualquer um dos regimes de tributação para o PIS e a COFINS tratados neste artigo, cumulativo ou não cumulativo, estando a cargo da administração a escolha mais vantajosa.

A Empresa ABC, como será denominada a empresa escolhida como base para o estudo de caso, é optante do Lucro Real por questões de planejamento tributário próprio, estando assim, sujeita ao regime não cumulativo para a apuração do PIS e da COFINS. No ano calendário de 2011, período selecionado para a pesquisa, o seu faturamento anual foi de R\$ 33.979.190,13 estando dentro do limite máximo de receita bruta, de R\$ 48.000.000,00, estabelecido para opção pelo Lucro Presumido, o que permitiria a adesão ao regime cumulativo para apuração das contribuições sociais, deve-se mencionar que além de atender o limite de faturamento a empresa atende, também, todas as outras exigências legais para esta opção.

A justificativa para escolha desta empresa está na possibilidade da mesma em aderir ao regime tributário do Lucro Real ou Lucro Presumido, o que implica diretamente na forma de apuração das contribuições sociais, regime cumulativo e não cumulativo. Embora o presente artigo não tenha o intuito de apresentar um estudo

tributário que se posicione sobre o melhor critério de apuração a ser utilizado pela empresa, para esses tributos, IRPJ e CSLL, era essencial que com uma única fonte de dados fosse possível expor o comportamento do impacto do ICMS no faturamento de uma empresa, e por consequência na sua apuração de PIS e COFINS, e suas diferenças nos regimes: Cumulativo e Não Cumulativo.

A pesquisa realizada nesta empresa apresentou característica documental, pois os dados necessários para a pesquisa foram coletados diretamente na empresa definida e tiveram como fonte os demonstrativos contábeis, livros fiscais e as memórias de cálculo e apurações, utilizadas, complementados através de entrevistas realizadas os profissionais do setor fiscal da empresa, responsáveis pelas apurações e recolhimentos de tributos, para que as análises pudessem ser devidamente fundamentadas e melhor detalhadas conforme a realidade da empresa. Sobre a pesquisa documental GIL (1996, p. 51) discorre da seguinte forma:

Assemelha-se muito à pesquisa bibliográfica. A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.

A análise dos dados coletados ocorreu mediante a um entendimento prévio da legislação vigente aplicada ao recolhimento dos tributos abordados neste artigo e de como estes devem ser calculados pelas empresas enquadradas como contribuintes, fundamentado por uma pesquisa bibliográfica que é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos, GIL (1996, p. 48).

Embora o estudo de caso tenha sido realizado com observância de características específicas da empresa em questão, de modo indutivo os métodos aqui utilizados e as conclusões obtidas poderão ser aplicáveis as demais empresas desde que sejam observadas suas especificidades para evitar qualquer erro decorrente de analogias equivocadas, pois conforme Cervo, Bervian e Da Silva (2007, p.44) na indução, a conclusão está para as premissas como o todo está para as partes. De verdades particulares concluímos verdades gerais.

#### **4 O estudo do impacto tributário do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS na Empresa ABC.**

A Empresa ABC apresentou no ano de 2011, faturamento de R\$ 33.979.190,13, obtido através de operações internas, interestaduais e internacionais conforme descrito na Tabela 1, abaixo transcrita. A distribuição desse valor entre as modalidades de operação tem uma importância relevante no estudo aqui apresentado, pois a legislação que rege a escrituração do ICMS prevê alíquotas diferenciadas conforme a localização geográfica a qual se destina os produtos vendidos, o que impacta diretamente nos valores que serão deduzidos do faturamento como forma de identificar o impacto do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, objetivo deste estudo.

Tabela 1 – Faturamento segregado conforme destino dos produtos vendidos.

<b>Operações Internas (17%)</b>	<b>Operações Interestaduais (12%)</b>	<b>Operações de Exportação (0%)</b>	<b>Faturamento Total</b>
24.858.097,95	4.501.271,72	4.619.820,46	33.979.190,13

Fonte: Elaborada pelo autor conforme informações presentes nos Livros Fiscais de ICMS e nos livros contábeis da Empresa ABC.

Inicialmente, para compreendermos a relevância da presença do ICMS no valor do faturamento de uma empresa, e conseqüentemente na apuração do PIS e da COFINS, precisamos entender primeiro o cálculo e a forma de apresentação do mesmo em uma nota fiscal emitida.

Como prevê a legislação, o ICMS compõe sua própria base de cálculo, “base de cálculo por dentro”, então, o valor total referente à operação sujeita a esse tributo já tem embutido o ICMS incidente. Assim, o valor total das notas fiscais, que integram o faturamento da empresa, é composto pelo valor do produto vendido adicionado do valor do ICMS inerente àquela operação.

A partir do exposto nos parágrafos acima é possível concluir que o faturamento apresentado pela empresa não representa apenas os valores decorridos da atividade operacional, pois neles encontra-se embutido o valor do ICMS. Sendo assim, ao retirarmos os valores referentes a este imposto encontramos os valores transcritos na tabela abaixo:

Tabela 2 – Faturamento líquido do ICMS

<b>ICMS Oper. Internas (17%)</b>	<b>ICMS - Oper. Interestaduais (12%)</b>	<b>Operações Exterior</b>	<b>Faturamento sem ICMS</b>
20.632.221,30	3.961.119,11	4.619.820,46	29.213.160,87

Fonte: Elaborada pelo autor conforme informações presentes nos Livros Fiscais de ICMS e nos livros contábeis da Empresa ABC.

O confronto das informações dos dados presentes nas tabelas 1 e 2, permite observar o impacto causado pela retirada do ICMS da composição do faturamento, que representa uma redução de 14,03% demonstrada abaixo:

Tabela 3 – Diferença ocasionada pela inclusão do ICMS no faturamento

<b>Faturamento</b>	<b>Valor</b>
Faturamento com ICMS	33.979.190,13
Faturamento sem ICMS	29.213.160,87
<b>Diferença</b>	<b>4.766.029,26</b>
<b>Redução</b>	<b>14,03%</b>

Fonte: Elaborada pelo autor.

A Empresa ABC, se valendo das permissões previstas na legislação vigente deduz do seu faturamento os valores referentes às vendas canceladas e aos descontos concedidos incondicionalmente. Para a influência do ICMS sobre essas deduções apresenta-se a tabela abaixo:

Tabela 4 – Diferença ocasionada pela inclusão do ICMS nas deduções do faturamento.

<b>Deduções</b>	<b>Valor</b>
Deduções com ICMS	2.219.230,22
Deduções sem ICMS	1.898.131,35
<b>Diferença</b>	<b>321.098,87</b>
<b>Redução</b>	<b>14,47%</b>

Fonte: Elaborada pelo autor.

Estas diferenças encontradas são o motivo da polêmica discussão que hoje aguarda julgamento pelo STF, pois o contribuinte questiona a legalidade, a constitucionalidade, do ICMS compor a base de cálculo de outros tributos. Esta situação

terá seu entendimento mais claro após as análises feitas nos próximos tópicos sobre as apurações do PIS e da COFINS da Empresa ABC onde poderá ser visualizado o quanto essa redução do faturamento, poderia reduzir o recolhimento desses dois tributos.

#### 4.1 O ICMS na base de cálculo dos Créditos do PIS e da COFINS

Mas, se a presença deste imposto na composição do faturamento for questionada, deverão ser aplicados os mesmos critérios em outras operações das empresas, como a aquisição de insumos, as devoluções de mercadorias, despesas com energia elétrica, entre outras, que também são influenciadas diretamente pela presença do ICMS e refletem esta influência nas apurações do PIS e da COFINS, pois integram a base de cálculo dos créditos destes tributos a serem abatidos dos débitos originados pelas saídas das mercadorias, no caso da empresa estar sujeita ao regime não cumulativo.

Como não faria sentido se falar na exclusão do imposto estadual apenas nas operações que geram débitos em detrimento daquelas que geram crédito, foi aplicado o mesmo raciocínio de exclusão do ICMS aos valores destas outras operações da Empresa ABC.

A partir dos livros fiscais de registro de entradas de mercadorias da Empresa ABC foram obtidos os valores descritos na Tabela 4 que representam a base de cálculo utilizada pela empresa na apuração dos créditos das contribuições sociais. Assim como foi feito para o faturamento, é importante segregarmos as entradas de acordo com a origem das mercadorias para que possamos distinguir as diferentes alíquotas utilizadas para o cálculo do ICMS, que conforme legislação estadual se dispõe da seguinte forma: 17% para as operações dentro do estado, 12% para operações interestaduais com Estados do Centro-Oeste, Norte e Nordeste, além do Espírito Santo, e 7% nas operações com Estados do Sul e Sudeste, com exceção do Espírito Santo.

Tabela 5 – Base de Cálculo dos créditos da empresa

<b>Operações Internas (17%)</b>	<b>Operações Interestaduais (12%)</b>	<b>Operações Interestaduais (7%)</b>	<b>Total de Entradas (Base de Cálculo dos Créditos)</b>
9.843.859,28	574.175,95	6.206.136,89	16.624.172,12

Fonte: Livros Fiscais da empresa

Entre as operações que representam os R\$ 16.624.172,12, acima demonstrados, a de maior relevância para a Empresa ABC, como costuma ser para as empresas que trabalham com a industrialização e comércio de mercadorias, foi à aquisição de insumos, que representou quase que a totalidade da base de crédito para as contribuições sociais, mas também fazem para deste valor as devoluções de vendas ocorridas durante o ano. Os gastos com energia elétrica também fazem parte da base de cálculo dos créditos a serem utilizados e sofrem influência do ICMS, com alíquota específica, entretanto durante a realização da pesquisa foi constatado que a Empresa ABC não está tomando crédito sobre esse gasto, onerando a carga tributária da empresa.

Conforme apresentado anteriormente, o ICMS é um imposto calculado “por dentro”, compondo sua própria base de cálculo, sendo assim as notas fiscais escrituradas no livro fiscal de entradas, assim como as notas fiscais de saídas que compõe o faturamento, também possuem um percentual de ICMS embutido em seus valores. Logo, com intuito de fundamentar as apurações de PIS e COFINS líquida da presença do ICMS apresentadas no próximo tópico foi elaborada a Tabela 6 que

apresenta a composição da base de cálculo de créditos utilizada nestas apurações sem a presença deste imposto.

Tabela 6 – Compras líquida de ICMS

<b>Operações Internas (17%)</b>	<b>Operações Interestaduais (12%)</b>	<b>Operações Interestaduais (7%)</b>	<b>Total de Entradas (Base de Cálculo dos Créditos)</b>
8.170.403,20	505.274,84	5.771.707,31	14.447.385,35

Fonte: Elaborada pelo autor conforme informações presentes nos Livros Fiscais de ICMS e na contabilidade da empresa.

O confronto das informações dos dados presentes nas tabelas 5 e 6, permite observar o impacto causado pela retirada do ICMS da composição da base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, que representa uma redução de 13,09% demonstrada abaixo:

Tabela 7 – Diferença ocasionada pela inclusão do ICMS nas aquisições

<b>Aquisições</b>	<b>Valor</b>
Aquisições com ICMS	16.624.172,12
Aquisições sem ICMS	14.447.385,35
<b>Diferença</b>	<b>2.176.786,77</b>
<b>Redução</b>	<b>13,09%</b>

Fonte: Elaborada pelo autor.

Os valores demonstrados nesta seção representarão o ponto de partida para a comparação do impacto causado pelo ICMS nas bases de cálculos para os regimes: Cumulativo e Não Cumulativo de apuração das contribuições sociais, objetivo deste artigo, que será apresentada na próxima seção.

## **4.2 O impacto do ICMS na apuração do PIS e da COFINS**

Conforme citado anteriormente, a Empresa ABC é optante pelo Lucro Real e como consequência, também de suas atividades, se sujeita ao regime não cumulativo para o recolhimento do PIS e da COFINS, todavia as suas características permitem a adesão ao Lucro Presumido e uma adequação ao regime cumulativo. Neste momento, é importante ressaltar que todos os estudos sobre as possíveis adoções do regime cumulativo e não cumulativo foram cuidadosamente realizados, pois as apurações de PIS e COFINS devem ser elaboradas atendendo as legislações específicas, pois a cumulatividade ou não-cumulatividade destas contribuições não dependem apenas da opção pelo Lucro Presumido ou Lucro Real.

Assim, tomando por base esta característica flexível da empresa e os valores demonstrados nos tópicos anteriores, será apresentado neste tópico o comparativo do impacto do ICMS nos regimes cumulativo e não cumulativo.

### **4.2.1 Regime Não-Cumulativo**

No ano calendário de 2011 a Empresa ABC realizou suas apurações para o PIS e a COFINS sob os critérios do regime não cumulativo. As tabelas demonstradas abaixo trazem na primeira coluna (Valores com ICMS) a apuração original da empresa, com os valores que foram recolhidos a título desses tributos, a segunda coluna (Valores sem

ICMS) demonstra os valores líquidos de ICMS conforme foram demonstrados nos tópicos anteriores.

A Tabela 8 demonstra a obtenção da base de cálculo para os débitos das contribuições sociais partindo do faturamento da empresa ao qual são feitos os devidos ajustes. As deduções se referem como já foi dito, as vendas canceladas e aos descontos concedidos incondicionalmente, enquanto que as isenções se referem às exportações feitas pela empresa ABC. Estas informações são bastante relevantes para o objetivo desta pesquisa, pois esses ajustes também são permitidos para o regime cumulativo e serão utilizados na simulação da apuração neste regime que será feita posteriormente.

Tabela8 – Base de Cálculo de Débitos para o PIS e a COFINS

	Valores com ICMS (A)	Valores sem ICMS (B)
<b>Faturamento</b>	33.979.190,13	29.213.160,87
<b>(-) Deduções</b>	2.219.230,22	1.898.131,35
<b>(-) Isenções</b>	4.619.820,46	4.619.820,46
<b>Base de Cálculo dos Débitos</b>	27.140.139,45	22.695.209,06
<b>DIFERENÇA (A - B)</b>		<b>4.444.930,39</b>
<b>PIS sobre a diferença (1,65%)</b>		73.341,35
<b>COFINS sobre a diferença(7,6%)</b>		337.814,71

Fonte: Elaborada pelo autor conforme informações presentes nos Livros Fiscais, nas Declarações Acessórias e na contabilidade da empresa.

A diferença demonstrada acima representa para a empresa uma redução dos débitos de PIS no valor de R\$ 73.341,35 e R\$ 337.814,71 da COFINS, valores obtidos ao serem aplicadas as alíquotas de 1,65% e 7,6%, para o cálculo do PIS e da COFINS respectivamente, sobre a diferença encontrada. Ou seja, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS representa R\$ 411.156,06, apurados a maior nos valores dos débitos totais das contribuições sociais.

O reflexo dessa variação no recolhimento do tributo será reduzido pela variação encontrada nas operações que geram créditos tendo em vista que estes também serão deduzidos com a retirada do ICMS, conforme demonstrado na tabela a seguir:

Tabela 9 – Base de Cálculo de Créditos para o PIS e a COFINS

	Com ICMS (A)	Sem ICMS (B)
<b>Bens Utilizados como Insumos</b>	16.624.172,12	14.447.385,35
<b>Base de Cálculo dos Créditos</b>	16.624.172,12	14.447.385,35
<b>DIFERENÇA (A - B)</b>		<b>2.176.786,77</b>
<b>PIS sobre a diferença (1,65%)</b>		35.916,98
<b>COFINS sobre a diferença(7,6%)</b>		165.435,79

Fonte: Elaborada pelo autor conforme informações presentes nos Livros Fiscais, nas Declarações Acessórias e na contabilidade da empresa.

Utilizando o mesmo raciocínio anterior, ao aplicar as alíquotas vigentes, encontra-se uma redução dos créditos de R\$ 35.916,98 para o PIS e R\$ 165.435,79 para a COFINS. Ou seja, a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS representa R\$ 201.352,78 a mais nos valores dos créditos totais das contribuições sociais. As operações que geram créditos para as empresas não se resumem a aquisição de insumos existindo inúmeras outras operações com essa característica, porém constatou-se durante a pesquisa que a Empresa ABC por falta de orientações tributárias apenas aproveita os créditos referentes a essa operação.

Assim, ao ser efetuado o “cruzamento” dos débitos e dos créditos nas duas situações expostas acima, com e sem a participação do ICMS, pode-se observar o valor do impacto deste tributo no recolhimento do PIS e da COFINS, ou seja, qual foi o ônus assumido pelo contribuinte, ocasionado pela incidência de tributo sobre tributo. A tabela abaixo demonstra estas situações para a realidade da Empresa ABC.

Tabela 10 – Diferença das Apurações – Regime Não Cumulativo

	<b>PIS (1,65%) com ICMS (A)</b>	<b>PIS (1,65%) sem ICMS (B)</b>	<b>COFINS (7,6%) com ICMS (C)</b>	<b>COFINS (7,6%) sem ICMS (D)</b>
<b>Débito</b>	447.812,30	374.470,95	2.062.650,60	1.724.835,89
<b>Crédito</b>	274.298,84	238.381,86	1.263.437,08	1.098.001,29
<b>Total a Recolher</b>	173.513,46	136.089,09	799.213,52	626.834,60
<b>Diferença</b>	<b>(A - B)</b>	<b>37.424,37</b>	<b>(C - D)</b>	<b>172.378,91</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

Os valores demonstrados nas colunas “com ICMS” representam a apuração real feita pela empresa durante o ano calendário 2011, e os valores efetivamente recolhidos a título de contribuições sociais. Analisando a tabela acima, pode-se observar que a retirada do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS impacta em R\$ 209.803,28 a apuração da Empresa ABC, ou seja, representaria uma redução de aproximadamente 22% dos valores recolhidos neste exercício. Este impacto tomaria proporções ainda maiores se o cálculo aqui demonstrado for estendido para os últimos cinco anos, período ainda não prescrito em caso de decisão positiva ao contribuinte no julgamento do STF, caso seja considerado um crescimento no faturamento da empresa, em exercícios futuros, a exclusão do ICMS desta base de cálculo, poderá representar uma redução percentual ainda maior e influenciar o planejamento orçamentário da Empresa ABC.

#### 4.2.2 Regime Cumulativo

Anteriormente se falou que a Empresa ABC possui todas as características necessárias para fazer a opção pelo Lucro Presumido como regime de tributação, ficando critério da administração fazer a escolha que achar mais vantajosa para empresa, o que possibilitaria uma apuração de PIS e COFINS pelo Regime Cumulativo. Foi dito, também, que esta característica foi o motivo da escolha desta empresa como base para este estudo de caso, pois permitira que a partir da análise dos dados contábeis e fiscais da empresa fossem elaboradas simulações que permitissem a comparação do impacto do ICMS na base de cálculo das contribuições sociais nos regimes de apuração: cumulativo e não cumulativo. Assim, neste tópico, simularemos a apuração da empresa no regime cumulativo para que se torne possível quantificar este impacto e ser efetuada a comparação almejada.

A forma de apuração estabelecida pelo regime cumulativo é mais simples, pois exclui a figura do crédito tomado pelo contribuinte nas operações de entradas, para os quais existe uma extensa e complexa legislação. Logo, sendo excluída a figura dos créditos tomados não se faz necessária o estudo da influência do ICMS nas operações de entradas. Outra característica deste regime são as alíquotas menores em contrapartida ao não aproveitamento dos créditos.

Considerando estas duas questões, as apurações da Empresa ABC para este regime se apresentariam da seguinte forma: Os valores bases para o cálculo dos débitos são os mesmos utilizados para o regime não cumulativo, R\$ 27.140.139,45 com o ICMS embutido e R\$ 22.695.209,06 quando considerado os valores líquidos deste tributo.

Então, aplicando sobre estes valores as alíquotas previstas para o regime cumulativo, 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS se obtém os resultados seguintes:

Tabela 11 – Diferença das Apurações – Regime Cumulativo

	PIS (0,65% ) com ICMS	PIS (0,65% ) sem ICMS	COFINS (3% ) com ICMS	COFINS (3% ) sem ICMS
<b>Base de Cálculo</b>	27.140.139,45	22.695.209,06	27.140.139,45	22.695.209,06
<b>Total a Recolher</b>	176.410,91	147.518,86	814.204,18	680.856,27

Fonte: Elaborada pelo autor

Ao ser analisada a presença do ICMS na base de cálculo, constata-se que o impacto seria menor se a Empresa ABC estivesse sujeita ao regime cumulativo, pois este seria de R\$ 162.239,38 representando uma redução de aproximadamente 16% dos valores que seriam recolhidos a título de PIS e COFINS, nas atuais condições da empresa.

#### 4.2.3 Análise dos resultados obtidos.

A primeira vista um profissional da contabilidade, que atua na área tributária, em um momento de descuido, poderia concluir rapidamente que o impacto causado pelo ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS sempre seria menor no regime cumulativo, como demonstrado no estudo de caso, tendo em vista que para o caso da Empresa ABC os valores bases para os débitos são os mesmos e as alíquotas são menores neste regime. Porém, relembra-se aqui a importância que os créditos, presentes na figura do regime não cumulativo, representam na análise das contribuições sociais, pois a relação percentual entre as operações de entradas, que geram créditos de PIS e COFINS para o contribuinte, e o faturamento, base para os débitos destas contribuições, pode facilmente alterar os resultados obtidos.

A afirmativa sobre a relação percentual entre as operações de entradas de uma empresa e seu faturamento, citada no parágrafo anterior, pode ser comprovada, de forma clara, a partir do seguinte exemplo:

Durante a realização do Estudo de Caso, apresentado neste artigo, observou-se que a Empresa ABC adquiriu uma parte de seus insumos de fornecedores situados nas regiões Sul e Sudeste, exceto Espírito Santo, sendo estas operações impactadas por um percentual de 7% referente ao ICMS e, outra parte, de fornecedores situados em outros Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, mais Espírito Santo, sujeitando-se a influência de 12% deste imposto estadual, conforme apresentado nas tabelas 5, 6 e 7. Nesta condição, o impacto causado pelo ICMS representa um montante de R\$ 2.176.786,77 na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, que seria reduzida de R\$ 16.624.172,12 para R\$ 14.447.385,35, líquida de ICMS, conforme apresentado na tabela 9.

Se a Empresa ABC tivesse adquirido todos os seus insumos, pelos mesmos valores, de fornecedores situados no seu mesmo Estado. Neste contexto, estas operações passariam a ser impactadas por uma alíquota de 17%, referente ao ICMS, atribuída as operações interestaduais pelo RICMS. Esta variação nas alíquotas incidentes sobre as operações de entradas da empresa ocasionaria uma redução da base de cálculo, líquida da presença do ICMS, de R\$ 16.624.172,12, não mais para R\$ 14.447.385,35, e sim para R\$ 13.798.062,86 (redução de 17% da base de cálculo original) e como consequência, reduziria os créditos de PIS e COFINS utilizados pela empresa, o que aumentaria os valores a serem recolhidos e reduziria o impacto provocado pelo ICMS conforme demonstrado na página seguinte.

Tabela 12 – Situação Exemplo (Operações apenas com fornecedores do mesmo Estado)

	<b>PIS (0,65%) com ICMS (A)</b>	<b>PIS (0,65%) sem ICMS (B)</b>	<b>COFINS (3%) com ICMS (C)</b>	<b>COFINS (3%) sem ICMS (D)</b>
<b>Débito</b>	447.812,30	374.470,95	2.062.650,60	1.724.835,89
<b>Crédito</b>	274.298,84	227.668,04	1.263.437,08	1.048.652,78
<b>Total a Recolher</b>	173.513,46	146.802,91	799.213,52	676.183,11
<b>Impacto ICMS</b>	<b>(A - B)</b>	26.710,55	<b>(C - D)</b>	123.030,41
<b>Total</b>				<b>149.740,95</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

Como pode ser observado, o impacto tributário causado pela inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS reduziria de R\$ 209.803,28 para R\$ 149.740,95, menor que o valor de R\$ 162.239,38, obtido na simulação feita para o regime cumulativo, demonstrado na tabela 11.

## 5 Conclusão

Assim, ao final desta pesquisa, é possível perceber que mesmo que para Empresa ABC o regime não cumulativo represente um maior prejuízo no que se refere à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, como foi exposto anteriormente, existem diversas variáveis a serem consideradas quando se fala na exclusão deste tributo da base de cálculo e que estas variam de forma considerável conforme o regime de tributação ao qual a empresa se submete e as especificidades de suas atividades.

Entretanto, é fato que uma decisão positiva em favor do contribuinte no julgamento do STF representará benefícios financeiros para todas as empresas que estão sujeitas a estas contribuições e ao ICMS, mas para que estas empresas possam quantificar esses benefícios de forma confiável é necessário um estudo detalhado da realidade de cada uma para que possam ser conhecidas as reduções a serem obtidas nos exercícios futuros e um recálculo dos valores já recolhidos que deverão ser ressarcidos pela União para o período ainda não prescrito. À relevância deste artigo e de outras pesquisas nesse contexto cresce à medida que os prazos estipulados para a finalização deste debate jurídico se aproximam.

## 6 Referências

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 06 de outubro de 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei971898.htm>>. Acesso em 06 de outubro de 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em 18 de outubro de 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003.** Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em 08 de novembro de 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 7 de 7 de setembro de 1970.** Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp07.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm)>. Acesso em 08 de novembro de 2012.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº 70 de 30 de dezembro de 1991.** Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm)>. Acesso em 13 de outubro de 2012.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; DA SILVA, Roberto. **Metodologia Científica.** 6ª Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CONHECER em detalhes impostos e taxas evita prejuízo. Fenacon Notícias. Disponível em: <<http://www.fenacon.org.br/noticias-completas/440>>. Acesso em 3 de setembro de 2012.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito Tributário Aplicado – Impostos e Contribuições das Empresas.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Auditoria de Impostos e Contribuições.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FREITAS, Rinaldo Maciel. Artigo - Federal - 2007/1451. Questões Relevantes sobre a Inconstitucionalidade do ICMS e IPI Figurarem na Base de Cálculo do PIS e da COFINS.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** São Paulo: Ed. Atlas S.A, 1996.

JORGE, Társis Nametala Sarlo. **Manual do ICMS – Direito Tributário Material, Processual e Direito Penal Tributário.** 2 ed. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2008.

MAIA, Alexandre Aguiar et al. **Conhecendo Nossos Tributos.** Fortaleza: LCR, 2005.

NEVES, Silvério das. **ICMS – Imposto Calculado por Dentro.** Em: <<http://www.silnev.com.br>>. Acesso em: 12 outubro 2012.

REIS, Luciano Gomes dos Reis; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. **Manual de Contabilização de Tributos e Contribuições Sociais.** São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Pedro Melo Pouchain. **A incidência do PIS/COFINS sobre o ICMS.** Disponível em <<http://jus.com.br/revista/texto/20690/a-incidencia-do-pis-cofins-sobre-o-icms>>. Acesso em 09 de novembro de 2012.