



FACULDADE DE EDUCAÇÃO E MEIO AMBIENTE

BRUNO DOS SANTOS RODRIGUES

**O IMPACTO FINANCEIRO DA INCLUSÃO DO ICMS À
BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS NO
REGIME CUMULATIVO**

ARIQUEMES – RO
2019

Bruno dos Santos Rodrigues

**O IMPACTO FINANCEIRO DA INCLUSÃO DO ICMS À
BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS NO
REGIME CUMULATIVO**

Trabalho apresentado ao curso de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Educação e Meio Ambiente – FAEMA, como requisito parcial à obtenção do Grau de Bacharelado em Ciências Contábeis.

Orientador (a): Prof. Esp. Thyago Vinicius Marques Oliveira.

Ariquemes - RO

2019

Bruno dos Santos Rodrigues

Lattes.cnpq.br/7675462767881273

**O IMPACTO FINANCEIRO DA INCLUSÃO DO ICMS À BASE
DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS NO REGIME
CUMULATIVO**

Trabalho apresentado ao curso de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Educação e Meio Ambiente – FAEMA, como requisito parcial à obtenção do Grau de Bacharelado em Ciências Contábeis.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Orientador Esp. Thyago Vinicius Marques Oliveira

<http://lattes.cnpq.br/8327395586171818>

Faculdade de Educação e Meio Ambiente – FAEMA

Prof. Mestra. Tatianne Aparecida de Oliveira Cardoso

<http://lattes.cnpq.br/1244507918393716>.

Faculdade de Educação e Meio Ambiente – FAEMA

Prof.^a Esp. Elida Cristina Dalpiaz

<http://lattes.cnpq.br/3309302134075015>.

Faculdade de Educação e Meio Ambiente - FAEMA

Ariquemes, 10 de Setembro de 2019.

FICHA CATALOGRÁFICA
Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Biblioteca Júlio Bordignon – FAEMA

R696i RODRIGUES, Bruno dos Santos.

O impacto financeiro da inclusão do icms à base de cálculo do pis e da cofins no regime cumulativo. / por Bruno dos Santos Rodrigues. Ariquemes: FAEMA, 2019.

41 p.; il.

TCC (Graduação) - Bacharelado em Ciências Contábeis - Faculdade de Educação e Meio Ambiente - FAEMA.

Orientador (a): Prof. Esp. Thyago Vinicius Marques Oliveira.

1. Faturamento. 2. Receita. 3. Base de Cálculo. 4. .. 5. .. I Oliveira, Thyago Vinicius Marques. II. Título. III. FAEMA.

CDD:657.

Bibliotecário Responsável

CRB ***/**

Dedico não só este trabalho, mas todas as conquistas já alcançadas em minha vida, bem como as que virão, aos meus pais Elton e Lilha, ao meu irmão Geovane e às minhas avós, Erizan e Maria.

AGRADECIMENTOS

À minha avó Erizan, por ser minha primeira incentivadora e maior entusiasta, por sempre acreditar em mim, às vezes, mais até do que eu.

Ao meu pai Elton e à minha mãe Lilha, por serem a minha base, por minha formação como pessoa, por sempre estarem ao meu lado nas horas mais difíceis possíveis, por me concederem a possibilidade de alcance dos meus sonhos, ofertando a mim, oportunidades na vida que eles próprios não tiveram.

À minha avó Maria, que mesmo eu sendo um neto distante por muitas vezes, nunca deixou de pensar e acreditar em mim, sendo sem sombra de dúvidas, uma das pessoas mais importantes da minha vida.

Ao meu falecido avô Guilhermino Barbosa dos Santos, a quem tenho como exemplo de honestidade, caráter e trabalho. Sei que continua a olhar por mim e espero que com o mesmo orgulho que hoje carrego em ser seu neto.

Em especial à professora Elida Cristina Dalpiaz, por ser uma das pessoas de maior coração que já conheci, por todo o apoio, carinho e atenção que sempre demonstrou, se tornou uma das pessoas mais importantes da minha vida, a quem pretendo sempre orgulhar.

Ao meu orientador Thyago Vinicius Marques Oliveira, por me auxiliar, aconselhar e incentivar, não apenas na conclusão deste trabalho, mas também como pessoa e profissional.

A todos os demais professores, desde o primário até o presente momento, por serem responsáveis diretos por grande parte de minha formação, em especial à professora Gilvânia Bergamo Moratto, que creio personificar a todos os demais, desde o amor à profissão ao zelo e excelência de sua execução.

Aos meus colegas de turma, por compartilharem comigo esta conquista, que representa para cada um de nós, o resultado de nosso esforço, a busca por realização e que culmina em amizades que levarei para o resto da vida.

A todas as pessoas, que de forma direta e/ou indireta, fizeram parte de minha caminhada até aqui e que estarão comigo a cada conquista ou momento de dificuldade.

Enfim, a Deus o meu maior agradecimento, pelo simples fato de me conceder forças para lutar por meus objetivos e por conceder à minha vida, tantas pessoas incríveis, às quais serei eternamente grato.

A todos o meu muito obrigado!

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo evidenciar o impacto financeiro ocasionado pela inclusão do ICMS à base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS dentro do exercício da atividade comercial de uma empresa de pequeno porte localizada no Município de Monte Negro/RO, referente ao ano de 2018. Para que se possa viabilizar o entendimento quanto aos resultados da pesquisa em questão, serão abordados conceitos tributários inerentes à matéria, como alíquotas, bases de cálculo e hipóteses de incidência, sendo de forma progressiva, apresentados os pontos de vista tanto do fisco, quanto dos contribuintes, que dão cerne à disputa judicial. Será ainda evidenciada a decisão do Supremo Tribunal Federal acerca da contenda tributária, sendo analisado o impacto de seus efeitos aos contribuintes brasileiros.

Palavras-chave: Faturamento; Receita; Base de Cálculo.

ABSTRACT

This paper aims to highlight the financial impact caused by the inclusion of ICMS in the calculation basis of contributions to PIS and COFINS within the exercise of the commercial activity of a small company located in Monte Negro / RO, referring 2018. In order to enable the understanding of the results of the research in question, the tax concepts inherent to the subject will be addressed, such as tax rates, calculation bases and hypothesis of incidence. tax authorities, as well as taxpayers, who give the heart to the legal dispute. It will also be evidenced the decision of the Federal Supreme Court about the tax dispute, being analyzed the impact of its effects to the Brazilian taxpayers.

Keywords: Revenues; Recipe; Calculation basis; Exclusion.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Redução da Base de Cálculo	31
Gráfico 2 – Redução do débito de PIS	33
Gráfico 3 – Redução do débito de COFINS	34

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Faturamento e Base de Cálculo do PIS e da COFINS	27
Tabela 2 – Apuração do PIS	28
Tabela 3 – Apuração da COFINS	29
Tabela 4 – Apuração do ICMS	30
Tabela 5 – Base de Cálculo do PIS e da COFINS sem ICMS.....	31
Tabela 6 – Apuração do PIS sem ICMS.....	32
Tabela 7 – Apuração da COFINS sem ICMS.....	32
Tabela 8 – Comparativo do PIS	33
Tabela 9 – Comparativo da COFINS.....	34

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART.	Artigo
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação Geral da Tributação da Receita Federal do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
FINSOCIAL	Contribuição para o Fundo de Investimento Social
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
LC	Lei Complementar
Nº	Número
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
PR	Paraná
RE	Recurso Extraordinário
RO	Rondônia
SCI	Solução Consulta Interna
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
2 REVISÃO DE LITERATURA	13
2.1 DOS TRIBUTOS	13
2.2 DAS ESPÉCIES DE TRIBUTOS	13
2.2.1 Impostos	13
2.2.2 Taxas	14
2.2.3 Contribuições de Melhoria	14
2.2.4 Empréstimos Compulsórios	15
2.2.5 Contribuições Sociais	15
2.3 ASPECTOS GERAIS DO PIS E DA COFINS	16
2.3.1 Contribuintes	17
2.3.2 Base de Cálculo	17
2.3.3 Alíquotas	18
2.4 ASPECTOS GERAIS DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)	19
2.4.1 Contribuintes	19
2.4.2 Fato Gerador	19
2.4.3 Base de Cálculo	19
2.4.4 Alíquota	20
2.5 A LIDE REFERENTE À INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS	20
2.6 TESE DA FAZENDA PÚBLICA	22
2.7 DECISÃO DO STF SOBRE O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR	22
3 OBJETIVOS	24
3.1 OBJETIVO GERAL	24
3.1 OBJETIVO ESPECÍFICO	24
4 METODOLOGIA	25
4.1 MEIOS DE PESQUISA	25
5 RESULTADOS E DISCUSSÕES	27
5.1 DEMONSTRAÇÃO DO IMPACTO FINANCEIRO DA INCLUSÃO DO ICMS À BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS	27
5.2 FATURAMENTO DA EMPRESA	27
5.3 CÁLCULOS DAS CONTRIBUIÇÕES PELO SISTEMA CUMULATIVO	28
5.4 CÁLCULO DO PIS E DA COFINS EXCLUINDO O ICMS DA BASE DE CÁLCULO	29
5.5 COMPARATIVO DE VALORES	33
CONCLUSÃO	36
REFERÊNCIAS	38

INTRODUÇÃO

A problemática em definir o conceito de faturamento, bem como as contradições observadas no sentido de determinar se o ICMS caracteriza ou não faturamento, acaba por tornar a aplicação de tributos por parte do governo, destinada ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) mais onerosa às organizações (TEIXEIRA; MACHADO, 2017).

Tal matéria tem sido julgada há vários anos pelo Supremo Tribunal Federal, sendo discutido como um dos pilares desta questão, a indagação se o ICMS deve ou não ser contemplada como parte constituinte do faturamento ou receita das entidades. Este assunto, a partir do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR passou a ter repercussão geral reconhecida, julgado pelo plenário em 15 de março de 2017, sendo definido através deste que o valor relacionado ao ICMS não é caracterizado como faturamento nem ingresso de receita (GRAEBNER, 2017).

Em face à contundência dos argumentos apresentados por ambas as partes da lide tributária, a tese evidenciada no RE 574.706, não teve votação unânime, sendo seis votos favoráveis e quatro desfavoráveis. Desta forma, observando-se um julgamento finalizado, possuindo repercussão geral de efeito *erga omnes* (que tem efeito ou vale para todos) e que define que o valor equivalente ao ICMS não é item que compõe a base que é levada em consideração para fins de cálculo do PIS e da COFINS, pressupõem-se então, que tal decisão é autoaplicável, possibilitando aos contribuintes a aplicação de seus efeitos de forma imediata, a contar da publicação de sua decisão. Entretanto, não foi o que se observou em prática, devido ao fato de que o processo não transitou em julgado, tendo a fazenda pública apresentado embargos de declaração ainda pendentes de apreciação por parte do Supremo Tribunal Federal (PEDRON; REZENDE, 2019).

Desta forma serão apresentados os pontos de vista conflitantes do fisco e dos contribuintes perante a disputa, bem como a decisão do RE 574.706/PR, apresentada por meio do Supremo Tribunal Federal e o impacto ocasionado pela consideração do ICMS como integrante dos valores que incidem o PIS e a COFINS no ano de 2018 sobre um contribuinte do setor de comércio varejista de roupas localizado no Município de Monte Negro no Estado de Rondônia.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 DOS TRIBUTOS

Inclusa às diversas funções atribuídas de forma irrevogável ao Estado encontra-se a tributação, que de forma sucinta, refere-se à atividade estatal que tem por finalidade principal a instituição, a arrecadação e a fiscalização de tributos (COSTA, 2017).

Fronte às mais variadas definições apresentadas pela doutrina ao conceito de tributo, Amaro (2014), restringe-se a defini-lo como uma forma de prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída por intermédio de lei, sendo devida ao Estado ou demais entidades não estatais direcionadas a fins de interesse público.

Para Reginato (2015), não obstante a participação da doutrina neste conceito, a definição de tributo possui sede legal instituída. Em sua interpretação, a lei que traz em seus princípios e padrões de comportamento e não toma como função conceituar sua matéria. Entretanto, diante das controvérsias a lei veio por tratar do conceito de tributo no Código Tributário Nacional (CTN), que em seu artigo 3º trata a seguinte definição: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Almejando-se a partir deste ponto o entendimento da essencialidade da instituição tributária, Martins (2003) destina ao tributo a atividade fim da arrecadação financeira de recursos direcionados aos cofres públicos como meio de custear de forma satisfatória as necessidades do coletivo.

2.2 DAS ESPÉCIES DE TRIBUTOS

As definições das diferentes espécies de tributos estão previstas no corpo da Constituição Federal (CF) de 1988. É tratado em seu texto da existência de cinco modalidades diferentes de tributos, são eles: Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria; Empréstimos Compulsórios e Contribuições Sociais.

2.2.1 Impostos

O imposto é o tipo de tributo onde a obrigação tem como fato gerador uma situação que é totalmente independente das atividades estatais especificadas, com relação ao contribuinte.

Para Costa (2017), Impostos são os tributos não vinculados a uma atuação estatal. É o que se interpreta da conjuntura dos arts. 145, I, 153, 155 e 156 da Constituição Federal de 1988, que ao delegarem as respectivas competências tributárias, estabelecem situações fáticas que não exigem quaisquer ações de conduta por parte do poder público. Desta forma, basta que o sujeito passivo realize qualquer das situações previstas por lei como necessárias e suficientes à incidência de impostos, para que o ente tributante competente esteja autorizado a exigir o valor monetário correspondente.

2.2.2 Taxas

Possuindo sua base constitucional amparada pelo previsto no Art. 77, caput do Código Tributário Nacional, as taxas podem ser definidas como uma modalidade tributária, na qual é vinculada uma ação estatal diretamente ligada ao sujeito passivo de seu pagamento, consistindo na prestação de serviço público de utilização potencial ou efetiva na execução do exercício do poder de polícia (COSTA, 2017).

Para Ribeiro e Pinto (2014), o referido dispositivo legal estabelece ainda que as taxas não podem possuir o mesmo fato gerador ou base de cálculo que os impostos, sendo proibido também o seu cálculo em relação ao capital das entidades.

Nos ditames de Fabretti (2009), o poder de polícia supracitado refere-se à capacidade de fiscalização e autorização de determinadas atividades, sendo estabelecidos os seus limites em função do interesse público.

2.2.3 Contribuições de Melhoria

Com relação às Contribuições de Melhoria, esta é uma terceira forma arrecadatória vinculada ao sistema brasileiro de tributação, diferencia-se das taxas e dos impostos, pelo fato de ser instituída para fazer frente aos gastos de obras públicas de que seja decorrente de valorização imobiliária. Esta forma de tributo tem como limite total a despesa realizada e como individual o acréscimo do valor resultante da obra de cada imóvel beneficiado (NEWMAN, 2019).

Costa (2017) adiciona às características deste tributo, a sua vinculação direta à realização estatal de uma determinada ação ligada, mesmo que de forma indireta ao ente responsável por seu pagamento, consubstanciada na realização de obra pública que decorra valorização imobiliária.

Segundo Newman (2019), o limite individual da contribuição encontra-se em perfeita sintonia com a capacidade de contribuição individual, já que determina que as pessoas se sujeitem à tributação estatal nos limites de sua capacidade econômica.

2.2.4 Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios poderão ser instituídos pela União por intermédio de lei complementar, desde que seja direcionado para atender a despesas classificadas como extraordinárias. Para receber esta classificação, a despesa tem de ser decorrente de: Calamidade pública; guerra externa ou iminência; investimentos públicos que sejam de caráter urgente e, concomitantemente, de relevante interesse nacional (MACHADO, 2006).

Os recursos obtidos por intermédio de empréstimo compulsório serão destinados tão somente para quitação das despesas que fundamentaram a sua instituição (RIBEIRO; PINTO, 2014).

Os valores arrecadados por intermédio de empréstimo compulsório devem ser devolvidos para o contribuinte, sendo de atribuição da lei complementar (LC) que o instituir, a definição de prazo para resgate dos recursos arrecadados e as respectivas condições (TEIXEIRA; MACHADO, 2017).

2.2.5 Contribuições Sociais

A definição das Contribuições Sociais é de competência exclusiva da União. Estas são destinadas à intervenção no domínio econômico e dos interesses das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação nas respectivas áreas.

Conforme preconizado por Costa (2017), as referidas Contribuições, segundo disposição da Constituição Federal, apresentam as seguintes espécies: as de intervenção no domínio econômico, as corporativas, instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas e as sociais.

Newman (2019) define as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), como sendo contribuições instituídas pela União para regular o exercício de determinada atividade econômica, inclusive mediante a obtenção de numerário financeiro com o intuito de viabilizar a ação estatal em matérias afetadas àquela atividade.

Machado (2006) trata que as contribuições voltadas ao interesse de categorias profissionais ou econômicas representam as contribuições destinadas à organização e manutenção de determinadas categorias, estando vinculada de forma direta a entidades representantes de categorias profissionais ou econômicas.

As contribuições sociais fazem parte das receitas de que o Estado necessita para no exercício das funções que lhes são atribuídas, como proporcionar segurança, saúde, educação, lazer, cultura e bem-estar. Sendo tais receitas destinadas de forma específica ao financiamento da seguridade social, compreendendo-se uma conjuntura de ações inerentes de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, direcionadas em sentido de assegurar à sociedade, direitos básicos referentes por exemplo a saúde, a assistência social e a previdência (OLIVEIRA, 2016).

Incluso a este contexto, Oliveira (2016) ressalta entre as mais variadas formas de contribuições sociais abrangidas no art. 195 da CF/1988, estão aquelas que incidem sobre a receita ou faturamento das empresas, bem como na importação, a exemplo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e para a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS).

2.3 ASPECTOS GERAIS DO PIS E DA COFINS

O PIS e o Pasep, têm suas instituições previstas nas Leis Complementares 07/70 e 08/70, respectivamente. Estas leis foram unificadas por meio da Lei Complementar 26/75.

O valor proveniente da arrecadação a título de PIS e Pasep formam o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), vinculado ao Ministério do Trabalho e Emprego. Por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDS), parte dos recursos deste fundo são aplicados em programas de desenvolvimento econômico, sendo a outra parte empregada para pagar aos trabalhadores o seguro-desemprego e a todos os trabalhadores (RIBEIRO; PINTO, 2014).

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), por sua vez, teve sua instituição por intermédio da Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991, sucedendo o Fundo de Investimento Social (Finsocial), criado pelo Decreto-Lei 1.940/1982 (REGINATO, 2015).

Nas palavras de Oliveira (2016), a arrecadação relativa à COFINS, destinava-se ao pagamento de despesas com atividades fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

2.3.1 Contribuinte

Todas as pessoas jurídicas que não estejam obrigadas a fazer o recolhimento do IR com base no Lucro Real, são consideradas contribuintes do Pis/Pasep e da COFINS, no regime cumulativo.

2.3.2 Base de Cálculo

Trata-se como base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme estabelecido por suas respectivas Leis Complementares instituidoras 07/70 e 70/91, abrangia apenas o faturamento mensal das empresas (TEIXEIRA; MACHADO, 2017).

Deste modo, a definição de faturamento, conforme esclarece Reginato (2015), equivale-se somente ao total das receitas decorrentes da atividade econômica geral da empresa em determinado período. Conceito este, contemplado pela CF/1988, que em seu Art. 195, *caput*, I, apontava o faturamento das empresas como base para o cálculo do PIS e da COFINS.

Entretanto, o advento da Emenda Constitucional (EC) nº 20/98 incorreu em diversas alterações com relação ao regulamento das contribuições sociais, passando a incidir sobre a receita e não somente sobre o faturamento, englobando o total das receitas geradas pelas pessoas jurídicas, sem considerar se ela é ou não operacional, provocando desta forma, mudanças significativas na base de cálculo (TEIXEIRA; MACHADO, 2017).

Ainda em 1998, foi editada a Lei nº 9.718/98, munida do intuito principal de ampliação da base de cálculo passível de incidência do PIS e da COFINS, para que esta viesse a corresponder à totalidade das receitas adquiridas pela pessoa jurídica. Importante salientar o fato de que a Lei nº 9.718/98 é anterior à EC nº 20/98 (REGINATO, 2015).

2.3.3 Alíquotas

Segundo Reginato (2015), no ordenamento jurídico em vigência há quatro formas de apuração dos tributos, sendo eles denominados: lucro presumido, lucro real, simples nacional e lucro arbitrado.

O regime cumulativo, aplicável às empresas que calculam os valores de seus débitos tributários com base no lucro presumido, sem a possibilidade de aproveitamento de crédito das contribuições, utilizam para o COFINS uma alíquota de 3% e para o PIS/Pasep 0,65%.

2.4 ASPECTOS GERAIS DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

O Imposto que possui como fato gerador às operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é regulamentado através da redação dada pela Lei Complementar nº 87/1996. Sendo a responsabilidade por sua instituição de competência dos Estados e do Distrito.

O referido tributo é provido de natureza não cumulativa, existindo a possibilidade de compensação do valor devido em cada operação com o montante do imposto observado nas operações que ocorreram anteriormente. Pode ocorrer ainda a aplicação do imposto de forma seletiva, dependendo da necessidade que cada serviço ou mercadoria.

2.4.1 Contribuintes

As pessoas que praticam negócios mercantis, além dos prestadores de serviços de comunicação, transporte intermunicipal e interestadual são os contribuintes deste tributo.

Nos ditames de Ribeiro e Pinto (2014) é assinalado na figura de contribuinte, qualquer pessoa física ou jurídica, que obedecendo à habitualidade e em volume comercial, realiza operação de prestação de serviços, bem como a circulação de mercadoria, mesmo que estas operações tenham a observação de seu início no exterior.

2.4.2 Fato Gerador

Segundo Newman (2019), a hipótese de incidência do ICMS recai sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias ou a prestação de serviços interestadual, intermunicipal e de comunicação.

Sobre esta hipótese de incidência, Ribeiro e Pinto (2014) evidenciam que esta circulação deve ser jurídica, pressupondo-se a transferência de titularidade, ocasionada por negociação jurídica onerosa.

2.4.3 Base de Cálculo

Adota-se como base de cálculo para o ICMS, o valor relativo à operação que de que decorra circulação da mercadoria ou o valor pelo qual o serviço foi prestado. É incluso à base de cálculo também, o frete, desde que realizado por intermédio do remetente e cobrado em separado (BARROSO, 2012).

Teixeira e Machado (2017) acrescentam ainda como integrantes da base de cálculo, valores direcionados a descontos condicionais ofertados, assim como despesas advindas de comprador ou a ele debitadas.

2.4.4 Alíquota

Nas palavras de Ribeiro e Pinto (2014), a alíquota do ICMS é um percentual definido pelo governo, que uma vez incidente sobre a base de cálculo se possa obter o montante do tributo devido.

Barroso (2012) salienta que a Constituição Federal de 1988 delega ao Senado Federal a responsabilidade por estabelecer os percentuais a serem aplicados sobre as prestações e operações entre Estados bem como sobre as exportações, sendo facultativo a ele estabelecer alíquotas mínimas ou máximas em operações dentro do Estado, delegando-se a cada Estado a responsabilidade por fixar suas alíquotas internas atribuídas, observadas as disposições do Senado Federal e conforme a essencialidade de cada bem ou serviço.

2.5 A DISCUSSÃO REFERENTE À INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS

Segundo o que afirma Graebner (2017), existe um impasse quanto à definição do conceito de faturamento ou receita, que por sua vez serão passíveis de incidência do PIS e COFINS.

Reginato (2015) atesta que a noção de faturamento em matéria fiscal assinalada pela Constituição Federal de 1988, mesmo que não fosse restrita ao ponto de alcançar apenas vendas acompanhadas de fatura, não autorizava que fosse entendido como sinônimo de receita bruta a totalidade das receitas do contribuinte.

Entretanto para Fabretti (2009), a Lei nº 9.718/98 veio por unificar as definições de receita e faturamento, conceituando o faturamento como o total irrestrito da receita bruta adquirida pela pessoa jurídica, de modo a entender-se que a receita bruta corresponde ao total das receitas auferidas, não sendo levado em consideração o tipo de segmento comercial da empresa, bem como o tratamento contábil atribuído às receitas.

Desta forma, Reginato (2015), assevera a inconstitucionalidade da aplicação dos efeitos da lei supracitada, uma vez que a redação do Art. 110 do CTN atesta que, eleito o faturamento como fator de incidência do PIS e da COFINS, não poderia ser atribuída definição diversa a este instituto, sob pena de estender de modo não autorizado a competência tributária atribuída pela união.

Gaudêncio e Peixoto (2007), a respeito de tal atribuição explicitam o fato da impossibilidade da própria lei tributária redefinir o alcance, o conteúdo ou definição de institutos predefinidos, fato este interposto pelo entendimento do Art. 110 do CTN.

Amparado a tais fatos, sendo eleito o faturamento como hipótese de incidência das contribuições por dispositivo constitucional, não poderia o legislador atribuir ou ampliar definição divergente da prevista em sua jurisdição tributária (REGINATO, 2015).

Nas palavras de Graebner (2017), o problema consiste na definição se o valor relativo ao ICMS se encontra sujeito à integração ao que se entende como receita ou faturamento, uma vez que tais conceitos apresentam divergências no que diz respeito às normas que instituem a cobrança do PIS e da COFINS.

Na ótica de Góes (2015), ao se considerar a natureza tributária do ICMS, este se evidencia como despesa e não uma receita para a pessoa jurídica, não apresentando medida de riqueza, desta forma incluí-lo à base de cálculo do PIS e da COFINS configura disparidade com a disposição Constitucional e com o conceito de faturamento. Ressalta ainda que, mesmo perante as últimas alterações sofridas pela legislação que trata sobre PIS e a COFINS, não foram observadas quaisquer alterações em prol de que seja autorizado ao contribuinte excluir o ICMS da base de cálculo para o PIS e para a COFINS.

Conforme Barros (2007), sendo tributados o PIS e a COFINS, estando incluso o ICMS à sua base de cálculo, incorre-se em tributação de um valor que não é de posse do contribuinte, sendo este, mero depositário do valor referente ao ICMS ao erário, suportando uma carga tributária além do que está legalmente previsto pela Constituição Federal.

Mello (2017) complementa que o embasamento dos contribuintes para requerer que o ICMS seja retirado da base de cálculo das contribuições, dá-se pelo fato dele não condizer com o conceito constitucional de faturamento que, para o Supremo Tribunal Federal (STF), é tratado como o valor total das receitas adquiridas na venda de serviços e bens relacionados de forma direta ao objeto social da entidade. Entretanto, a Receita Federal reitera que sua incidência se dá também sobre outras receitas que integrantes do capital da empresa o que representa o efetivo total a título de receita adquirida pela entidade jurídica.

2.6 TESE DA FAZENDA PÚBLICA

Em relação à inserção do ICMS à base de cálculo do PIS e da COFINS, a ideologia evidenciada pela Fazenda Pública é a de que ela é constitucional, norteadas perante o argumento de que o ICMS é parte integrante do faturamento, pois ao ser calculado através do método por dentro, o valor do imposto encontra-se embutido no valor da mercadoria ou prestação de serviços (REGINATO, 2015).

Segundo Marcon (2013), empreende o fisco em sua defesa, a tese de que o ICMS integra o custo da pessoa jurídica, o qual, sendo calculado por dentro, é recebido como forma de pagamento da mercadoria ou prestação do serviço, devendo por isso, integrar a base para incidência das contribuições. O raciocínio baseia-se na ideologia de que a noção de custo está para a de preço, bem como a de despesa operacional está para a de faturamento. Desta forma, preço faz frente ao custo, tanto quanto o faturamento faz frente às despesas operacionais.

Perante tal posicionamento da Fazenda Pública, Reginato (2015) aduz que a ação do fisco esbarra de forma constantemente nas garantias constitucionais dos contribuintes, que adotam a tese de que o ICMS não pode ser incluído na hipótese de incidência das contribuições.

2.7 DECISÃO DO STF SOBRE O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar em março de 2017 o Recurso Extraordinário (RE) 574.706/PR, decidiu por maioria dos votos (6 votos pró e 4 contra), pela aprovação da retirada do ICMS da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS, chegando ao entendimento de que o ICMS não é agregado ao patrimônio do contribuinte, não podendo ser parte integrante da base de incidência das contribuições, entendendo que o ICMS representa tão somente a entrada de valor em trânsito a ser repassado ao Estado, não podendo neste sentido, ser entendido como faturamento ou receita (TEIXEIRA E MACHADO, 2017).

Segundo relatado através do site Guia Tributário (2017), o referido Recurso Extraordinário passou a ter, através desta votação, repercussão geral reconhecida, desta forma, a decisão do STF aplica-se a todas as instâncias jurídicas, porém o contribuinte só obterá segurança jurídica com relação ao período de retirada do imposto da base para incidência das contribuições logo que seja realizada pelo STF, a denominada modulação que,

conforme prevê a Lei nº 9.868/99 (BRASIL, 1999, p. 5), em seu Art. 27:

Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Teixeira e Machado (2017) elucidam que, considerando o fato de que até o presente momento não houve a instauração da modulação pelo Supremo Tribunal, para que se defina a partir de quando a decisão observada no julgamento do RE nº 574.706/PR terá efeito, o contribuinte poderá retirar o ICMS da base das contribuições, entretanto alheio ao risco de que o STF, por meio da modulação, atribua período diverso para que seja aplicada a exclusão, podendo esta, ser anterior ou posterior à decisão do contribuinte.

Outro fator agravante a esta discussão encontra-se no fato de que a União, sob a alegação de obscuridade e contradição do mencionado acórdão do Supremo Tribunal Federal, veio por interpor Embargos de Declaração sem julgamento até o presente momento, sob a afirmação de que a decisão do RE 574.706 não explicita o montante do ICMS a ser desconsiderado da base de incidência, se o ICMS a pago (a recolher) ou o ICMS destacado na nota fiscal (AMARAL et al., 2019).

Quanto à esta indefinição, Moreira (2019) esclarece que o posicionamento da Receita Federal perante a publicação do acórdão do RE 574.706 se deu por meio da Solução Consulta Interna COSIT Nº. 13/2018, na qual defende que o valor da exclusão seja o valor mensal a recolher.

Entretanto, Castelo (2019) assevera que tal que a Solução Consulta Interna n.º 13 é desprovida de sentido, almejando tão somente a postergação do aproveitamento da decisão por parte dos contribuintes, uma vez que o STF vem por afirmar, de forma categórica, que o montante a título de ICMS a ser removido da base de incidência para o PIS e COFINS deve ser o destacado nas notas fiscais.

3 OBJETIVOS

3.1 OBJETIVO GERAL

A presente pesquisa trata como objetivo principal demonstrar o impacto financeiro relativo à inclusão do ICMS na base que será empregada para o cálculo do PIS e da COFINS no regime de incidência cumulativa, aplicado à uma empresa integrante do setor comerciante de roupas a varejo, referente ao ano de 2018.

3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

São abordados como objetivos específicos da presente pesquisa os seguintes pontos:

- Conceituação do ICMS e das contribuições para o PIS e para a COFINS, bem como seus respectivos contribuintes, alíquotas, hipóteses de incidência e bases de cálculo.
- A apresentação da discussão sobre a inserção do valor do ICMS na base de cálculo sobre a qual incidirá o PIS e a COFINS partindo-se do ponto de vista dos contribuintes e da Fazenda Pública;
- A apresentação da decisão do Supremo Tribunal Federal a respeito da matéria tributária; e
- A demonstração do impacto financeiro gerado pela apuração das contribuições do PIS e da COFINS, constando o ICMS em sua base de cálculo.

4 METODOLOGIA

O presente estudo evidencia-se como uma abordagem quantitativa e qualitativa, almejando, segundo Rodrigues (2007), possibilitar maior entendimento e familiaridade com o problema.

Partindo-se do ponto de vista dos meios técnicos, a referente pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, que conforme afirma Gil (2010), é caracterizado como um estudo exaustivo e profundo de um ou poucos objetos, para que se possa atingir o seu amplo conhecimento.

Partindo-se do ponto de vista material da presente pesquisa, serão analisados dados apresentados por uma empresa comerciante de roupas a varejo, inerentes ao ano de 2018, localizada no município de Monte Negro no Estado de Rondônia, com o intuito de sejam apresentados dados conclusivos acerca do estudo apresentado.

4.1 MEIOS DE PESQUISA

A fundamentação desta pesquisa foi desenvolvida através da retirada de informações constantes na legislação que versa a respeito da problemática, objeto principal da discussão tributária. De forma complementar à legislação, a fim de que se façam conhecer alguns dos princípios da matéria, foram utilizados artigos científicos, livros e sites da internet.

Quanto ao estudo de caso, para a coleta de dados foram utilizados os relatórios financeiros de uma empresa do segmento de comércio varejista de roupas no ano de 2018, com o intuito de observação da possível redução dos valores inerentes às contribuições para o PIS e para a COFINS.

Visando a realização dos cálculos tributários, de modo a se aproximarem ao máximo do que seria devido pela empresa, caso a mesma apurasse suas contribuições a partir da retirada do ICMS de sua hipótese de incidência. Foram revisados os valores a título de tributo efetivamente pagos pela empresa no lapso temporal analisado, de modo a serem identificadas quaisquer possibilidades de distorções dos valores evidenciados neste estudo.

Para que fossem montados cenários tributários potenciais que atestem a tese apresentada pela presente pesquisa, foram analisadas as notas fiscais de compra e venda de mercadoria referentes ao ano de 2018, de modo a serem elaboradas, a partir destas, planilhas que evidenciem resultados dispare apuração

hoje realizada pela empresa e que possam corroborar para a apresentação de resultados confiáveis à análise comparativa do contingente a ser dispendido pela empresa em cada quadro tributário proposto.

5 RESULTADOS E DISCUSSÃO

5.1 DEMONSTRAÇÃO DO IMPACTO FINANCEIRO DA INCLUSÃO DO ICMS À BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.

De modo que se possa exemplificar o impacto ocasionado pela inclusão do ICMS à base de cálculo das contribuições, visando um melhor entendimento a respeito da matéria de que trata a presente pesquisa, serão demonstrados os dados relativos ao faturamento referente ao ano de 2018 de uma empresa do segmento de venda a varejo de roupas, localizada no município de Monte Negro, no Estado de Rondônia.

Vale ressaltar que no ano base da referente pesquisa, a empresa em questão encontrava-se enquadrada no regime de apuração com base no lucro presumido, e por consequência, realizou o recolhimento das contribuições para o PIS e para a COFINS por meio regime cumulativo.

5.2 FATURAMENTO DA EMPRESA

A tabela de número 1 apresenta o faturamento total da empresa, proveniente da venda de roupas a consumidor final no ano de 2018, bem como a base de cálculo empregada para a incidência do PIS e da a COFINS, encontrando-se, o valor do ICMS, neste momento, incluso à sua base de cálculo.

Tabela 1 – Faturamento e base de cálculo do PIS e da COFINS

MÊS	Faturamento Mensal		Base de Cálculo PIS/COFINS	
Janeiro	R\$	5.184,00	R\$	5.184,00
Fevereiro	R\$	1.225,00	R\$	1.225,00
Março	R\$	8.923,00	R\$	8.923,00
Abril	R\$	19.537,66	R\$	19.537,66
Mai	R\$	21.094,00	R\$	21.094,00
Junho	R\$	6.549,00	R\$	6.549,00
Julho	R\$	27.380,00	R\$	27.380,00
Agosto	R\$	13.159,00	R\$	13.159,00
Setembro	R\$	9.163,00	R\$	9.163,00
Outubro	R\$	12.147,00	R\$	12.147,00
Novembro	R\$	32.081,46	R\$	32.081,46
Dezembro	R\$	25.520,20	R\$	25.520,20
Total	R\$	181.963,32	R\$	181.963,32

Fonte: Adaptado pelo autor (2019).

Ao ser realizada uma primeira análise em relação aos valores que compõem o faturamento mensal e o valor da base passível de incidência do PIS e da COFINS, percebe-se serem congruentes, pois mantendo-se o ICMS incluso à base de cálculo das contribuições, a empresa não incorreu em nenhuma outra hipótese de redução da base de cálculo, que segundo trata Oliveira (2016), poderiam ser exemplificadas como vendas canceladas ou descontos incondicionais concedidos.

5.3 CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PELO SISTEMA CUMULATIVO

A empresa objeto da pesquisa, no ano inerente à coleta dos dados, encontrava-se enquadrada no regime de tributação do Lucro Presumido, recolhendo o PIS e a COFINS, conforme preceituam Ribeiro e Pinto (2014), de modo cumulativo, sob as alíquotas de 0,65% e 3% respectivamente.

A tabela 2 demonstra a apuração do PIS inerente ao ano de 2018, possuindo como elementos constituintes, o faturamento apresentado no lapso que compreende o período comercial inerente ao estudo, a base empregada para o cálculo da tributação para PIS, assim como a alíquota de 0,65% aplicada pela contribuição.

Tabela 2 – Apuração do PIS

MÊS	Faturamento Mensal	Base de Cálculo PIS/COFINS	PIS s/ Faturamento (0,65%)
Janeiro	R\$ 5.184,00	R\$ 5.184,00	R\$ 33,70
Fevereiro	R\$ 1.225,00	R\$ 1.225,00	R\$ 7,96
Março	R\$ 8.923,00	R\$ 8.923,00	R\$ 58,00
Abril	R\$ 19.537,66	R\$ 19.537,66	R\$ 126,99
Mai	R\$ 21.094,00	R\$ 21.094,00	R\$ 137,11
Junho	R\$ 6.549,00	R\$ 6.549,00	R\$ 42,57
Julho	R\$ 27.380,00	R\$ 27.380,00	R\$ 177,97
Agosto	R\$ 13.159,00	R\$ 13.159,00	R\$ 85,53
Setembro	R\$ 9.163,00	R\$ 9.163,00	R\$ 59,56
Outubro	R\$ 12.147,00	R\$ 12.147,00	R\$ 78,96
Novembro	R\$ 32.081,46	R\$ 32.081,46	R\$ 208,53
Dezembro	R\$ 25.520,20	R\$ 25.520,20	R\$ 165,88
Total	R\$ 181.963,32	R\$ 181.963,32	R\$ 1.182,76

Fonte: Adaptado pelo autor (2019).

Bem como a tabela 2 possui o intuito de demonstrar os valores apurados a título de débito de PIS, a tabela seguinte possui o paralelo objetivo de evidenciação dos valores atribuídos pela empresa, em forma de débito para a Contribuição para o Financiamento para a Seguridade Social no ano de 2018, analisada a seguir.

Tabela 3 – Apuração da COFINS

MÊS	Faturamento Mensal	Base de Cálculo PIS/COFINS	COFINS s/ Faturamento (3%)
Janeiro	R\$ 5.184,00	R\$ 5.184,00	R\$ 155,52
Fevereiro	R\$ 1.225,00	R\$ 1.225,00	R\$ 36,75
Março	R\$ 8.923,00	R\$ 8.923,00	R\$ 267,69
Abril	R\$ 19.537,66	R\$ 19.537,66	R\$ 586,13
Mai	R\$ 21.094,00	R\$ 21.094,00	R\$ 632,82
Junho	R\$ 6.549,00	R\$ 6.549,00	R\$ 196,47
Julho	R\$ 27.380,00	R\$ 27.380,00	R\$ 821,40
Agosto	R\$ 13.159,00	R\$ 13.159,00	R\$ 394,77
Setembro	R\$ 9.163,00	R\$ 9.163,00	R\$ 274,89
Outubro	R\$ 12.147,00	R\$ 12.147,00	R\$ 364,41
Novembro	R\$ 32.081,46	R\$ 32.081,46	R\$ 962,44
Dezembro	R\$ 25.520,20	R\$ 25.520,20	R\$ 765,61
Total	R\$ 181.963,32	R\$ 181.963,32	R\$ 5.458,90

Fonte: Adaptado pelo autor (2019).

Vale lembrar que os valores referentes a PIS e COFINS, evidenciados nas tabelas 2 e 3, incluem em suas bases o valor do ICMS da operação própria, pois a retirada deste valor ainda não é autorizada por lei, conforme já mencionado.

Observa-se desta forma, que no ano de referência, o valor total do PIS a pagar é de R\$ 1.182,76 e o valor da COFINS é de R\$ 5.458,90, em um somatório de débito total de R\$ 6.641,66, valor estes devidamente repassados aos cofres públicos a título de pagamento de tributos.

5.4 CÁLCULO DO PIS E DA COFINS EXCLUINDO O ICMS DA BASE DE CÁLCULO

Para que se possibilite o melhor entendimento do objetivo proposto a este estudo, inerente à evidenciação do impacto financeiro ocasionado à empresa ocasionado pela integração do ICMS à base das contribuições, serão então propostas, duas novas formas de estruturação da de base de cálculo, nas quais será excluído da base do PIS e COFINS o ICMS a recolher e o ICMS destacado nas notas, segundo os pontos de vista conflitantes da Receita Federal, através da Solução Consulta Interna COSIT 13/18, e do Supremo Tribunal Federal (AMARAL, ET AL, 2019).

Reforçando-se apenas, conforme afirma Moreira (2019) que o fato de que tal exclusão ainda não é permitida, deve-se ao fato de que ainda não houve a

observação da modulação pelo Supremo Tribunal Federal para que se defina a data, a partir da qual, o julgamento do RE nº 574.706/PR passará a ter efeito.

Para que sejam empregadas as novas formulações da base de incidência para as contribuições, a fim de que se observem as alterações nos valores apresentados na tabela 1, na tabela 4 será apresentada a apuração anual da empresa, para que seja possível a quantificação dos valores a título de ICMS mensal a ser recolhido e o ICMS destacado nas notas de venda de mercadorias no ano de 2018, base de dados para a pesquisa.

Tabela 4 – Apuração do ICMS

Mês	Faturamento Mensal	ICMS destacado na Nota (17,5%)	Crédito de ICMS	ICMS a Recolher
Janeiro	R\$ 5.184,00	R\$ 907,20	R\$ 0,00	R\$ 907,20
Fevereiro	R\$ 1.225,00	R\$ 214,38	R\$ 29,98	R\$ 184,40
Março	R\$ 8.923,00	R\$ 1.561,53	R\$ 19,39	R\$ 1.542,14
Abril	R\$ 19.537,66	R\$ 3.419,09	R\$ 1.106,16	R\$ 2.312,93
Mai	R\$ 21.094,00	R\$ 3.691,45	R\$ 272,53	R\$ 3.418,92
Junho	R\$ 6.549,00	R\$ 1.146,08	R\$ 619,84	R\$ 526,24
Julho	R\$ 27.380,00	R\$ 4.791,50	R\$ 1.049,55	R\$ 3.741,95
Agosto	R\$ 13.159,00	R\$ 2.302,83	R\$ 0,00	R\$ 2.302,83
Setembro	R\$ 9.163,00	R\$ 1.603,53	R\$ 217,61	R\$ 1.385,92
Outubro	R\$ 12.147,00	R\$ 2.125,73	R\$ 321,36	R\$ 1.804,37
Novembro	R\$ 32.081,46	R\$ 5.614,26	R\$ 531,22	R\$ 5.083,04
Dezembro	R\$ 25.520,20	R\$ 4.466,04	R\$ 193,72	R\$ 4.272,32
Total	R\$ 181.963,32	R\$ 31.843,62	R\$ 4.361,36	R\$ 27.482,26

Fonte: Adaptado pelo autor (2019).

Diante da a apuração anual do tributo, concernente às operações de compra e revenda de roupas, atividade fim da empresa estudada, observa-se os valores de R\$ 31.843,62 relacionado ao ICMS em destaque nos documentos fiscais de venda e R\$ 27.482,26 como valor do imposto a ser recolhido aos cofres públicos.

A diferença apresentada entre os supracitados valores de ICMS, conforme Barroso (2012), ao princípio constitucional da não cumulatividade atribuída ao imposto, onde é possível a realização da apuração do imposto, compensando o valor do imposto pago em operações anteriores. Desta forma, a tabela 5 virá por apresentar as novas bases para as contribuições, perante a subtração do ICMS correspondente às duas perspectivas, o destacado nas notas de venda e o apurado após a compensação dos créditos adquiridos na compra.

Tabela 5 – Base de cálculo do PIS e da COFINS S/ ICMS

MÊS	Faturamento Mensal	Base de Cálculo PIS e COFINS (ICMS da Nota)	Base de Cálculo PIS e COFINS (ICMS a Recolher)
Janeiro	R\$ 5.184,00	R\$ 4.276,80	R\$ 4.276,80
Fevereiro	R\$ 1.225,00	R\$ 1.010,62	R\$ 1.040,60
Março	R\$ 8.923,00	R\$ 7.361,47	R\$ 7.380,86
Abril	R\$ 19.537,66	R\$ 16.118,57	R\$ 17.224,73
Mai	R\$ 21.094,00	R\$ 17.402,55	R\$ 17.675,08
Junho	R\$ 6.549,00	R\$ 5.402,95	R\$ 6.022,76
Julho	R\$ 27.380,00	R\$ 22.588,50	R\$ 23.638,05
Agosto	R\$ 13.159,00	R\$ 10.856,17	R\$ 10.856,17
Setembro	R\$ 9.163,00	R\$ 7.559,47	R\$ 7.777,08
Outubro	R\$ 12.147,00	R\$ 10.021,27	R\$ 10.342,63
Novembro	R\$ 32.081,46	R\$ 26.467,20	R\$ 26.998,42
Dezembro	R\$ 25.520,20	R\$ 21.054,16	R\$ 21.247,88
Total	R\$ 181.963,32	R\$ 150.119,73	R\$ 154.481,06

Fonte: Adaptado pelo autor (2019).

Desta forma, sendo aplicada a nova sistemática, observa-se uma redução da base de incidência do PIS e da COFINS no valor de R\$ 31.843,59 em relação ao valor destacado e de R\$ 27.482,26 se comparado ao valor a recolher no ano de 2018, o que equivale a uma decadência de 17,50% e 15,10%, respectivamente, sobre a base de cálculo total do ano. O gráfico 1 irá materializar de forma ilustrativa tais reduções apresentadas com o emprego das novas hipóteses de incidência das contribuições.

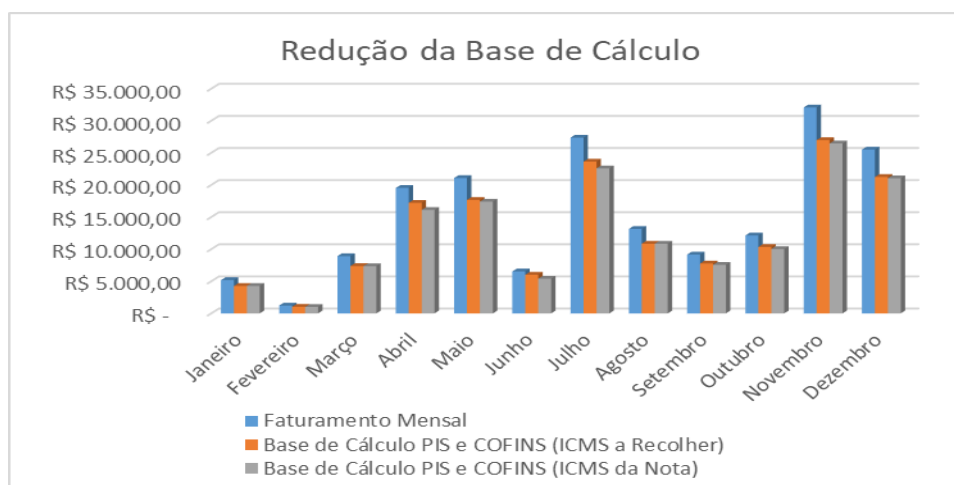


Gráfico 1 – Redução da base de cálculo

Fonte: Adaptado pelo autor (2019)

Desta forma, é evidenciada de modo visual a relevante redução mensal do valor sobre o qual atuarão as alíquotas das contribuições, que conforme analisado a seguir, irá influenciar de forma direta nos valores devidos a título destas contribuições.

Sendo utilizados os novos valores como base de cálculo para a apuração do PIS e da COFINS, observam-se os seguintes valores devidos, demonstrados nas tabelas 6 e 7 de forma respectiva.

Tabela 6 – Apuração do PIS s/ ICMS

MÊS	Base de Cálculo PIS e COFINS (ICMS da Nota)	Base de Cálculo PIS e COFINS (ICMS a Recolher)	PIS s/ ICMS da Nota (0,65%)	PIS s/ ICMS a Recolher (0,65%)
Janeiro	R\$ 4.276,80	R\$ 4.276,80	R\$ 27,80	R\$ 27,80
Fevereiro	R\$ 1.010,62	R\$ 1.040,60	R\$ 6,57	R\$ 6,76
Março	R\$ 7.361,47	R\$ 7.380,86	R\$ 47,85	R\$ 47,98
Abril	R\$ 16.118,57	R\$ 17.224,73	R\$ 104,77	R\$ 111,96
Maiο	R\$ 17.402,55	R\$ 17.675,08	R\$ 113,12	R\$ 114,89
Junho	R\$ 5.402,95	R\$ 6.022,76	R\$ 35,12	R\$ 39,15
Julho	R\$ 22.588,50	R\$ 23.638,05	R\$ 146,83	R\$ 153,65
Agosto	R\$ 10.856,17	R\$ 10.856,17	R\$ 70,57	R\$ 70,57
Setembro	R\$ 7.559,47	R\$ 7.777,08	R\$ 49,14	R\$ 50,55
Outubro	R\$ 10.021,27	R\$ 10.342,63	R\$ 65,14	R\$ 67,23
Novembro	R\$ 26.467,20	R\$ 26.998,42	R\$ 172,04	R\$ 175,49
Dezembro	R\$ 21.054,16	R\$ 21.247,88	R\$ 136,85	R\$ 138,11
Total	R\$ 150.119,73	R\$ 154.481,06	R\$ 975,78	R\$ 1.004,13

Fonte: Adaptado pelo autor (2019).

Observa-se que em relação aos valores apurados para o PIS, utilizando-se como método de exclusão, o valor do ICMS destacado, o débito seria correspondente a R\$ 975,78, entretanto, sendo empregada a exclusão do valor a recolher, é vislumbrado um aumento do débito para R\$ 1.004,13, detectada uma variação de R\$ 28,35 ou 2,91% em expressão percentual.

Tabela 7 – Apuração da COFINS s/ ICMS

MÊS	Base de Cálculo PIS e COFINS (ICMS da Nota)	Base de Cálculo PIS e COFINS (ICMS da Nota)	COFINS s/ ICMS da Nota (3%)	COFINS s/ ICMS a Recolher (3%)
Janeiro	R\$ 4.276,80	R\$ 4.276,80	R\$ 128,30	R\$ 128,30
Fevereiro	R\$ 1.010,62	R\$ 1.040,60	R\$ 30,32	R\$ 31,22
Março	R\$ 7.361,47	R\$ 7.380,86	R\$ 220,84	R\$ 221,43
Abril	R\$ 16.118,57	R\$ 17.224,73	R\$ 483,56	R\$ 516,74
Maiο	R\$ 17.402,55	R\$ 17.675,08	R\$ 522,08	R\$ 530,25
Junho	R\$ 5.402,95	R\$ 6.022,76	R\$ 162,09	R\$ 180,68
Julho	R\$ 22.588,50	R\$ 23.638,05	R\$ 677,66	R\$ 709,14
Agosto	R\$ 10.856,17	R\$ 10.856,17	R\$ 325,69	R\$ 325,69
Setembro	R\$ 7.559,47	R\$ 7.777,08	R\$ 226,78	R\$ 233,31
Outubro	R\$ 10.021,27	R\$ 10.342,63	R\$ 300,64	R\$ 310,28
Novembro	R\$ 26.467,20	R\$ 26.998,42	R\$ 794,02	R\$ 809,95
Dezembro	R\$ 21.054,16	R\$ 21.247,88	R\$ 631,62	R\$ 637,44
Total	R\$ 150.119,73	R\$ 154.481,06	R\$ 4.503,60	R\$ 4.634,43

Fonte: Adaptado pelo autor (2019).

Com relação aos valores devidos a título de COFINS pela comerciante varejista de roupas, conforme tabela 7, são adotados os valores de R\$ 4.503,60 e R\$ 4.634,43 com relação ao ICMS destacado e o apurado, respectivamente, representando, assim como o PIS, uma variação de 2,91% ou R\$ 130,83. O que, para a realidade da empresa, consistiria em uma contundente redução da carga

tributária anual se comparado com os valores efetivamente pagos a título destes tributos.

5.5 COMPARATIVO DE VALORES

Para que se possa evidenciar de forma comparativa a redução dos valores devidos para as contribuições concernentes à subtração do ICMS de sua base de cálculo. Desta forma, as tabelas 8 e 9 demonstram um quadro comparativo entre os valores devidos antes e após a aplicação da redução:

Tabela 8 – Comparativo do PIS

MÊS	PIS c/ ICMS	PIS s/ ICMS da Nota	PIS s/ ICMS a Recolher	Redução s/ ICMS da Nota (%)	Redução s/ ICMS a Recolher (%)
Janeiro	R\$ 33,70	R\$ 27,80	R\$ 27,80	17,51%	17,51%
Fevereiro	R\$ 7,96	R\$ 6,57	R\$ 6,76	17,46%	15,08%
Março	R\$ 58,00	R\$ 47,85	R\$ 47,98	17,50%	17,28%
Abril	R\$ 126,99	R\$ 104,77	R\$ 111,96	17,50%	11,84%
Maiο	R\$ 137,11	R\$ 113,12	R\$ 114,89	17,50%	16,21%
Junho	R\$ 42,57	R\$ 35,12	R\$ 39,15	17,50%	8,03%
Julho	R\$ 177,97	R\$ 146,83	R\$ 153,65	17,50%	13,67%
Agosto	R\$ 85,53	R\$ 70,57	R\$ 70,57	17,49%	17,49%
Setembro	R\$ 59,56	R\$ 49,14	R\$ 50,55	17,49%	15,13%
Outubro	R\$ 78,96	R\$ 65,14	R\$ 67,23	17,50%	14,86%
Novembro	R\$ 208,53	R\$ 172,04	R\$ 175,49	17,50%	15,84%
Dezembro	R\$ 165,88	R\$ 136,85	R\$ 138,11	17,50%	16,74%
Total	R\$ 1.182,76	R\$ 975,80	R\$ 1.004,14	17,50%	15,10%

Fonte: Adaptado pelo autor (2019)

Perante a apresentação dos dados, evidencia-se uma redução, para o PIS, de 17,50% se excluído de sua base de cálculo o ICMS em destaque nas notas fiscais de venda e de 15,10% relacionado ao total do ICMS a recolher. Com esta variação o valor do débito da contribuição passa de R\$ 1.182,76 para R\$ 975,80 ou R\$ 1.004,11, em uma redução de R\$ 206,96 e R\$ 178,65 respectivamente, o gráfico abaixo demonstra a redução mensal do débito inerente a contribuição para o PIS nas duas situações mencionadas.

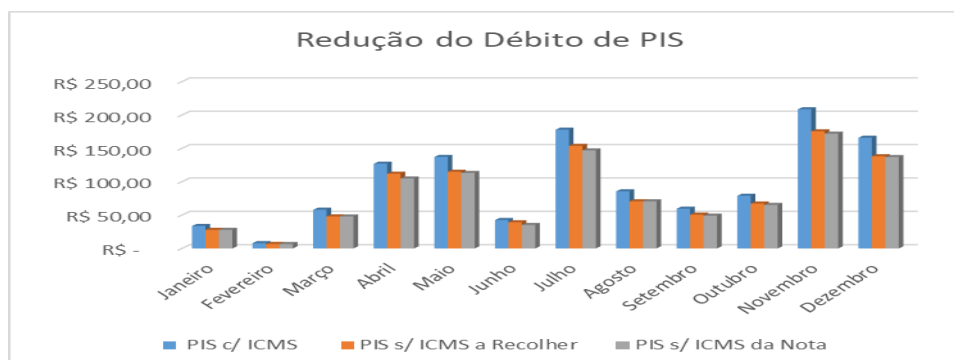


Gráfico 2 – Redução do débito de PIS

Fonte: Adaptado pelo autor (2019)

Ao ser realizada a análise do gráfico de redução a título de PIS, explicitam-se as disparidades de valores devidos em cada hipótese de incidência. Torna-se então, visível a situação em que quanto maior o valor da exclusão a título de ICMS, maior o impacto observado em relação à contribuição. Bem como a tabela 8 evidencia a variação inerente ao PIS, a tabela 9 a seguir tem o objetivo de exemplificar a mesma ocorrência em relação à contribuição para a COFINS.

Tabela 9 – Comparativo da COFINS

MÊS	COFINS c/ ICMS	COFINS s/ ICMS da Nota	COFINS s/ ICMS a Recolher	Redução s/ ICMS da Nota (%)	Redução s/ ICMS a Recolher (%)
Janeiro	R\$ 155,52	R\$ 128,30	R\$ 128,30	17,50%	17,50%
Fevereiro	R\$ 36,75	R\$ 30,32	R\$ 31,22	17,50%	15,05%
Março	R\$ 267,69	R\$ 220,84	R\$ 221,43	17,50%	17,28%
Abril	R\$ 586,13	R\$ 483,56	R\$ 516,74	17,50%	11,84%
Maió	R\$ 632,82	R\$ 522,08	R\$ 530,25	17,50%	16,21%
Junho	R\$ 196,47	R\$ 162,09	R\$ 180,68	17,50%	8,04%
Julho	R\$ 821,40	R\$ 677,66	R\$ 709,14	17,50%	13,67%
Agosto	R\$ 394,77	R\$ 325,69	R\$ 325,69	17,50%	17,50%
Setembro	R\$ 274,89	R\$ 226,78	R\$ 233,31	17,50%	15,13%
Outubro	R\$ 364,41	R\$ 300,64	R\$ 310,28	17,50%	14,85%
Novembro	R\$ 962,44	R\$ 794,02	R\$ 809,95	17,50%	15,84%
Dezembro	R\$ 765,61	R\$ 631,62	R\$ 637,44	17,50%	16,74%
Total	R\$ 5.458,90	R\$ 4.503,60	R\$ 4.634,43	17,50%	15,10%

Fonte: Adaptado pelo autor (2019)

Conforme apresentado, nota-se uma redução percentual do débito de 17,50% no valor atribuído à redução através do ICMS constante nas notas fiscais de venda e 15,10% de redução percentual se comparado ao valor do ICMS a ser recolhido, passando o débito de R\$ 5.458,90 para R\$ 4.503,60 ou R\$ 4.634,31, o que representaria uma variação de R\$ 955,30 e R\$ 824,47 no valor da COFINS, repassado de forma integral aos cofres públicos.

O gráfico 3 demonstra a variação mensal dos valores devidos a título da COFINS.

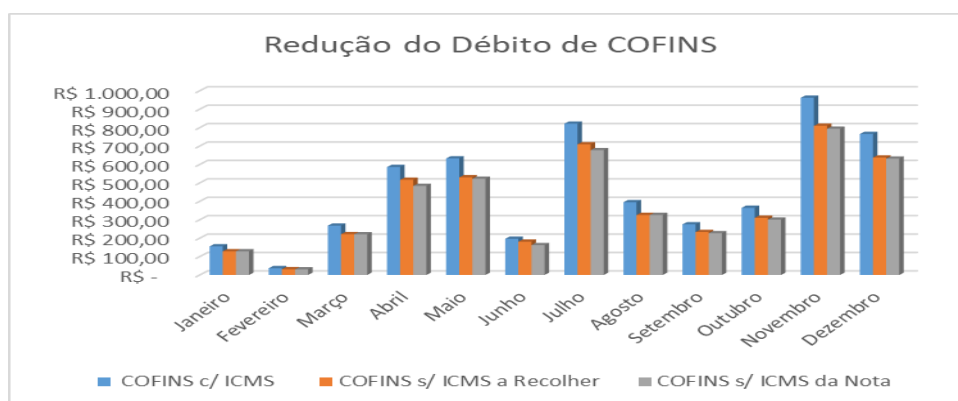


Gráfico 3 – Redução do débito de COFINS
Fonte: Adaptado pelo autor (2019)

Em se tratando de impacto financeiro, em caso de exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, esta sofre uma variação total de 17,50% em se tratando da subtração do valor referente ao imposto destacado nos documentos fiscais de venda de mercadoria, saltando de R\$ 181.963,32 para R\$ 150.119,73 em uma redução direta de R\$ 31.843,59 sobre a base de cálculo, o que ocasionaria em uma economia para a empresa de R\$ 206,98 a título de PIS e R\$ 955,30 a título de COFINS.

Adotando a hipótese de que o valor a ser retirado da base corresponda ao valor a recolher, a redução seria de R\$ 27.482,26, representando para a empresa, uma redução de R\$ 178,63 em relação ao PIS e R\$ 824,47 em relação à COFINS, impactando em uma redução de 15,10% em relação aos valores pagos em forma de tributos.

Considerando-se que os valores inerentes ao PIS, sofreriam uma redução total de até R\$ 206,98 com a exclusão do ICMS de sua base de cálculo, conforme supracitado, e adotando-se a média anual de R\$ 98,56, a economia para a empresa seria de aproximadamente dois meses referente à esta contribuição, sendo empregado o mesmo entendimento para a COFINS, que possui uma média anual de R\$454,91, podendo sofrer uma redução de até R\$ 955,30.

Desta forma, a retirada do ICMS da base das contribuições apresentaria uma redução da carga tributária de até R\$ 1.162,26, o que corresponde a 0,64% do faturamento anual, que em decorrência do impasse relacionado à exclusão do ICMS da base de cálculo, deixou de ser aplicado pela empresa na manutenção de sua atividade comercial, sendo repassado de forma integral aos cofres públicos.

Através da análise dos quadros tributários comparativos, nota-se a redução dos valores com os quais a empresa teria que arcar. Desta forma, torna-se palpável a avaliação do impacto financeiro ocasionado pela inclusão do ICMS na base de cálculo de incidência do PIS e da COFINS sob a ótica da empresa varejista de roupas objeto deste estudo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Perante a apresentação dos dados arrolados, o presente estudo teve como objetivo principal, a avaliação do impacto financeiro ocasionado pela apuração do PIS e COFINS, em que conste o valor correspondente ao ICMS em sua base de cálculo, aplicado a uma empresa do setor varejista de roupas, localizada no Município de Monte Negro, Estado de Rondônia e que recolhe estas contribuições com base no regime cumulativo.

Para o alcance de tal objetivo, foram analisadas as apurações mensais do PIS e da COFINS, de modo a se propor uma nova forma de apuração destas contribuições, na qual o ICMS não conste em sua base de cálculo, sendo empregados os pontos de vista da Receita Federal e do Supremo Tribunal Federal a respeito da matéria, comparando-se então os resultados obtidos das duas apurações com os valores efetivamente pagos pela empresa.

Ao serem analisados os dados extraídos perante a aplicação da modalidade de cálculo proposta, observa-se que para a empresa, o impacto de tal matéria apresentaria uma redução de até R\$ 1.162,26, se realizada a comparação com o valor real apurado no período, correspondente a 0,64% do faturamento anual da entidade, o que associado a uma das maiores cargas tributárias do mundo, poderia significar em um melhor resultado financeiro para a empresa.

Desta forma, apurada a possibilidade de redução da carga tributária que a presente matéria evidencia para a empresa, é possível avaliar a diminuição de sua potencialidade financeira, pois o valor assinalado (mantendo-se em posse da entidade) viria por corroborar com a manutenção de sua atividade comercial, seja empregado ao pagamento do salário de funcionários, de despesas operacionais ou até mesmo na compra de mercadorias a serem revendidas, deixando de representar desta forma, o simples ato de pagamento de tributos, sem deixar de movimentar a economia nacional em quaisquer das hipóteses.

O setor varejista é hoje, peça fundamental para economia nacional, tanto na geração de empregos quanto na geração de receitas. Neste sentido, a redução da carga tributária, representaria maior incentivo à manutenção da atividade comercial, representando aos consumidores finais uma redução no repasse tributário dos produtos comercializados, o que culmina na possibilidade de aumento da

capacidade de compra, através de mercadorias ofertadas a menores preços, o que aumenta a competitividade do setor e por sua vez impulsiona a economia.

Desta forma, espera-se que a presente pesquisa no alcance de seu objetivo, tenha contribuído a evidenciar o impacto financeiro e o não aproveitamento de potencialidades econômicas benéficas ao país, inexploradas em virtude de impasses jurídicos nacionais em âmbito tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Gilberto Luiz do et al. **O Impacto da EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS com a solução interna COSIT 13/2018**. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, 2019. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2781/O-Impacto-da-EXCLUSAO-DO-ICMS-DA-BASE-DE-CALCULO-DO-PIS-E-DA-COFINS-com-a-solucao-interna-COSIT-13-2018>>. Acesso em: 15 jun. 2019.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BARROSO, Francisco das Chagas. **Impostos: ICMS, ITCD, IPVA**. São Paulo: Schoba, 2012.

BARROS, Pedro Melchior de Melo. **ICMS não é faturamento, portanto, não é base para COFINS. 2007**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2007-jul-21/icms_ao_faturamento_portanto_ao_base_cofins>. Acesso em: 16 abr. 2019.

BRASIL. Lei n.º 9.718/1998, de 27 de nov. de 1988. **Contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS**, Brasília, DF, nov 1988.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 27 mai. 2019.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 15 mai. 2019.

BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. **Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal**. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 nov. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso em: 25 mar. 2019.

CASTELO, Luis Alexandre Oliveira. **Qual ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS**. 2019. Disponível em: <<https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/qual-icms-deve-ser-excluido-da-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins/>>. Acesso em: 29 ago. 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GRAEBNER, Reneu. **A problemática da exclusão do ICMS do faturamento a ser oferecido ao PIS e a COFINS.** Disponível em: <<https://www.valortributario.com.br/problematICA-da-exclusao-icms-faturamento-seroferecido-ao-pis-e-cofins/>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

GAUDENCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime jurídico de não-cumulatividade.** São Paulo: MP Editora, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GÓES, Carolina. **Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.** 2015. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI213458,91041Exclusao+do+ICMS+da+base+de+calculo+do+PIS+e+da+Cofins>>. Acesso em: 29.abr.2017.

GUIA TRIBUTÁRIO. **A Exclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e COFINS é Automática?** 2017. Disponível em: <<https://guiatributario.net/2017/03/23/a-exclusaodo-icms-na-base-de-calculo-do-pis-e-cofins-e-automatica>>. Acesso em: 23 jun. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MARCON, Gabriela Almeida. **Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS: análise das principais discussões jurisprudenciais.** Florianópolis: Clube dos Autores, 2013.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MELLO, Luís Fernando Soares de. **Decisão do Supremo Tribunal Federal para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS gera economia e benefício para as Empresas.** 2017. Disponível em: <<http://politica.estadao.com.br/blogs/faustomacedo/decisao-do-supremo-tribunalfederal-para-excluir-o-icms-da-base-de-calculo-do-pis-e-cofins-gera-economia-ebeneficio-para-as-empresas/>>. Acesso em: 01 mai. 2019.

MOREIRA, Lucas. **Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: A saga continua.** 2019. Disponível em: <<https://www.systax.com.br/exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins-a-saga-continua/>>. Acesso em: 29 ago. 2019.

NEWMAN, Eduardo. **Sinopses Fiscais: Direito Tributário.** Cascavel: Alfacon, 2019.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **PIS e COFINS na prática.** 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2016.

PEDRON, Flavio Quinaud; REZENDE, Daniela Paula de (Ed.). **Opinião: A (não) exclusão do ICMS do cálculo do PIS e da Cofins: cenário atual e perspectivas**. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-abr-29/opinioao-nao-exclusao-icmsda-base-calculo-pis-cofins>>. Acesso em: 15 jun. 2019.

REGINATO, Juliana Furini. **A exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS no regime cumulativo**. 2015. 49 f. TCC (Pós - Graduação) - Curso de Mba em Direito Tributário, Fundação Getúlio Vargas, Porto Velho, 2015.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à Contabilidade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

RODRIGUES, William Costa. **Metodologia Científica**. Paracambi/RJ: FAETEC/IST, 2007. Disponível em: <http://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/33851445/metodologia_cientifica.pdf?>. Acesso em: 03 jun. 2019.

TEIXEIRA, Elizandra Rodrigues; MACHADO, Luís Antônio Licks Missel. **O IMPACTO FINANCEIRO DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: ESTUDO DE CASO EM EMPRESA DO SETOR CALÇADISTA**. 2017. 33 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Faculdades Integradas de Taquara, Taquara, 2017.



RELATÓRIO DE REVISÃO NO ANTIPLÁGIO

ALUNO: Bruno dos Santos Rodrigues

CURSO: Ciências Contábeis

DATA DE ANÁLISE: 10.09.2019

RESULTADO DA ANÁLISE

Estatísticas

Suspeitas na Internet: 12,53%

Percentual do texto com expressões localizadas na internet

Suspeitas confirmadas: **26,61%**

Confirmada existência dos trechos suspeitos nos endereços encontrados

Texto analisado: **94,69%**

Percentual do texto efetivamente analisado (frases curtas, caracteres especiais, texto quebrado não são analisados).

Sucesso da análise: **99,95%**

Percentual das pesquisas com sucesso, indica a qualidade da análise, quanto maior, melhor.

Analisado por Plagius - Detector de Plágio 2.4.11 terça-feira, 10 de setembro de 2019 17:16

PARECER FINAL

Declaro para devidos fins, que o trabalho do acadêmico **BRUNO DOS SANTOS RODRIGUES**, n. de matrícula **22976** do curso de Ciências Contábeis, foi **APROVADO** com porcentagem conferida em 12,53%, após última análise com o professor orientador Thyago Vinícius Marques Oliveira. Devendo o aluno fazer as correções que se fizerem necessárias.

Obs.: Informamos que cada aluno tem direito a passar pelo *software* de antiplágio 3 (três) vezes, sendo que, para cada vez, deverá ter feito as correções solicitadas. Para aprovação, o trabalho deve atingir menos de 10% no resultado da análise, e em caso de mais de 10%, o trabalho estará sujeito a uma última análise em conjunto

com o professor orientador e a bibliotecária para emissão do parecer final, visto que o *software* pode apresentar um resultado subjetivo.

**(assinado eletronicamente) HERTA MARIA DE AÇUCENA
DO N. SOEIRO**

Biblioteca Júlio Bordignon

Faculdade de Educação e Meio Ambiente