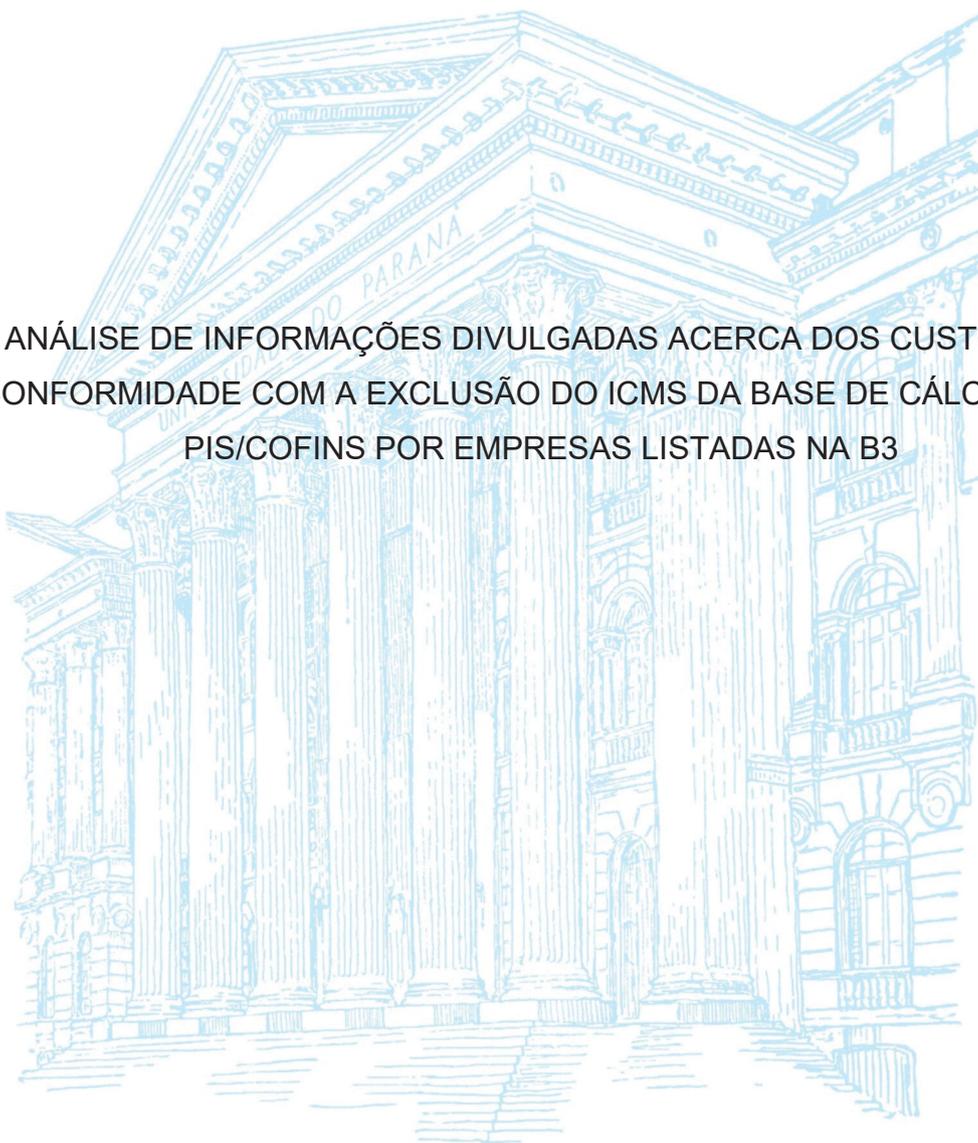


UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

JULIA BATISTA DE LIMA

ANÁLISE DE INFORMAÇÕES DIVULGADAS ACERCA DOS CUSTOS DE
CONFORMIDADE COM A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DE
PIS/COFINS POR EMPRESAS LISTADAS NA B3



CURITIBA

2023

JULIA BATISTA DE LIMA

ANÁLISE DE INFORMAÇÕES DIVULGADAS ACERCA DOS CUSTOS DE
CONFORMIDADE COM A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DE
PIS/COFINS POR EMPRESAS LISTADAS NA B3

Relatório Técnico-Científico apresentado ao curso de Especialização/MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador(a): Prof. Dr. Celso da Rosa Filho.

CURITIBA

2023

RESUMO

O estudo dos custos de conformidade tributária iniciou no Brasil apenas há pouco mais de vinte anos. Esses custos são todos os recursos, financeiros ou não, despendidos pela pessoa física ou jurídica na manutenção do tributo e seu pagamento (BERTOLUCCI E NASCIMENTO, 2002). A presente pesquisa buscou verificar, em cinco empresas de capital aberto, se há divulgação de informações acerca de custos de conformidade tributária com a exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS, por conta da complexidade do processo e o período que levou o julgamento, visto que seus efeitos duram até hoje. Após a análise do Relatório da Administração e das Notas Explicativas, verificou-se que as empresas não divulgam informações sobre seus custos de conformidade, seja isso por falta de obrigatoriedade ou por não haver controle interno dessas informações. No entanto, é possível observar alguns custos pela análise dos relatórios, permitindo dizer que o processo para exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS é complexo e oneroso para as empresas, sobretudo por conta das ações judiciais.

Palavras-chave: Conformidade. Custos de conformidade. PIS e COFINS.

ABSTRACT

The study of the compliance costs of taxation was started in Brazil just over twenty years ago. Those costs are all the resources, financial or not, spent by the natural or legal person on the tax maintenance and payment (BERTOLUCCI E NASCIMENTO, 2002). The present research seek to verify, in five publicly traded companies, if there is information disclosure about compliance costs of taxation with the exclusion of ICMS from PIS/COFINS calculation basis, because of the complexity of the process and the period that the trial took, since its effects lasts until today. After the analysis of the Management Report and the Explanatory Notes, it was verified that the companies don't disclosure information about their compliance costs, either because it's not mandatory, or because of a lack of internal control of that information. However, it's possible to observe some costs through the analysis of the reports, it allowing to say that the process to exclude the ICMS from the PIS/COFINS calculation basis is complex and onerous to the companies, mostly because of the legal actions

Keywords: Compliance. Compliance costs. PIS/COFINS.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Amostra	16
Tabela 2: Depósitos Judiciais Grazziotin S.A.	20
Tabela 3: PIS/COFINS a compensar Grazziotin S.A.	20
Tabela 4: PIS/COFINS a recuperar Lojas Renner S.A.	22
Tabela 5: PIS/COFINS a recuperar Magazine Luiza S.A.	24

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

B3	- Brasil, Bolsa, Balcão
CARF	- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	- Constituição Federal
COFINS	- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	- Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CTB	- Carga Tributária Bruta
EBITDA	- <i>Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization</i>
ICMS	- Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
ICMS-ST	- ICMS Substituição Tributária
IFRS	- <i>International Financial Reporting Standards</i>
IN	- Instrução Normativa
MP	- Medida Provisória
NBC	- Norma Brasileira de Contabilidade
PERT	- Programa Especial de Regularização Tributária
PIB	- Produto Interno Bruto
PIS	- Programa de Integração Social
RE	- Recurso Extraordinário
RFB	- Receita Federal do Brasil
SPED	- Sistema Público de Escrituração Digital
STF	- Supremo Tribunal Federal
TRF	- Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	7
1.2 OBJETIVO GERAL DO ESTUDO	9
1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO.....	10
1.4 ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE O TEMA	11
2 METODOLOGIA E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS	15
2.1 AREZZO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A.....	17
2.2 B2W COMPANHIA DIGITAL	18
2.3 GRAZZIOTIN S.A.....	18
2.4 LOJAS RENNER S.A.	20
2.5 MAGAZINE LUIZA S.A.....	23
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	25
REFERÊNCIAS	28

1 INTRODUÇÃO

Adiante estará apresentada a introdução do relatório técnico-científico, dividida em: contextualização do tema, objetivo geral do estudo, importância prática do estudo e aspectos conceituais sobre o tema.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

A discussão acerca da complexidade do sistema tributário brasileiro não é nova, e tem ganhado força nos últimos anos. Conforme aponta Blok (2019), nos últimos tempos as empresas têm precisado se adaptar ainda às atualizações tecnológicas que, além de multiplicar a demanda de obrigações acessórias, ainda permite que os órgãos fiscalizem suas demonstrações de forma muito mais completa do que antes. Assim, os contribuintes que não estiverem preparados para suprir as novas exigências estão cada vez mais sujeitos às penalidades por conta de inconformidades (BLOK, 2019).

De acordo com os dados do Boletim de Estimativa da Carga Tributária Bruta Do Governo Geral publicado pelo Tesouro Nacional em abril de 2022, referente ao ano de 2021, a carga tributária bruta (CTB) geral brasileira encontra-se em 33,90% do Produto Interno Bruto (PIB), o que representa um aumento de 2,14 pontos percentuais em comparação com 2020 (BRASIL, 2022). Desse montante, 14,76% trata-se apenas de tributos sobre bens e serviços, sendo então a tributação brasileira concentrada na produção e consumo.

A problemática da legalidade da inclusão do ICMS na base de contribuições está em discussão há mais de duas décadas, com recurso que tramitava no Supremo Tribunal Federal desde 1999. O Recurso Extraordinário (RE) 240.785 foi julgado em outubro de 2014, a favor do contribuinte, no sentido de que o valor do ICMS não pode compor a base para a COFINS, visto não atender à definição de faturamento entendido pelo STF. O RE não teve repercussão geral, no entanto, o grande impacto foi na abertura de “um precedente contrário aos interesses fiscais da União” (CANÁRIO, 2014, não p.).

Concomitantemente a este processo, surgiu em 2007 o RE 574.706 com origem no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no Paraná, a partir de um mandado de segurança, cujo reclamante foi a empresa Imcopa Importação,

Exportação e Indústria de Óleos LTDA. O recurso teve reconhecimento da existência de repercussão geral já em 2008, e a sua procedência foi baseada no andamento do RE 240.785 (BRASIL, 2017).

A requerente justificou a inadequação da inclusão do ICMS à base de cálculo do PIS e da COFINS com base nos art. 145 e 195, da Constituição Federal, que tratam da capacidade contributiva do contribuinte, e da base de cálculo da contribuição ao PIS, respectivamente.

Dessa forma, argumentou-se que o ICMS não entra na definição de faturamento para fins de tributação, e que não caberia a incidência de impostos sobre o cálculo de contribuições, questões que feririam ao princípio da capacidade contributiva.

Em março de 2017, o recurso extraordinário da relatora Ministra Cármen Lúcia, foi provido, e em julgamento do tema 69 fixou-se a tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS” (BRASIL, 2017).

No entanto, essa decisão de recurso extraordinário a favor do contribuinte não foi suficiente para consolidar um único entendimento. Diferentes interpretações continuaram a fomentar discussões entre profissionais do Direito. Um exemplo disso são julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), como o que envolveu a empresa Balaroti, que solicitava a restituição de valores de PIS/COFINS recolhidos indevidamente, vista a inclusão do ICMS na base desses tributos ter sido posteriormente considerada inconstitucional. Para o CARF, no entanto, para a decisão do STF ter validade, precisava transitar em julgado, pois de outra forma, como não era “decisão definitiva [...], não é o caso de aplicação obrigatória desse precedente ao caso concreto” (CONJUR, 2019).

Em 2017, poucos meses depois da formulação da tese do ICMS, a União abriu processo, julgado em 2021. Foram rejeitados os embargos nos quais eram trazidos erros, contradições e omissões no julgamento do RE 574.706/PR (BRASIL, 2021). Em resposta a questionamentos da embargante quanto a qual montante de ICMS a ser excluído, se seria o imposto efetivamente devido pelo contribuinte, os votos vencedores concluíram pela exclusão da totalidade do ICMS destacado na nota fiscal da base de cálculo do PIS e da COFINS, visto, conforme a Ministra Cármen Lúcia (2021, p. 29) que o tributo “não integra o patrimônio do contribuinte – e não apenas o que foi efetivamente recolhido em cada operação isolada –, pois o mero ingresso contábil não corresponde ao faturamento”.

Por fim, nesse julgamento foi também votado acerca da modulação dos efeitos do recurso, sendo essa uma forma de “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” (BRASIL, 1999). Os efeitos do RE passaram, então, a valer a partir de 15/03/2017, data em que se fixou a tese 69, exceto para as ações judiciais e administrativas abertas antes dessa data (BRASIL, 2021).

Assim, torna-se claro quão oneroso é para a pessoa, física ou (principalmente) jurídica, administrar e quitar seus tributos, uma parcela tão significativa dos custos da atividade. Conforme Crepaldi (2021), uma reforma tributária é justificada por conta das “distorções do sistema tributário brasileiro [...] em razão da(s): complexidade, gerando alto custo de conformidade (especialmente no caso dos tributos sobre bens e serviços); insegurança jurídica [...]”.

Com isso, viu-se a importância de verificar se empresas brasileiras divulgam informações acerca de custos de conformidade tributária, especificamente para a pesquisa custos voltados à exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS. Assim, surgiu a questão de pesquisa: **Quais informações acerca de custos de conformidade tributária constam nos Relatórios da Administração e Notas Explicativas de empresas listadas na B3?**

1.2 OBJETIVO GERAL DO ESTUDO

O objetivo geral do estudo consiste em verificar quais informações acerca dos custos de conformidade tributária constam nos Relatórios da Administração e Notas Explicativas de empresas listadas na bolsa de valores Brasil, Bolsa, Balcão (B3).

Objetivos específicos:

- a) Selecionar uma amostra de empresas listadas na B3 que realizaram a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.
- b) Analisar os Relatórios da Administração e as Notas Explicativas da amostra entre os períodos de 2017 a 2022.
- c) Verificar se constam informações referentes aos custos de conformidade tributária relativos ao processo de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

- d) Discutir os custos de conformidade tributária no Brasil, relacionando-o à problemática da exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO

Vê-se a importância de abordar sobre a temática dos custos de conformidade tributária em um caso recente na jurisprudência, atentando-se para a transparência de informações sobre esses custos, visto que, de acordo com a pesquisa de Bertolucci e Nascimento (2002), eles indiretamente consomem parte da receita das empresas, assim como o próprio pagamento dos tributos.

Crepaldi (2021) aponta para a necessidade crescente de se ter planejamento tributário para que a empresa possa sobreviver em um mercado cada vez mais competitivo, onde o sistema tributário é tão complexo e oneroso que se torna questão estratégica ter especialistas tributários que tomem as melhores decisões a fim de evitarem a geração de tributos, a fim de diminuir seus valores. A pesquisa contribui para a discussão dos custos de conformidade que estão entre os custos que devem ser minimizados de forma a melhorar o desempenho da empresa.

Cabello e Nakao (2021), ao testarem a relação entre a complexidade tributária, custos de conformidade e arrecadação, expuseram que sua pesquisa era “relevante porque está diretamente ligada à política tributária de qualquer país [...] pesquisas nesse assunto são escassas em função da baixa disponibilidade de dados”. (CABELLO; NAKAO, 2021, p. 1034). Tendo em vista que o interesse pelo assunto vem despertando aos pesquisadores, Lima *et al.* (2016) concluíram que, apesar de o número de pesquisas ter crescido nos últimos anos, “não significa que essa área do conhecimento científico esteja necessariamente consolidada [...] a temática ‘custos de conformidade’ está em plena evolução, com participação de novos autores” (LIMA *et al.*, 2016).

A pesquisa ainda aborda a temática da exclusão do ICMS da base de PIS/COFINS sob uma ótica qualitativa, sendo essa temática não encontrada em pesquisas anteriores, propondo uma discussão acerca de quais informações as empresas estão divulgando sobre custos de conformidade despendidos após essa nova decisão do judiciário.

1.4 ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE O TEMA

A Contribuição para o PIS (Programa de Integração Social), e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) são contribuições sociais, uma subespécie de contribuição especial, que encontram seu respaldo no Título da Ordem Social da CF. As contribuições especiais caracterizam-se pela finalidade a qual são destinadas, instituídas pela União para fazer frente à atuação do Estado em alguma área específica. Em se tratando da ordem social, o Poder Público atua em áreas como a saúde, educação, assistência social, previdência, e cultura (Paulsen, 2022).

Segundo Crepaldi (2021), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) trata-se de um imposto de competência estadual e do Distrito Federal, o único tributo que não é vinculado à atividade estatal. É um imposto indireto, portanto sua carga é transmitida para o consumidor final, regressivo e real, visto que sua base de cálculo e majoração não são feitas através da renda ou patrimônio da pessoa tributada, mas sim da circulação de bens e serviços prestados.

Por conta disso, o princípio da capacidade contributiva nem sempre é observado quando se trata de tributos indiretos. Além disso, a capacidade tributária, no entanto, “independe da capacidade civil do contribuinte” (CREPALDI, 2021, p. 16).

Dentre os argumentos apresentados pela recorrente e pelos votos vencedores no julgamento do RE 574.706/PR (Brasil, 2017), destacou-se que, apesar de estar pacificada no judiciário a constitucionalidade da incidência de tributo sobre tributo, a inclusão do ICMS na base de cálculo de PIS/COFINS afrontaria o princípio da capacidade contributiva.

A partir disso surgiram, já no julgamento de 2017, a preocupação e o questionamento de parte dos presentes de que o recurso em questão criaria uma infinidade de novas teses e ações, por conta do novo entendimento de as contribuições não deveriam incidir sobre imposto, ao contrário do que se tinha como entendimento até então. O Ministro Luís Roberto Barroso, por exemplo, julgou a questão além do impacto na base de cálculo do PIS/COFINS sem o ICMS, dizendo ser “imprevisível”, conforme apontou: “os tribunais inferiores e o próprio STJ já estão

mudando essa orientação e excluindo, da base de cálculo, outros tributos, inclusive o ISS” (BRASIL, 2017).

De fato, com a repercussão do tema 69, discussões em relação à aplicação do mesmo princípio a outros tributos têm levado a novas ações e julgamentos, a exemplo do TRF-5 que se usou da analogia para julgar um mandado de segurança da CDL-Aracaju, permitindo a exclusão do ISS da base de PIS/COFINS. A decisão se deu por unanimidade em fevereiro de 2023 (CONJUR, 2023), tendo como relator convocado o Desembargador Federal Marco Bruno Miranda Clementino. Do voto, observa-se o seguinte:

O STF reconheceu a existência de repercussão geral no RE 592.616/PR (Tema 118), cujo relator é o Ministro CELSO DE MELLO (relativo à inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS), cujo julgamento já foi iniciado, mas ainda não concluído [...] a questão de fundo tratada no RE 592.616/PR é a mesma presente nos pleitos de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: se o ISS compõe ou não o preço do serviço (receita bruta/faturamento). Por conseguinte, a similaridade entra as discussões recomenda soluções semelhantes, razão pela qual, tenho que a questão da inclusão/exclusão do ISS na base de cálculo das referidas contribuições deve, por analogia, seguir o mesmo raciocínio lógico dispensado ao ICMS. Portanto, reconhece-se o direito da parte autora de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS a parcela relativa ao ISS destacado na nota fiscal, devendo ser mantida a sentença apelada (TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO, 2023).

Além dessas novidades, nos últimos meses a própria legislação tem sido atualizada para abarcar esse assunto. Em dezembro de 2022 foi publicada a Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.121, que, entre outros, traz novidades para a base de cálculo, incidências e arrecadação da contribuição para o PIS e da COFINS, incluindo as decisões do STF em relação ao ICMS (BRASIL, 2022).

A IN acrescentou o ICMS destacado em nota na seção referente aos valores a serem excluídos da base de cálculo das contribuições. Já em relação aos créditos pelas entradas de mercadorias, no artigo 170 da IN é exposto que o montante de ICMS-ST não é passível de se creditar, e no artigo seguinte fala-se sobre a possibilidade do crédito do ICMS destacado nas compras (de mercadorias que geram crédito). Em relação a cálculos de créditos presumidos, o ICMS destacado na venda deve ser excluído do montante de receita bruta para se fazer tais cálculos (BRASIL, 2022).

A Medida Provisória (MP) nº 1.159 de 2023, que vem com o objetivo de alterar partes das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, para incluir as atualizações em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, divergiu em relação aos créditos. Enquanto a IN de 2022 traz a possibilidade de crédito do ICMS incidente na operação do fornecedor, ou seja, na compra de mercadorias, a MP traz o seguinte:

Art. 3º[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

III - do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição. (BRASIL, 2023).

Os custos que um escritório de contabilidade, por exemplo, incorreria para se adequar às mudanças do PIS e da COFINS durante todos os trâmites do STF e posteriores, seriam dos mais diversos. Capacitação de funcionários com treinamentos, consultorias tributárias e jurídicas, aquisição de *softwares*, o tempo despendido entre outros. Esses custos são custos de conformidade tributária.

Conformidade, nesse contexto, na definição de Paulsen (2022, p. 34) “indica colocar-se de acordo com o que lhe exige a legislação tributária, adequar-se às imposições de tal legislação para cumpri-la”. Bertolucci e Nascimento (2002) explicam que os custos tributários são divididos em dois: custos administrativos, que são os despendidos pelo Poder Público para instituir e operacionalizar os tributos e o que os envolvem, e os custos de conformidade, que são os recursos, monetários ou não, que os contribuintes gastam para estarem a par com: pagamento de tributos, entrega de declarações acessórias, alterações nas legislações (federal, estaduais e municipais), com processos judiciais e administrativos, etc. Esses recursos podem ser monetários, o próprio pagamento de tributos ou com pessoal, contratação de advogados, consultorias, aquisição de *softwares* entre outros, ou não monetários, como o tempo utilizado para o trabalho que envolve o aprendizado, apuração e recolhimento dos tributos, custos psicológicos pelo estresse envolvido com a incerteza de se estar fazendo tudo da maneira correta, entre outros que os autores comentam.

Paulsen (2022) resume vários dos custos não financeiros como custos de oportunidade, sendo esses custos atrelados ao tempo e demais recursos humanos e materiais que poderiam ser empregados à atividade econômica do negócio se não fossem utilizados para os tributos. Bertolucci e Nascimento (2002) tecem um

comentário pertinente sobre esses custos e o aparente descaso do Poder Público em relação a isso, na opinião dos autores, à época:

Infelizmente, há sinais inequívocos de que parte do Fisco – neste caso, estadual – não tem o mínimo interesse pelos Custos de Conformidade dos contribuintes. A lei complementar número 87, de 1996, havia autorizado o crédito de ICMS dos bens do ativo imobilizado [...]. Porém, os problemas de caixa levaram os estados a editarem outra lei complementar, a de número 102/00, que obriga os contribuintes a fazerem esses créditos em 48 meses, sendo 1/48 por mês. [...] o autor deste trabalho considera evidente o desinteresse do Fisco pelos custos que devem ser absorvidos pelos contribuintes e também pela máquina do estado quando vier a fiscalizar, atuar e processar com base nessa legislação anacrônica. (BERTOLUCCI E NASCIMENTO, 2002, P. 58).

Dessa forma, apresentam-se contribuições da literatura para a definição de custos de conformidade e, o que aparece como tendência nas pesquisas bibliográficas, o repasse do Poder Público dos custos para o contribuinte, havendo uma desproporcionalidade entre os custos administrativos e os custos de conformidade (BERTOLUCCI E NASCIMENTO, 2002).

O estudo de Cabello e Nakao (2021) trouxe contribuição para a literatura sobre custos de conformidade ao testar hipóteses sobre: 1- o impacto da complexidade tributária nos custos de conformidade; e 2- o aumento da arrecadação de tributos por conta dos custos de conformidade. Os autores formularam e testaram cálculos envolvendo o ICMS com as alíquotas dos 26 Estados e o Distrito Federal, além de dados como o PIB e salários mais encargos dos profissionais da área de contabilidade de empresas privadas, medindo (através do custo com pessoas) os custos com o ICMS por Estado e por ano, de 2011 a 2016. Seus resultados mostraram que não houve aumento direto de arrecadação tributária por conta da complexidade, mas que esta impactou os custos de conformidade, que então aumentaram a arrecadação. Isso, por sua vez, apontou principalmente para uma queda de eficiência, ao que “um aumento na complexidade da legislação precisa ser acompanhado de sanções que forcem o contribuinte a incorrer em custos adicionais, de modo a fazer com que haja um aumento da arrecadação.” (CABELLO; NAKAO, 2021, p. 1034-1035).

A pesquisa de Lima *et al.* (2016) buscou verificar se os custos de conformidade dos contribuintes diminuiriam com a implantação e manutenção do

Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), tendo em vista o impacto do investimento do setor público – proveniente em sua maioria de receita tributária – nesse sistema, e seus principais objetivos de aumentar a eficiência nos processos e na geração de informação.

Pela análise dos dados coletados, os autores auferiram que a amostra utilizava em média a mesma quantidade de tempo no decorrer dos meses para entregar as obrigações acessórias, o que significa que as horas dispendidas seriam permanentes e não um custo pela adaptação. Isso atrelado ao fato de que o SPED não substituiu todas as obrigações anteriores, existindo ainda declarações nas quais se informavam os mesmos dados, concluiu-se que os custos de conformidade não diminuiram, mas sim tiveram aumento no período. O estudo apontou ainda para o fato de que esses custos estariam aumentando, enquanto o investimento por parte do setor público diminuiria, sendo assim, o Estado estaria passando os custos para o contribuinte (LIMA *et al.*, 2016).

O estudo de caso de Silva *et al.* (2015) objetivou analisar a percepção dos gestores por todo o país da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos em relação aos custos de conformidade tributária. Por meio de aplicação de questionário, destacou-se que “foram apontados como fonte geradora de complexidade tributária, para 91% dos respondentes, a Diferenciação das legislações estaduais”. Mais de 80% apontaram também a diferença entre as legislações dos municípios. Regras de isenções e reduções de tributos, as compensações, entrega de declarações, a própria complexidade tributária, entre outras, foram as principais causadoras de custos de conformidade apontadas pelos gestores. Sendo que esses gastos, em especial os dispendidos com obrigações acessórias, não aparentam trazer qualquer benefício à empresa ou valor ao serviço prestado por ela, na visão dos gestores.

A seguir, será apresentada a metodologia do trabalho, juntamente com a descrição e análise dos resultados.

2 METODOLOGIA E DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS

Ao se tratar de metodologia, Martins e Theóphilo (2007, p. 37) trazem que “a ciência busca captar a realidade; a metodologia trata de como isso pode ser

alcançado”, sendo ela, na visão dos autores, a maneira, as técnicas de como se alcançar o objetivo do pesquisador.

Este estudo tem abordagem qualitativa, caracterizando-se como uma pesquisa descritiva, com análise documental.

Para análise documental acerca dos processos de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, foi selecionado aleatoriamente o setor de Consumo Cíclico da Brasil, Bolsa, Balcão (B3), e então selecionadas as empresas com o Relatório da Administração e as Notas Explicativas divulgadas desde o período de 2017. Dessas, cinco foram sorteadas. A amostra, então, foi composta pelas que se seguem:

Tabela 1: Amostra

Nome Empresarial	Segmento
Arezzo Indústria e Comércio S.A.	Tecidos, Vestuário e Calçados
B2W Companhia Digital	Produtos Diversos
Grazziotin S.A.	Tecidos, Vestuário e Calçados
Lojas Renner S.A.	Tecidos, Vestuário e Calçados
Magazine Luiza S.A.	Eletrodomésticos

FONTE: Elaborado pela autora (2023).

Para verificação de informações acerca dos custos de conformidade das empresas, foram conferidos o Relatório da Administração e as Notas Explicativas das empresas dos períodos de 2017 a 2022. Esses relatórios foram extraídos do *site* da B3. O intervalo de tempo justifica-se por ser desde o ano do provimento do RE 574.706/PR, 2017, com a modulação dos efeitos definida em 2021, até o último período publicado até a época das pesquisas para o presente trabalho.

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TG Estrutura Conceitual, as demonstrações contábeis, entre elas as notas explicativas, têm como objetivo:

[...] fornecer informações financeiras [...] da entidade que reporta que sejam úteis aos usuários das demonstrações contábeis na avaliação das perspectivas para futuros fluxos de entrada de caixa líquidos para a entidade que reporta e na avaliação da gestão de recursos da administração sobre os recursos econômicos da entidade (CFC, 2019, p. 15).

Com isso, as notas explicativas devem demonstrar não apenas os ativos, passivos, resultado, entre outras informações financeiras, mas também sua natureza e demais informações que sejam úteis para os usuários. Entre esses usuários, destacam-se os usuários externos, como investidores, credores, bancos, fornecedores, entre outros.

Já o Relatório da Administração, obrigatório para as empresas de capital aberto, serve como um guia para os acionistas e também para credores sobre as principais ações da empresa, o que teve maior impacto administrativo e em seus negócios no período, suas negociações no mercado de ações, entre outras informações pertinentes à tomada de decisões focada na geração de valor da empresa (SUNO, 2019).

2.1 AREZZO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A.

A Arezzo S.A. completou 50 anos em 2022, atuando no ramo da moda feminina, principalmente no setor de calçados.

No Relatório da Administração referente 2017 e 2018, a empresa destaca que houve aumento no lucro bruto graças à melhora na margem bruta nas vendas em lojas e comércio *online* devida à exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS. Em 2019, o Relatório traz um impacto financeiro dos créditos decorrentes dessas exclusões no EBITDA na casa dos R\$ 18 milhões.

Na nota explicativa nº 30, referente 2019, a companhia detalha que obteve trânsito em julgado da sua ação contra a inclusão do ICMS na base de cálculo de PIS/COFINS. No período, os valores de créditos estavam sendo apurados com base nas documentações fiscais, mas, referente a uma das controladas do grupo, o montante estimado disponível equivaleria a R\$ 8.049 mi.

Em 2020, ela obteve o reconhecimento dos valores pagos de forma indevida e passíveis de compensação da controlada, líquido em R\$ 46.364 mi, sendo o total R\$ 49.079 e os honorários mais outras despesas no valor de R\$ 2.715. Em 2021, a controladora reconheceu o montante de R\$ 127.635 no resultado e em tributos a recuperar, por ter tido valor reconhecido, com ação ainda tramitando.

Referentes a 2022, não foram divulgadas novas informações envolvendo a temática.

2.2 B2W COMPANHIA DIGITAL

A B2W Companhia Digital é controlada pelas Lojas Americanas S.A., e surgiu da fusão entre esta e a Submarino S.A.

Nos períodos de 2017 e 2018 não houve divulgação de informações acerca da exclusão do ICMS da base de PIS/COFINS.

No Relatório da Administração referente a 2019, a companhia cita divulgação de Fato Relevante ao final do período informando que teria sido feito um ajuste para desconsiderar os créditos procedentes de uma ação transitada em julgado reconhecendo a exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS, para manter a comparabilidade entre períodos.

Na nota explicativa 11, a companhia diz ter obtido sucesso, no quarto trimestre de 2019, na ação de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de PIS/COFINS, e, conforme explica, o período de direito aos créditos retroagiu a competências nas quais não havia obrigatoriedade de emissão de arquivos digitais, por isso os créditos foram apurados por estimativa. Além disso, como o STF não havia ainda julgado os embargos de declaração opostos pela União, que, entre outros, questionava a forma de cálculo do ICMS a ser excluído. Assim, os R\$ 152 milhões estimados eram de ICMS pagos, e não destacados em nota.

A empresa apontou também um grupo de despesas, na nota explicativa 28 de efeitos líquidos de despesas vinculadas aos créditos da exclusão do ICMS da base de PIS/COFINS, de R\$ 32.673 mi.

Em 2021, com a decisão do STF de que o imposto a ser excluído seria o destacado no documento fiscal, a empresa divulgou que o montante foi atualizado para R\$ 643.764 milhões.

Até a data desta pesquisa, não foram publicados os demonstrativos referentes 2022, a empresa Americanas S.A. encontrando-se em recuperação judicial.

2.3 GRAZZIOTIN S.A.

O Grupo Grazziotin S.A., do ramo varejista de vestuário e utilidades domésticas, atua, desde 1950, na região sul do Brasil.

Os Relatórios da Administração referente a 2017 e 2018 não apresentaram informações acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS nem custos de conformidade envolvidos. Na nota explicativa 14, a empresa cita que possui, no ativo realizável a longo prazo, valores de depósitos judiciais referentes a ações para exclusão do ICMS da base de PIS/COFINS. O processo, cuja expectativa de data para trânsito em julgado de forma favorável era 18/02/2019, foi interrompido por conta do recurso com repercussão geral em andamento.

Em 2019, o Relatório da Administração apontou uma contribuição de R\$ 72 milhões no lucro pelo deferimento da ação de exclusão do ICMS da base de PIS/COFINS. A esse respeito, na nota explicativa 9 referente 2019, o grupo dispõe o seguinte:

A Ação Declaratória nº 5001483-73.2011.4.04.7104 (Antigo 2009.71.04.002911- 2/R), transitada em julgado em 16/04/2019, reconheceu o direito creditório da Companhia, pelo período entre 05/2004 a 09/2009. Neste momento, há Execução de Sentença proposta pela Companhia, buscando a homologação do crédito tributário em Juízo de aproximadamente R\$23.500.000,00; bem como a execução dos ônus sucumbenciais em face da União - Fazenda Nacional. O processo eletrônico estava aguardando a conclusão ao Magistrado, para recebimento da Execução e intimação do Executado. Nesta ação, a empresa ajuizou Execução de Sentença promovida contra a Fazenda Nacional, relativamente aos créditos decorrentes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins da base de cálculo do ICMS. Esses créditos são do período, de 05/2004 a 09/2009, anteriores a propositura da Ação Declaratória. No caso, o Magistrado indeferiu a homologação judicial do crédito, determinado a homologação administrativa junto à Receita Federal. Após esta decisão, em 26/12/2019 a empresa fez o pedido de habilitação de crédito junto à Receita Federal, no valor de R\$ 26.397.447, que será compensado com impostos federais a serem pagos em 2020. (GRAZZIOTIN S.A., B3, 2020, P. 10).

Diante do reconhecimento da ação, a União entrou com Recurso Extraordinário, e com isso foram feitos novos depósitos judiciais. Mas, pela assessoria jurídica considerar remota a chance de tomarem nova decisão desfavorável, a provisão para contingências que havia sido criada foi revertida.

O montante passível para compensação, de R\$ 26.391.447 foi totalmente compensado em 2020. Também em 2020, foi deferida a ação com origem em mandado de segurança, e por conta disso a empresa reverteu em sua conta os

depósitos judiciais que fizera em períodos anteriores. Com ambas as ações favoráveis, porém, sem os embargos de declaração do RE 574.706/PR julgados para decisão da forma de cálculo da exclusão do ICMS, a assessoria jurídica do grupo aconselhou-o a excluir o montante recolhido de ICMS, e não o destacado em nota. Sendo assim, a empresa compensou menos do que poderia.

Na nota explicativa 19, referente 2021, a companhia detalha que, naquele ano, entrou com mandado de segurança questionando qual montante de ICMS seria o permitido para exclusão da base de PIS/COFINS. No mesmo ano, houve julgamento dos embargos de declaração do recurso extraordinário com repercussão geral, e definição de que o ICMS a ser excluído seria o da nota fiscal (BRASIL, 2021), e em novembro de 2021 a empresa começou o processo de aferição dos créditos de direito, sendo o pedido aceito em 2022.

Segue abaixo os montantes dos depósitos judiciais ano a ano:

Tabela 2: Depósitos Judiciais Grazziotin S.A.

Período	12/2017	12/2018	12/2019	12/2020
Depósitos Judiciais e Cauções (R\$ 1)	36.268.207	43.602.514	63.592.175	-

Autor: Adaptado das notas explicativas da Grazziotin S.A.

Em seguida, os saldos de PIS/COFINS a compensar nos períodos:

Tabela 3: PIS/COFINS a compensar Grazziotin S.A.

Período	12/2019	12/2020	12/2021	12/2022
Saldo de PIS e COFINS a Compensar (Consolidado, em R\$ 1)	26.397.447	-	55.903.000	7.161.000

Autor: Adaptado das notas explicativas da Grazziotin S.A.

No Relatório da Administração referente 2022, a empresa menciona que as compensações de PIS/COFINS contribuíram para o aumento nas disponibilidades naquele período. As compensações do saldo de PIS/COFINS terminaram em janeiro de 2023.

2.4 LOJAS RENNER S.A.

As Lojas Renner são uma rede varejista do setor de moda, vestuário, perfumaria e utilidades domésticas como mesa e banho.

No Relatório da Administração referente 2017, a empresa cita que, desde abril desse período, é feita a exclusão do ICMS da base de PIS/COFINS, e que isso impactou positivamente a margem bruta de vendas, que representava quase 56%, e o lucro bruto havia aumentando mais de 15% em relação a 2016.

Em sua nota explicativa 13 é apresentado o saldo de PIS/COFINS a recuperar de mais de R\$ 13 milhões. Na nota 24, a empresa explica que possui ação judicial acerca da exclusão do ICMS da base de PIS/COFINS, e constituiu provisão para perda de acordo com o que a assessoria informou ser o valor passível de ser perdido na ação. Ela traz como passivo contingente tributário cuja probabilidade de perda seria possível mais de R\$ 367 milhões, uma parcela referente ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), e outra à exclusão do ICMS da base de PIS/COFINS. Pouco antes de fixado tema do ICMS e PIS/COFINS, três empresas do grupo haviam ajuizado ação pedindo a suspensão da inclusão do imposto na base das contribuições para os pagamentos a vencer. Com o tema então fixado, mas sem modulação de efeitos na época, a assessoria jurídica da companhia julgou como provável o deferimento do pedido a partir de março de 2017, data do julgamento, e como possível para datas anteriores.

Quando se deu a modulação dos efeitos, em maio de 2021, para 15 de março de 2017, quem tivesse aberto pedido judicial ou administrativo até antes da data de 2017 poderia reaver os créditos de PIS/COFINS até datas anteriores, considerando o período prescricional (MONGUILOD, NETO, 2022). Assim, quanto antes a modulação tivesse ocorrido, antes as empresas poderiam começar a utilizar os créditos.

Ainda na nota 24, a empresa cita que no PERT foi incluída contingência sobre compensações de créditos de PIS reconhecidos em ações que não foram homologadas. Portanto, entende-se que a empresa entrou com PER/DCOMP e o pedido não foi aceito e, para evitar as sanções, inscreveu a contingência no então recente PERT.

No Relatório da Administração referente 2018, a companhia cita a nota explicativa 23.6 na qual é detalhado o pedido por ação judicial da exclusão do ICMS da base de PIS/COFINS, que era esperada conclusão em 2019.

Na nota explicativa 23.6, a empresa explica que o processo havia chegado em 2ª Instância com decisões favoráveis, porém, como o recurso em repercussão geral não tivera modulação de efeitos, a assessoria julgava a possibilidade de ganho

do pedido de reaver os pagamentos anteriores à data do julgamento do RE como possíveis, não podendo então a companhia retirar os valores do ativo contingente e compensá-los naquele momento. Dos valores prospectivos, então, a empresa já estava apropriando os efeitos.

No Relatório da Administração do ano-calendário de 2019, a empresa divulga um dado sobre os honorários da Auditoria externa, que para o período foi de R\$ 1.408 mil, e ela aponta que, desses, R\$ 394 mil são referentes a “serviços de licenciamento da ferramenta para implantação de validação de obrigações acessórias tributárias”. (LOJAS RENNER, B3, 2020, p. 15). Em 2019, os processos continuavam em tramitação, e a empresa detalhou outra vez a problemática de não poder reconhecer todo o montante estimado de créditos por: não ter ocorrido a modulação dos efeitos, não ter sido definida a forma de cálculo da exclusão do ICMS, se o imposto destacado em nota ou o a recolher, e pelo fato de que as decisões poderiam ser alteradas, visto que na época ocorriam os embargos de declaração.

No Relatório referente a 2020, a empresa detalha o EBITDA Total Ajustado excluindo Arrendamentos explicando que houve sucesso no processo de exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS, no montante de R\$ 1.372,3 milhões, sendo R\$ 1.059,7 líquidos dos honorários advocatícios e tributos sobre os juros. Na nota explicativa 10 é detalhado que foi deferido o processo com período prescricional de cinco anos da data de ajuizamento da ação, e que o ICMS a ser excluído seria o destacado em nota. Com isso, não teve efeito a modulação definida no ano seguinte para o recurso de repercussão geral. A empresa demonstra que o valor total passível de compensação, calculado por uma consultoria a partir dos arquivos de venda, arquivos contábeis e demonstrações acessórias, seria de R\$ 1.363.029, entre os períodos de 11/2001 a 03/2017, e que os períodos para frente já estavam sendo reconhecidos.

Abaixo, os valores de PIS/COFINS a recuperar, ano a ano, das Lojas Renner:

Tabela 4: PIS/COFINS a recuperar Lojas Renner S.A.

Período	12/2017	12/2018	12/2019	12/2020	12/2021	12/2022
Saldo de PIS/COFINS em Tributos a Recuperar (Consolidado, em milhares)	13.362	16.008	9.324	1.254.412	905.541	385.169

Autor: Adaptado das notas explicativas das Lojas Renner S.A.

Em 2021 não houve novidades acerca do tema.

No Relatório de 2022, a empresa destaca a criação de uma Política Tributária, como estratégia de maior transparência, para estabelecer “diretrizes e regras gerais relativas ao funcionamento, estrutura e organização da conduta tributária” do grupo.

2.5 MAGAZINE LUIZA S.A.

O Magazine Luiza está há mais de 60 anos no mercado como uma empresa de comércio varejista de eletrodomésticos e outros bens de consumo. Nos últimos anos tem investido forte em tecnologia e plataformas digitais.

No Relatório de Administração publicado em 2018, referente a 2017, não houve informações específicas sobre custos de conformidade, mas a empresa menciona a problemática da complexidade do Sistema Tributário brasileiro em comparação ao de demais países, e como a empresa tem obtido sucesso em enfrentar esses obstáculos, terminando o período com aumento nos lucros em relação ao ano anterior.

Em suas notas explicativas, a de número 11 apresenta os tributos a recuperar, separados por tributo, e o montante de PIS/COFINS em 2017 era de quase R\$ 15 milhões. A nota 20 apresenta as provisões para riscos, entre outros, tributários, que foram compostos baseados com os pareceres dos setores jurídicos internos e externos da companhia e últimas decisões dos tribunais. A empresa apresenta provisões e passivos contingentes por conta de processos administrativos e judiciais abertos de natureza tributária, desses, diversos com questionamentos acerca de PIS/COFINS, por conta de isenções e créditos. O Magazine Luiza, no período, entrou com ação para pedir judicialmente a exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS. Portanto, na nota explicativa é posto que a empresa estaria verificando junto à assessoria jurídica o montante de créditos, que já chegava, em 2017, a aproximadamente R\$ 620 milhões atualizados.

Nos períodos de 2018 a 2022, o Relatório da Administração não conteve informações acerca de custos de conformidade tributária. Referente a 2018, PIS/COFINS a recuperar, na nota explicativa 12, ultrapassam R\$ 29 milhões.

Quanto aos créditos de PIS/COFINS pela exclusão do ICMS, em 2018 o saldo estaria atualizado em cerca de R\$ 642 milhões.

Na nota explicativa 6, referente ao período de 2018, a companhia informa que a partir de 2019 utilizaria o CPC 06(R2) que segue o IFRS 16 para tratar de Arrendamentos, e apresenta uma lista de premissas adotadas pela empresa passíveis de mudarem os reconhecimentos de ativos e passivos. Entre essas premissas, ainda não efetivadas ou concluídas, estão as estimativas dos pagamentos de contratos de arrendamento, feitos incluindo valor de PIS/COFINS, exceto a parte que a empresa espera receber de créditos.

Esta é uma situação que relembra a preocupação de alguns Ministros no julgamento do RE 574.706/PR em relação à ameaça à segurança jurídica que as mudanças no entendimento de faturamento para base de cálculo de PIS/COFINS, se esta incluiria ICMS ou não, geraria. Conforme Paulsen (2022), o princípio da segurança jurídica trata da certeza, do saber, de evitar o risco, sendo uma garantia e um valor dentro do princípio do Estado democrático de direito.

No período de 2019 houve o deferimento dos processos que transitavam em julgado referente à exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS, do Magazine Luiza S.A., da incorporada FS Vasconcelos Ltda, ajuizados em 2017, referentes aos períodos de 2002 a 2014, e da Netshoes, ajuizado em 2014 e compreendendo 2009 a 2014, com isso, o saldo de PIS/COFINS a recuperar, que consta na nota explicativa 12, aumentou para R\$ 1.227.982. Conforme a nota, as compensações estariam sendo feitas via processo administrativo, isto é, via PER/DCOMP. Abaixo, os saldos de PIS/COFINS a recuperar ano a ano:

Tabela 5: PIS/COFINS a recuperar Magazine Luiza S.A.

Período	12/2017	12/2018	12/2019	12/2020	12/2021	12/2022
Saldo de PIS/COFINS em Tributos a Recuperar (Consolidado, em milhares)	14.767	29.242	1.227.982	797.171	771.339	929.340

Autor: Adaptado das notas explicativas do Magazine Luiza S.A.

De 2020 a 2022, não houve novas informações acerca da exclusão do ICMS da base de PIS/COFINS.

Em geral, as empresas divulgaram informações sobre as ações, algumas com mais detalhamento do que outras, mas pouca ou nenhuma informação acerca de custos de conformidade à tributação. A B2W divulgou um grupo de despesas

pelos efeitos líquidos da exclusão do ICMS da base de PIS/COFINS. Além disso, as empresas tiveram os encargos com honorários por terem entrado com ações. As Lojas Renner publicaram o valor de honorários voltados especificamente para as obrigações tributárias acessórias. E o Magazine Luiza divulgou a mudança de política contábil para os arrendamentos, que poderia ter alterações por conta dos créditos reconhecidos de PIS e COFINS. Esses casos são exemplos de custos de conformidade tributária.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da análise dos relatórios financeiros das empresas selecionadas, notou-se que a exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS foi relevante para o resultado positivo entre os períodos nas empresas, ou seja, verificando os relatórios, parte significativa do aumento de lucro ocorreu por conta dessa exclusão. Isso corrobora com o quanto impacta a carga tributária altíssima do país, principalmente na tributação sobre o consumo (CREPALDI, 2021).

A dificuldade e o tempo despendidos para se realizar essas exclusões, já são outro ponto. Todas as empresas entraram com ação para fazer a exclusão, visto que na época o julgamento ainda tramitava. Observou-se também a necessidade de se manter os valores provisionados na contabilidade, no caso das Lojas Renner, sem poder efetivamente compensá-los com outros tributos até que ocorresse a modulação dos efeitos em 2021, e algumas empresas tiveram que entrar com uma nova ação para questionar a forma de cálculo do ICMS a ser excluído, como a Grazziotin, que entrou com mandado de segurança questionando qual valor de ICMS a excluir, e a B2W que primeiramente estimou os créditos a partir do valor efetivamente pago de ICMS e posteriormente atualizou os valores, dado que de 2017 essas questões levaram quatro anos para terem uma decisão do STF. Assim, houve o custo do retrabalho, novos honorários com as novas ações, além de créditos que ficaram suspensos e não utilizados por esse período, que poderiam ter sido usados para compensação de outros tributos.

Observou-se o custo de conformidade com a contabilidade, a complexidade de se criar provisões, passivos e ativos contingentes, além da possibilidade de afetar outras contas, como no caso da conta de arrendamentos do Magazine Luiza.

Porém, esses foram custos observáveis, não havendo campo específico no Relatório da Administração ou nas Notas Explicativas para custos de conformidade tributária. Isso atendeu ao objetivo geral do trabalho: *verificar quais informações acerca dos custos de conformidade tributária constam nos Relatórios da Administração e Notas Explicativas de empresas listadas na bolsa de valores Brasil, Bolsa, Balcão (B3)*, assim como os objetivos específicos *a)*, *b)* e *c)*.

Não houve divulgação direta de custos de conformidade tributária, de forma que não há campo específico para tal, em nenhuma das empresas analisadas, informação tão significativa para a eficiência da empresa e representativa em sua receita (Bertolucci e Nascimento, 2002). Conforme os estudos de Cabello e Nakao (2021), Lima *et al.* (2016), e Silva *et al.* (2015), percebe-se que o aumento dos custos de conformidade está muito atrelado à queda na eficiência, vê-se a importância em se tratar desses custos. Quer seja porque não há obrigatoriedade de transparência nesse sentido, quer porque as empresas não têm controle interno desse tipo de informação, conclui-se que os custos de conformidade tributária deveriam ser objeto de divulgação como custo/despesa da operação, assim como os próprios tributos, de forma a transparecer para os usuários interessados na informação a eficiência da empresa, ao mesmo tempo em que torna essa informação mais acessível, de qual é o real impacto desses custos nas empresas.

Isso porque se vê que é necessária, mais do que nunca, uma reforma tributária completa (CREPALDI, 2021). Mudanças de paradigma jurisprudencial beneficiam o contribuinte financeiramente ao mesmo tempo em que criam um custo de conformidade altíssimo, como no caso apresentado da exclusão do ICMS da base de PIS/COFINS, com o lapso temporal do julgamento, os embargos de declaração, as ações abertas pelas empresas, gerando retrabalho, mais custos, e as chamadas teses filhote, além das mudanças constantes na legislação que confundem e tornam mais difícil para os profissionais fazer algo a respeito com qualquer grau de confiança no processo. Uma reforma tributária precisa sair do papel para descomplicar o emaranhado Sistema Tributário Nacional. Atende-se aqui o objetivo específico *d)*.

Sugere-se para pesquisas futuras: 1) estudos de caso com empresas que estão se adaptando ao novo cálculo de PIS/COFINS sem ICMS na base, e/ou pretendem entrar com pedido judicial de exclusão do ISS da base das contribuições, para assim poder coletar mais dados quanto aos custos de conformidade, sejam

com profissionais, treinamentos, *softwares*, consultorias, etc., para cumprirem com as novas exigências que essas alterações trazem; 2) estudos de caso ou pesquisa-ação que permitam verificar dentro de uma empresa se há conhecimento de quais são os custos de conformidade tributários, pois mesmo que a empresa não os divulgue, é possível que tenha os dados para controles internos.

REFERÊNCIAS

B3 – Brasil, Bolsa, Balcão. **Empresas Listadas**. Disponível em:< https://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/negociacao/renda-variavel/empresas-listadas.htm>. Acesso em: 10 abr. 2023.

BERTOLUCCI, Aldo V.; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto Custa Pagar Tributos? **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 13, n. 29, p. 55-67, 2002. Disponível em:< <https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34074>>. Acesso em: 04 abr. 2023.

BLOK, Marcella. **Compliance e governança corporativa: atualizado de acordo com a Lei Anticorrupção Brasileira (Lei 12.846) e o Decreto-Lei 8.421/2015**. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição**: República Federativa do Brasil. Brasília, 05 out. 1988. Disponível em:< https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 05 fev. 2023.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB Nº 2.121**, de 15 de dezembro de 2022. Diário Oficial da União, DF, 20 dez. 2022. Disponível em:< <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-rfb-n-2.121-de-15-de-dezembro-de-2022-452045866>>. Acesso em: 11 fev. 2023.

BRASIL. **Lei Nº 9.868**, de 10 de novembro de 1999. Casa Civil, DF, 10 nov. 1999. Disponível em:<https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm> Acesso em: 22 fev. 2023.

BRASIL. **Medida Provisória Nº 1.159**, de 12 de janeiro de 2023. Diário Oficial da União, DF, 12 jan. 2023. Disponível em:<<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/medida-provisoria-n-1.159-de-12-de-janeiro-de-2023-457601785>> Acesso em: 11 fev. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. **Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral**. Tesouro Nacional Transparente, 04 abr. 2022. Disponível em:< https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2021/114?ano_selecionado=2021>. Acesso em: 17 dez. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Processo nº 10980.940183/2011-26**. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, DF, 26 fev. 2019. Disponível em:<<https://www.conjur.com.br/dl/carf-decide-icms-compoem-base-pis-nao.pdf>>. Acesso em: 14 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574.706 Paraná**. Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário com Repercussão Geral. Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS/COFINS [...] Disponível em:< <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur450683/false>>. Acesso em: 28 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574.706 Paraná**. Recurso Extraordinário com Repercussão Geral. Exclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS/COFINS. Definição de Faturamento [...] Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true&origem=AP&classeNumeroIncidente=RE%20574706>. Acesso em: 28 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574.706 Paraná**. Tema 69 – Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69>>. Acesso em: 28 jan. 2023.

CABELLO, Otávio Gomes; NAKAO, Silvio Hiroshi. Complexidade, conformidade e arrecadação tributária. **Economia e sociedade**, v. 30, p. 1033-1050, 2021. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/ecos/a/hnG6GcVvV5zQRvsgpStD3Wb/abstract/?lang=pt>>. Acesso em: 17 mar. 2023.

CANÁRIO, Pedro. Julgamento do STF sobre ICMS na Cofins só valerá para caso concreto. **Consultor Jurídico**, 8 out. 2014. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2014-out-08/julgamento-stf-icms-cofins-valera-concreto>>. Acesso em: 04 fev. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resoluções e Ementas do CFC. **NBC TG Estrutura Conceitual para relatório financeiro**. 13 dez. 2019. Disponível em: <https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCTGEC&arquivo=NBCTGEC.doc>. Acesso em: 04 abr. 2023.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento Tributário: Teoria e Prática**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

DA SILVA, Jandeson Dantas et al. Custos de conformidade à tributação: um estudo sobre a percepção dos gestores de uma organização pública brasileira. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos – ABC**. 2015. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3953>>. Acesso em: 29 mar. 2023.

LIMA, Edson Sampaio de et al. Contribuição à análise da redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital – SPED no Brasil. **JISTEM – Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 13, p. 101-130, 2016. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/jistm/a/PDTgSmNQQPCFmjTFm4GFc9x/abstract/?lang=pt>>. Acesso em: 21 mar. 2023.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2007.

MONGUILOD, Ana Carolina; NETO, Carlos Alberto Gueiros. 'Tese do século': Entenda o julgamento sobre ICMS na base do PIS/COFINS. **JOTA**, 07 mar. 2022. Disponível em:< <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/tese-do-seculo-entenda-julgamento-icms-base-pis-cofins-07032022#:~:text=At%C3%A9%20o%20julgamento%20da%20%E2%80%9Ctese,bruta%20tribut%C3%A1veis%20pelo%20PIS%2FCofins.>>. Acesso em: 10 abr. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

REIS, Tiago. O que é o relatório da administração e como funciona? **Suno**. 23 ago. 2019. Disponível em:< <https://www.suno.com.br/artigos/relatorio-da-administracao/>>. Acesso em: 04 abr. 2023.

SANTOS, Rafa. TRF-5 aplica tese do STF sobre ICMS para excluir ISS de cálculo do PIS/COFINS. **Consultor Jurídico**, 20 fev. 2023. Disponível em:< <https://www.conjur.com.br/2023-fev-20/trf-aplica-tese-stf-excluir-iss-calculo-piscofins#:~:text=TRF%2D5%20aplica%20tese%20do%20STF%20sobre%20ICMS%20para%20excluir,de%20c%C3%A1lculo%20do%20PIS%2FCofins&text=A%20decis%C3%A3o%20do%20Supremo%20Tribunal,por%20analogia%2C%20tamb%C3%A9m%20ao%20ISS.>>. Acesso em: 16 mar. 2023

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª Região. **Processo Nº: 0802350-88.2022.4.05.8500** – Apelação / Remessa Necessária. Disponível em:< <https://pje.trf5.jus.br/pje/ConsultaPublica/listView.seam>>. Acesso em: 16 mar. 2023.