

**Ganhos tributários face à exclusão de ICMS na efetivação da base de cálculo de PIS e COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida de bitributação**

Dezembro/2018

## **Ganhos tributários face à exclusão de ICMS na efetivação da base de cálculo de PIS e COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida de bitributação**

**Adryele Ferreira Cunha – adryelefc@hotmail.com**  
**MBA Contabilidade e Direito Tributário**  
**Instituto de Pós-Graduação - IPOG**  
**Goiânia, GO, 18 de Janeiro de 2018**

### **Resumo**

Por consoante a insipiente legislação relacionada a PIS e COFINS, ainda não há total consenso acerca da nuances para o cálculo dos referidos tributos. Uma das incongruências reside no conceito de faturamento o que, por conseguinte, gera entendimentos disforças no que tange a inclusão ou exclusão do ICMS nesse cálculo. Assim sendo, o objetivo geral da pesquisa é mensurar o impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, no pressuposto de inconstitucionalidade de tais cobranças. Objetiva-se também interpretar e analisar a Ação Declaratória de Constitucionalidade – ADC – número 18, ilustrando o processo de extinção do ICMS da base de cálculo dos tributos PIS e COFINS, a fim de definir a sistemática de cálculo para fins de exclusão do ICMS da base de cálculo dos tributos em epígrafe. Esta pesquisa é de natureza aplicada, com objetivo descrito. O método de delineamento foi de levantamento comparativo. A abordagem do problema foi de caráter quantitativo. Foram analisadas empresas vinculadas ao Lucro Presumido e Lucro Real do segmento de materiais de construção. Constitui-se, portanto, uma amostra não probabilística intencional. Os cálculos foram realizados comparando-se a carga tributária original sem a exclusão do ICMS com a carga tributária quando da sua exclusão. Concluiu-se que para a empresa enquadrada no Lucro Real houve uma redução de 27,2% da carga tributária ao se excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, enquanto que para a empresa vinculada ao Lucro Presumido essa redução foi de 1,8%.

**Palavras-chave:** Exclusão do ICMS. Base de Cálculo PIS e COFINS. Bitributação.

### **1.Introdução**

A estrutura tributária brasileira tem sido o foco das contestações no país por parte de empresários e economistas. É de conhecimento público que o Brasil possui a segunda maior carga tributária da América Latina, ficando atrás apenas da Argentina. Esse ônus deveria ser revisto, porém os interesses conflitantes das partes superiores envolvidas nas esferas de governo e a insegurança dos impactos que os cofres públicos sofreriam com uma revisão tributária dificultam a implementação de uma reestruturação tributária.

Os tributos influenciam diretamente no mercado interno fazendo com que as empresas tenham uma competitividade desonesta, o que leva os contribuintes cometer a evasão fiscal, que propriamente dizendo é o ato de sonegar e não a elisão fiscal que é a maneira de analisar e reduzir os tributos de forma legal.

Entre os diversos tributos, citam-se as contribuições federais PIS e COFINS. A primeira, Programa de Integração Social, tem como objetivo assegurar aos trabalhadores a integração à vida e no desenvolvimento das empresas, instituído pela Lei Complementar nº 7/70. A segunda, Contribuição

## Ganhos tributários face à exclusão de ICMS na efetivação da base de cálculo de PIS e COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida de bitributação

Dezembro/2018

para Financiamento da Seguridade Social, foi criada pela Lei Complementar nº 70/91 e destina-se às despesas com atividades para fins de saúde, previdência e assistência social. Ambas representam significativamente boa parte da carga tributária brasileira.

No ínterim desses dois tributos centra-se uma discussão subjacente ao conceito de faturamento ou receita. Há quem defenda que o ICMS é parte integrante do faturamento e que, portanto, deveria ser excluído para efeito do cálculo do PIS e da COFINS, sob o pressuposto de se cometer bitributação em sentido contrário. Todavia, há quem apregoe o oposto, fazendo com que haja prevalecência do ICMS na base de cálculo desses tributos.

Como o propósito desse estudo é analisar a forma que essas contribuições são calculadas e se o ICMS realmente deve compor a base de cálculo dessas contribuições, prevendo não ser atingido pela bitributação, o delineamento dessa pesquisa foi definido pela indagação: Qual o impacto financeiro ao se excluir da Base de Cálculo dos tributos federais PIS e COFINS o valor já intrínseco de ICMS, no pleito de inconstitucionalidade de tal cobrança, em função da possibilidade de bitributação?

Assim sendo, o objetivo geral da pesquisa é mensurar o impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, no pressuposto de inconstitucionalidade de tais cobranças.

Tendo como objetivos específicos:

- Interpretar e analisar a Ação Declaratória de Constitucionalidade – ADC – número 18.
- Ilustrar o processo de extinção do ICMS da base de cálculo dos tributos PIS e COFINS.
- Definir a sistemática de cálculo para fins de exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS e COFINS.

Ao calcular os tributos citados, o valor do ICMS integra o valor da base de cálculo, incluindo no conceito de faturamento. Com isso subtede-se que os contribuintes estão sendo onerados com tributos calculados sobre outro tributo, havendo assim uma bitributação. O intuito de analisar e definir a sistemática de cálculo para determinar a forma de apurar o valor do PIS e da COFINS possibilita que muitos negócios sejam mais viáveis aos olhos dos empresários, justificando-se, pois, a realização desse estudo.

Na visão de Pêgas (2017:159) as contribuições PIS e Cofins por serem “cobradas sobre a receita das empresas, afetam diretamente o preço final dos bens e serviços.” Já Fabretti e Fabretti (2014:41) ressalta que mesmo sendo contribuições “o seu impacto, é uma espécie de tributo diferente dos definidos no art. 5º do CTN” – Código Tributário Nacional. Chaves (2017:233) faz do mesmo entendimento dos demais autores “são tributos complexos e de difícil acompanhamento por parte dos profissionais da área fiscal e tributária. Dessa forma, algumas empresas podem estar recolhendo ou deixando de utilizar alguns créditos autorizados por lei.” Diante das colocações dos autores, percebe-se o quanto essas contribuições afetam a carga tributária do contribuinte brasileiro.

## 2. Metodologia de pesquisa

Este estudo utilizou o método de abordagem hipotético-dedutivo, além de estar subjacente ao paradigma funcionalista, baseado na tradição do positivismo lógico. Adicionalmente, adotou como objetivo a pesquisa descritiva, seguindo o método de procedimento estatístico comparativo, de forma a tratar os dados quantitativamente, no escopo de comparações vinculadas a situações empíricas oriundas de levantamento de dados.

Os materiais do presente estudo são demonstrados analiticamente e referem-se a Apuração de ICMS e Apuração de PIS e COFINS dos períodos de Janeiro a Março de 2017, de empresas do Lucro Real e do

## Ganhos tributários face à exclusão de ICMS na efetivação da base de cálculo de PIS e COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida de bitributação

Dezembro/2018

Lucro Presumido, para aplicação de uma análise hipotética e comparativa avaliando as possíveis exclusões do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

A escolha dessas fontes de informações se justifica pelo tipo de análise comparativa que será realizada apresentando a estrutura principal da forma de apuração do PIS e da COFINS atual e aplicando as possíveis exclusões de ICMS, as quais medem com precisão o impacto sofrido da carga tributária de acordo com cada exclusão, caso venha a ser aprovada a ADC 18.

As informações utilizadas são de empresas do segmento de construção civil, escolhidas aleatoriamente de forma não probabilística, com cunho meramente intencional, já que se parte da premissa de que independe do segmento a performance dos cálculos aqui apresentados, mas sim da sistemática de tributação que poderá ser distinta entre o mesmo segmento ou uniforme para segmentos distintos.

### 3. Conteúdo de pesquisa

#### 3.1 Sistemática tributária nacional

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º conceitua tributo como toda prestação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, 1966:art 3º)

De acordo com Oliveira, et al. (2015:5) prestação pecuniária significa que o contribuinte tem que pagar o tributo em dinheiro, bens ou pecuniárias ao Estado. Compulsória refere-se a uma obrigação sem direito de escolha do contribuinte, sendo em moeda corrente nacional ou por meio de indexadores, considerando que multas e penalidades não instituem como tributo, e o mesmo só podem ser cobrados através de uma norma jurídica estabelecendo a obrigação como lei. E o ato de cobrar tributos dos contribuintes não poderá ser arbitrário, isto é, tem que ser vinculado à lei, obedecendo a seus limites.

O Sistema Tributário Nacional e a Constituição Federal consideram como tributos: impostos, que conforme descrito no art. 16 do CTN é o tributo que depende de um fato gerador independente de qualquer contraprestação do Estado em favor do contribuinte; taxas e contribuições de melhoria que são de competência comum, podendo ser instituídas por qualquer ente federado e estão vinculadas a serviços públicos; e contribuições de melhoria que são cobradas para fazer face dos custos decorrentes de obras públicas.

Na visão de Rezende (2010:50) “denomina-se fator gerador a concretização da hipótese de incidência, ou seja, a materialização da situação descrita em lei.” Além de determinar a hipótese incidente o fato gera a obrigação de pagar tributo, e a lei deve mencionar em que momento foi realizada a hipótese de incidência.

O CTN define nos arts. 114 e 115 que:

Art.114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

O sujeito passivo e o sujeito ativo são as partes da obrigação tributária, como também de qualquer outra obrigação. Nesse contexto o ente público que é o criador do tributo é o sujeito ativo e o sujeito passivo é previsto pelo CTN de duas espécies: contribuinte que tem relação direta e pessoal com a situação do fato gerador e responsável que é aquele não praticante do ato que enseja a ocorrência do fato gerador, porém vê a obrigação de recolher o tributo diante das disposições expressa em lei.

# ESPECIALIZE

**Ganhos tributários face à exclusão de ICMS na efetivação da base de cálculo de PIS e COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida de bitributação**

**Dezembro/2018**

Na definição de Oliveira et al. (2015:67) base de cálculo é o valor que aplica ao percentual definido em lei denominado como alíquota, para encontrar o montante do imposto a ser recolhido. Tanto a base de cálculo quanto a alíquota são definidos por lei complementar e para fazer alguma alteração é necessário obedecerem aos princípios da constitucionalidade da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade, ou seja, só pode haver alteração por lei, a qual deve estar vigente antes da ocorrência do fato gerador e a norma não pode atingir fatos passados.

Depois da ocorrência do fato gerador e incidência da obrigação tributária, surge o crédito tributário, resultando da obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária. De acordo com o art. 140 do CTN os deveres tributários que originou o direito ao crédito não são afetados pelas situações que alteram o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidades.

Segundo Fabretti (2017:175) o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Assim, é como se o crédito fosse a própria obrigação, só que dotada das características de liquidez, certeza e exigibilidade.

Diante de um título ou documento que surge a comprovação do crédito tributário, cujo o credor tem o direito de receber essa obrigação, perante a prova da existência de seu direito. Para Fabretti (2017:175) a documentação da existência da dívida tributária é realizada através do lançamento definido pelo art. 142 do CTN.

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constitui o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

“Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

## **3.2 Tributos Incidentes sobre a receita**

### **3.2.1 PIS/PASEP**

A Lei Complementar nº 7, de 07 de Setembro de 1970 criou o Programa de Integração Social – PIS, que se destinava a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Desde então esse programa foi executado mediante fundo de participação constituído por depósitos efetuados pelas empresas em duas parcelas, sendo a primeira mediante dedução do Imposto de Renda devido e a segunda com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento (somente para empresas prestadoras de serviço, conhecido como PIS - Repique).

No decorrer do tempo esse programa foi sendo aprimorado e sofreu várias mudanças. Hoje essa contribuição é devida aos contribuintes com base no faturamento mensal das pessoas jurídicas com fins lucrativos, de acordo com o art. 2º da Lei nº 9.718/98, e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, as entidades sem fins lucrativos discriminados no art. 13 da Medida Provisória nº 2.037 e das pessoas jurídicas de direito público interno.

De acordo com atividade operacional da pessoa jurídica a contribuição do PIS/PASEP tem como base específica na folha de salários de algumas entidades sem fins lucrativos, inclusive as fundações definidas como empregadoras pela legislação trabalhista considerando a incidência de 1% sobre a folha de pagamento e pelas empresas tendo como base o faturamento que por sua vez aglutina o PIS cumulativo e o não-cumulativo.

# ESPECIALIZE

**Ganhos tributários face à exclusão de ICMS na efetivação da base de cálculo de PIS e COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida de bitributação**

**Dezembro/2018**

## **3.2.2 COFINS**

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, veio para ocupar o lugar do FINSOCIAL, instituída pelo Lei Complementar nº 70 de 30/12/1991, a qual era cobrada inicialmente à alíquota de 2% que assim como o PIS incidia sobre o faturamento mensal. A contribuição social para financiamento da seguridade social tem como objetivo assegurar os direitos relativos a saúde, a previdência e a assistência social.

Pêgas (2017:224) afirma que a COFINS passou por diversas mudanças, a elevação da alíquota e ampliação da Base de Cálculo junto com o universo de contribuintes foram as principais transformações. O § 7º do art. 195 da Constituição Federal dispõe sobre a isenção de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que cumprem os quesitos estabelecidos em lei para o enquadramento como entidade filantrópica, como os asilos, orfanatos, santas casas de misericórdia e etc.

## **3.2.3 Regime de incidência Cumulativa e Não Cumulativa**

De acordo com as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e o Decreto nº 4.524/2002, a contribuição para o PIS/PASEP e a Cofins tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. O total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

No regime de incidência cumulativa a base de cálculo é o total das receitas da pessoa jurídica, sem deduções em relação a custos, despesas e encargos. Considerando algumas exclusões do total da receita como o valor do IPI, nas empresas contribuintes desse imposto, as vendas canceladas e os descontos concedidos incondicionalmente, o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário, entre outras exclusões. Nesse regime, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS são, respectivamente, de 0,65% e de 3%. As pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado estão sujeitas à incidência cumulativa.

De acordo com o Regime de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS instituídos em dezembro de 2002 e fevereiro de 2004, respectivamente, estão sujeitas à contribuição do PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativa as pessoas jurídicas que se enquadram no Lucro Real, ou seja os contribuintes que se enquadram no Lucro Presumido e Simples Nacional não devem fazer a apuração de tal contribuição através da não-cumulatividade. Nesse regime permite o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. Nesse regime, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS são, respectivamente, de 1,65% e de 7,6%.

Na cobrança do PIS/PASEP e da COFINS dentro da Não-cumulatividade disposta na Medida Provisória nº66, de 29/08/2002, descreve no art. 3º que do valor apurado na forma do art.2º da Lei nº 9718/98, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados no insumo na fabricação de produtos destinados a venda, energia elétrica, aluguéis de determinados bens utilizados na atividades da empresa, despesas financeiras decorrente de recursos onerosos, bens recebidos em devolução entres outras operações que a Medida Provisória mencionada estipula. O crédito tributário ocorre mediante a aplicação da alíquota prevista no art.2º sobre o valor, visto que o valor de mão de obra paga a pessoa física não permiti o direito ao crédito, aplicando o direito do benefício aos bens e serviços incorridos concedidos a pessoa jurídica,

# ESPECIALIZE

**Ganhos tributários face à exclusão de ICMS na efetivação da base de cálculo de PIS e COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida de bitributação**

**Dezembro/2018**

aos bens e serviços adquiridos e aos custos inadequado domiciliado em território nacional, sendo que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá nos meses subseqüente.

### **3.3 Tributo sobre movimentação de mercadorias e serviços**

#### **3.3.1 ICMS**

O ICMS – imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é um imposto de competência estadual, conforme previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988 a qual ampliou a hipótese de incidência do ICM para ICMS.

O ICMS é regulamentado em suas normas gerais, pela Lei Complementar nº 87/96 e pelos Convênios firmados entre os diversos Estados. Cada Estado possui uma regulamentação específica, devendo seguir os termos das normas gerais. Tendo como fato gerador do imposto, a circulação de mercadorias, inclusive pelo fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; o início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza; o ato final do transporte iniciado no exterior; as prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Para o fisco estadual, considera-se ocorrido o fato gerador a simples movimentação de saída da mercadoria, ou seja, independente do resultado financeiro, de lucro ou de qualquer recebimento por parte daquele que estiver promovendo a saída (art. 2º do RICMS). Dessa forma, conclui-se que não é qualquer operação que pode ser tributada pelo imposto, mas somente aquela que esteja relacionada com a circulação de mercadoria. Isto implica no fato de que mesmo que a empresa esteja fazendo uma doação de mercadoria, pela qual evidentemente nenhum valor monetário será recebido, ocorrerá a incidência do ICMS. (OLIVEIRA ET AL, 2017:64)

O art.13 da Lei Complementar nº 87/96 determina que a base de cálculo do ICMS é regra geral o preço de venda da mercadoria e na prestação de serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço. E como existe diversas possibilidades de transações e de variáveis fiscais a base de cálculo pode ser composta de outros valores como, a transferência de mercadoria, substituição tributária, pauta fiscal, inclusão de frete, seguro, juros e despesas debitadas ao adquirente e a adição do preço do serviço ao da mercadoria em determinadas situações. Ponderando que o calculo do ICMS deve ser por dentro, ou seja, embutido no preço de venda, sendo assim tanto na aquisição de mercadoria quanto na revenda.

### **3.4 Opções de adesão tributária**

#### **3.4.1 Simples Nacional**

O Simples Nacional previsto na Lei Complementar nº 123/2006, é um regime tributário que unifica os meios de arrecadação, cobrança e fiscalização dos tributos incidentes para empresas de Pequeno Porte e Microempresas, incluindo todos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Segundo a Receita Federal para optar pelo Simples Nacional é necessário se enquadrar como microempresa ou de empresa de pequeno porte, possuir um faturamento anual até R\$ 3.600.000,00 e formalizar a opção tributária. Nesse regime há a unificação de arrecadação dos tributos IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência

# ESPECIALIZE

**Ganhos tributários face à exclusão de ICMS na efetivação da base de cálculo de PIS e COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida de bitributação**

**Dezembro/2018**

Social a cargo da pessoa jurídica (CPP) são recolhidos através do documento único de arrecadação DAS, que vence no dia 20 do mês subsequente.

### **3.4.2 Lucro Presumido**

Fabretti (2017:259) conceitua Lucro Presumido como a apuração que consiste em presumir ou estimar o lucro considerando um percentual sobre a receita bruta, o mesmo é fixado por lei e varia de acordo com o tipo de atividade.

Oliveira et al. (2011:208) afirma que o Lucro Presumido tem como objetivo facilitar as rotinas burocráticas e administrativas de algumas organizações de menor porte, levando em consideração que o pagamento do imposto presumido satisfaz o tesouro nacional. Apreciando o fato da opção de apurar o imposto de renda e a contribuição social nessa modalidade dispensa a escrituração contábil detalhada de suas receitas e despesas, que indique seu lucro real, necessitando apenas do livro caixa, desde que o mesmo esteja dentro dos princípios e formalidades previstas na legislação fiscal, pois o livro caixa mostra as receitas efetivamente recebidas.

O art. 13, da Lei nº 9.718 de 1998 com a redação dada pela Lei nº 10.637 de 2002 estabelece que a pessoa jurídica que tiver a receita bruta total no ano-calendário anterior, igual ou inferior a quarenta e oito milhões de reais poderá optar pelo lucro presumido, cuja apuração é trimestral.

Nesse regime de tributação a base de cálculo do IR é a receita bruta decorrente da atividade da pessoa jurídica optante e do resultado das demais receitas e dos ganhos de capital, não incluindo como receita bruta os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador.

### **3.4.3 Lucro Real**

Oliveira et al. (2017:191) afirma que Lucro Real é a oposição de presumido, pois nesse regime de tributação considera realmente o lucro apurado pela contabilidade, obedecendo todos os princípios da contabilidade. O mesmo exige um conjunto de procedimentos detalhista a serem seguidos, como o livro LALUR. O autor ressalta que o lucro real é lucro líquido do período, ajustado pelas adições, exclusões e compensações conforme diz a legislação do Imposto de Renda. E o contribuinte tem a opção de fazer a apuração trimestral ou anualmente.

De acordo com o Art.246. do RIR, com nova redação dada pela Lei nº 10.637/02 os obrigados a apuração pelo Lucro Real são as pessoas jurídicas que obtiveram receita total, superior ao limite de 48 milhões, no ano-calendário anterior, empresa que o ramo da atividade seja voltada a linha de crédito, como banco, cooperativas de crédito, distribuidoras de títulos e valores imobiliários.

Fabretti (2017:300) ressalta a importância do resultado contábil do ano corrente que pode variar em positivo e negativo.

“Art.247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Decreto 3000/99 – RIR.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.”

## **4. Apresentação dos dados e análise de resultados**

### **4.1 Da extinção do ICMS da base de cálculo de PIS e COFINS**

# ESPECIALIZE

**Ganhos tributários face à exclusão de ICMS na efetivação da base de cálculo de PIS e COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida de bitributação**

**Dezembro/2018**

De acordo com a Lei nº 9.715/98, a Lei Complementar nº 70/91 e a Lei nº 9.718/98 (PIS e COFINS regime cumulativo) e finalmente Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (PIS e COFINS regime não-cumulativo, respectivamente), para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS exclui-se da receita bruta em questão de impostos o IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados e o ICMS ST - o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

Com base nas fontes consultadas não há leis expressas de que deve ser excluído o ICMS da base de cálculo das contribuições federais PIS e COFINS, com isso o entendimento da esfera federal é que o imposto sobre a venda de mercadoria integra a base de cálculo e tais contribuições independentes do regime de tributação. Porém alguns contribuintes não concordam com a colocação da Receita Federal, levando em consideração que as leis não precisam evidenciar a exclusão do ICMS, sendo que os conceitos estabelecidos de receita e faturamento não incluem tal imposto e que o mesmo é recolhido diretamente ao estado. Na percepção dos contribuintes a inclusão do ICMS na base de cálculo das Contribuições ao PIS e à Cofins é ilegítima e inconstitucional, pois fere o princípio da estrita legalidade previsto no artigo 150, I da CF/88 que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar os tributos sem lei que o estabeleça.

Pacificada no âmbito do eg. Supremo Tribunal Federal, depois de muita discussão, a questão da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, prevalece o disposto no art. 2º da Lei Complementar 70/91 para a determinação da base de cálculo da COFINS, até a eficácia das alterações promovidas na legislação tributária pela Medida Provisória nº 135/2003, qual seja, 1º/2/2004 (art. 68, I da referida MP), convertida na Lei 10.833, de 29/12/2003; e as Leis Complementares nº 7 e 8, ambas de 1970, em relação ao PIS, até a Medida Provisória nº 66/2002, convertida posteriormente na Lei nº 10.637/2002. Prevalece para fins de determinação da base de cálculo das exações, o conceito de faturamento precedente à Lei nº 9.718/98: para o PIS, o constante do art. 3º da Lei nº 9.715/98; para a COFINS, o previsto no art. 2º da LC 70/91.

No dia 08 de Outubro de 2014 o Supremo Tribunal Federal publicou a decisão de que o ICMS não pode compor a base de cálculo da COFINS, por 7 votos a 2, o STF entendeu que o valor relativo ao ICMS não são considerados como faturamento e devem ser excluídos da base de cálculo da COFINS. O julgamento foi estabelecido através do Recurso Extraordinário (RE) 240785, o qual se discute a constitucionalidade da inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, porém a decisão só veio ter a repercussão geral em Março de 2017.

No julgamento o ministro Gilmar Mendes foi favorável à manutenção do ICMS na base de cálculo da Cofins, para o mesmo o conceito de receita bruta ou faturamento é o total recebido pelo contribuinte nas vendas de bens e serviços, e as exceções a essa regra devem estar previstas na legislação. Mendes também defendeu o propósito de que com a exclusão desoneraria o contribuinte no curto prazo e instigava o Estado a criar novos tributos, levando o aumento de alíquotas para fazer cobrir as “despesas públicas”.

Ao contrário dos tributos sobre receita líquida, como o Imposto de Renda, que suporta deduções, os impostos sobre faturamento ou receita bruta não possuem exclusões. “A exclusão da base de cálculo sem previsão normativa constitui ruptura no sistema da Cofins. Se excluída a importância do ICMS, porque não retirar o Imposto Sobre Serviços (ISS), do Imposto de Renda (IR), do Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), taxas de fiscalização, do Programa de Integração Social (PIS), da taxa do Ibama, da base de cálculo da Cofins?”, indagou o ministro.



# ESPECIALIZE

**Ganhos tributários face à exclusão de ICMS na efetivação da base de cálculo de PIS e COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida de bitributação**

**Dezembro/2018**

Enquanto o ministro Marco Aurélio de Mello, votou pela inconstitucionalidade da inclusão defendendo que o valor gasto pela empresa referente a ICMS não pode ser incluso no faturamento devido não agregar riqueza a pessoa jurídica e foi seguido pelos Ministros Ricardo Lewandowski, Carlos Ayres Britto, Cezar Peluso, Sepúlveda Pertence e Cármen Lúcia e a ministra Ellen Gracie que anteriormente já havia se manifestado a favor dos contribuintes.

## **4.2 Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18**

A Medida Cautelar em Ação Declaratória de Constitucionalidade 18-5 do distrito Federal, publicada em 24 de Outubro de 2008, tem como objeto o deferimento da medida cautelar, com o fundamento no art. 21 da Lei 9.868/99, a fim de que se suspenda o julgamento de todos os processos em que se discuta a constitucionalidade do preceito e efeitos das decisões que tenham afastado a aplicação em que se questione a inclusão do custo do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP.

O dispositivo regulamenta a base de cálculo sobre a qual serão apurados os valores da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- COFINS e dos Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP. De acordo com o Art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/1998- o faturamento que compõe a base de cálculo corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, para determinar a base de cálculo das contribuições podem ser excluídos da receita bruta: as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de serviços na condição de substituto tributário. E alguns julgados concluíram a incidência da inclusão da parcela relativa ao ICMS na base de cálculo do PIS e no FINSOCIAL.

## **4.3 Da sistemática de cálculo para fins de exclusão do ICMS**

### **4.3.1 Estrutura dos cálculos para apuração do PIS e da COFINS**

Com o intuito de mensurar o impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida em bitributação foi realizada uma análise tributária de multi casos simulados referente ao primeiro trimestre de 2017 em empresas comércio varejista e atacadista, analisando a sistemática de cálculo para tal exclusão por regime tributário lucro real e lucro presumido.

A apuração do PIS e da COFINS de acordo com as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.684/2003 e o Decreto nº 4.524/2002 considera como fato gerador o faturamento obtido mensal. Conforme demonstrado abaixo no Quadro 1 a estrutura do crédito para apuração do valor a recolher considera as alíquotas de 0,65% e 3,0% no regime cumulativo e 1,65% e 7,6% no regime não-cumulativo para PIS e COFINS respectivamente, ressaltando que no regime cumulativo não permite o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. O Quadro 2 evidencia a estrutura das receitas auferidas e deduções das receitas que não incluem na base de cálculo, tais como receitas isentas, não incidentes, com suspensão, referente importação e a substituição tributária, assim determina a Base de Cálculo e aplica as alíquotas de acordo com cada regime de tributação. Logo, o Quadro 3 faz a apuração das contribuições deduzindo dos débitos os créditos e as demais compensações explanando o valor final a recolher do PIS e da COFINS.

# ESPECIALIZE

**Ganhos tributários face à exclusão de ICMS na efetivação da base de cálculo de PIS e COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida de bitributação**

Dezembro/2018

<b>C R E D I T O S</b>	(+) Bens Adquiridos p/ Revenda - Importação:
	(+) Bens Utilizados como Insumos - Importação:
	(+) Serviços Utilizados como Insumos - Importação:
	(+) Energia Elétrica
	(+) Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica
	(+) Aluguéis de Maquinas e Equipamentos Locados de PJ
	(+) Armazenagem e Fretes na Operação de Venda
	(+) Contraprestações de Arrendamento Mercantil
	(+) Imobilizado
	(+) Devolução de Vendas
	(+) Outras Operações com Direito a Credito
	=> TOTAL P/ BASE DE CALCULO
	=> Credito PIS 0,65% ou 1,65%
	=> Credito COFINS 3,0% ou 7,60%
	=> Credito Presumido - PIS-----> ORIGEM:
	=> Credito Presumido - COFINS-----> ORIGEM:
	=> Credito de PIS Importação Aliq. 0,65% ou 1,65% BC:
	=> Credito de COFINS Importação Aliq. 3,0% ou 7,60% BC:
	=> Credito Relativo a est. de abert. p/ PIS Aliq. 0,65% ou 1,65%
	=> Credito Relativo a est. de abert. p/ COFINS Aliq.3,0% ou 7,60%
=> Saldo de Credito PIS Mês Anterior	
=> Saldo de Credito COFINS Mês Anterior	

Quadro 1 : Cálculo dos Créditos do PIS e da COFINS

Fonte: Elaboração Própria (2017)

<b>I M P O S T O S</b>	====> PIS Devido
	====> COFINS Devido
	====> Saldo de PIS p/ Mês Seguinte
	====> Saldo COFINS p/ Mês Seguinte
	(-) Valor Retido Compensado PIS 0,65% ou 1,65%
	(-) Valor Retido Compensado COFINS 3,00% ou 7,6%
	(-) Outras Compensações (PIS)
	(-) Outras Compensações (COFINS)

# ESPECIALIZE

**Ganhos tributários face à exclusão de ICMS na efetivação da base de cálculo de PIS e COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida de bitributação**

Dezembro/2018

==> PIS a Pagar  
 ==>> COFINS a Pagar  
 Contribuição para PIS/PASEP - Folha Salários

Quadro 3 : Apuração do PIS e da COFINS  
 Fonte: Elaboração Própria (2017)

Quadro 2 : Cálculo dos débitos do PIS e da COFINS  
 Fonte: Elaboração Própria (2017)

	(+) Receitas de Revenda de Mercadorias Fabricação Própria
	(+) Receitas de Revenda de Mercadorias
	(+) Receitas de Prestação de Serviços
	(+) Outras Receitas
	====> TOTAL DAS RECEITAS
<b>D E B I T O S</b>	(-) Receitas Isentas ou Sujeitas a Alíquota zero
	(-) Receitas Suj.a Aliq.Zero
	(-) Receitas Sem Incidência - Exportação
	(-) Receitas Com Suspensão da Contribuição
	(-) Receitas Isenta e Demais Receitas s/Incidência
	(-) Receitas de Revenda Dec. de Oper.Sujeitas a Subst.Trib
	====> TOTAL P/ BASE DE CALCULO
	====> Debito PIS 0,65% ou 1,65%
	====> Debito COFINS 3,0% ou 7,60%

Nas apurações de PIS e COFINS que são realizadas sobre o faturamento da empresa não excluem os valores pagos a título de ICMS da Base de cálculo, integrando o mesmo como faturamento. Após a ADC 18 há aqueles que se questionam qual parcela de ICMS que deve ser excluída da Base de calculo as devidas contribuições Federais.

Confrontando as hipóteses de exclusões que podem ser realizadas como a exclusão do valor do débito do ICMS que é a dedução do valor

resultante da aplicação da alíquota devida sobre as vendas de mercadoria, a exclusão do crédito de ICMS que consiste no valor permitido de aproveitamento de crédito das aquisições de mercadorias e a exclusão do valor a recolher definido na apuração do ICMS, que nada mais é do que os valores á debito das vendas acrescentadas de outros débitos das obrigações acessórias, abatido dos valores á créditos das entradas mais os outros créditos provenientes de benefícios fiscais.

### 4.3.2 Modelo de apuração com exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS para o Lucro Real

A tabela 1 demonstra os valores que a empresa do Lucro Real recolheu de PIS e COFINS no primeiro trimestre de 2017, e em comparação os valores que a mesma recolheria caso deduzisse da Base de Cálculo o valor a recolher do ICMS, o débito do ICMS e o valor do crédito do ICMS, podendo assim observar a diferença de valores de acordo com cada exclusão.

	SEM EXCLUSÃO	EXCLUSÃO DO VALOR A RECOLHER	EXCLUSÃO DO DÉBITO	EXCLUSÃO DO CRÉDITO
<b>PIS</b>	R\$ 4.473,09	R\$ 3.670,01	R\$ 3.256,29	R\$ 4.059,37
<b>COFINS</b>	R\$ 20.603,32	R\$ 16.904,31	R\$ 14.998,69	R\$ 18.697,71
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 25.076,42</b>	<b>R\$ 20.574,32</b>	<b>R\$ 18.254,99</b>	<b>R\$ 22.757,08</b>

Tabela 1 – Comparação dos valores a recolher do PIS e da COFINS de acordo com cada exclusão de ICMS no Lucro Real  
 Fonte: Elaboração Própria (2017)

# ESPECIALIZE

**Ganhos tributários face à exclusão de ICMS na efetivação da base de cálculo de PIS e COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida de bitributação**

Dezembro/2018

O quadro 4, onde comprova a redução que a carga tributária da empresa sofreria caso deduzisse da base de cálculo do PIS e da COFINS o valor a recolher do ICMS, o débito do ICMS ou o crédito do ICMS, apresentando o percentual que impactaria para o contribuinte.

EXCLUSÃO DO VALOR A RECOLHER	R\$ 4.502,09	17,95%
EXCLUSÃO DO DÉBITO	R\$ 6.821,43	27,20%
EXCLUSÃO DO CRÉDITO	R\$ 2.319,34	9,25%

Quadro 4 – Demonstração da Redução da Carga Tributária de acordo com cada exclusão de ICMS no Lucro Real  
 Fonte: Elaboração Própria (2017)

De acordo com o Gráfico 1 que é realizado a comparação da carga tributária de um comércio no ramo de materiais para construção enquadrado no Lucro Real pode-se observar a variação que as contribuições federais sofreriam de acordo com cada exclusão, considerando que seja excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS o valor do crédito de ICMS a empresa teria uma redução de 9,25%, enquanto se deduzir o valor a débito do ICMS o contribuinte teria uma folga tributária de 27,20% e ainda se fosse do valor apurado a recolher seria de 17,95%, observa-se que nesse regime tributário a empresa teria uma redução mais vantajosa caso deduzisse da base de cálculo o valor do débito do ICMS.

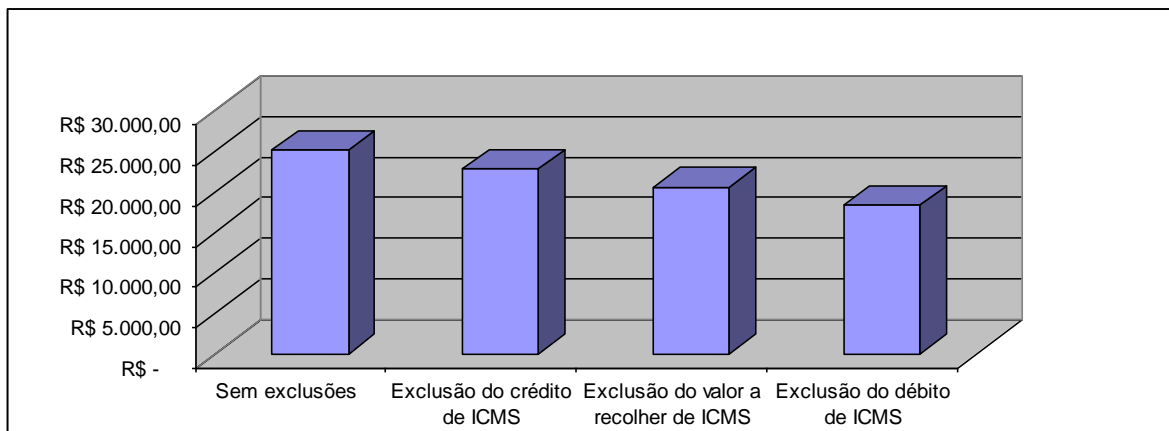


Gráfico 1 – Comparação das deduções da Base de Cálculo do PIS e da COFINS de acordo com cada exclusão de ICMS no Lucro Real  
 Fonte: Elaboração Própria (2017)

### 4.3.3 Modelo de apuração com exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS para o Lucro Presumido

# ESPECIALIZE

**Ganhos tributários face à exclusão de ICMS na efetivação da base de cálculo de PIS e COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida de bitributação**

Dezembro/2018

A mesma análise foi realizada com uma empresa no ramo de materiais para construção que se enquadra no Lucro Presumido, a tabela 2 realiza a comparação dos valores a recolher do PIS e da COFINS de acordo com cada exclusão de ICMS. Observa-se que a redução de um método de exclusão para outro é muito pouco o que se justifica pelo fato do ramo de atividade em estudo ter parte de suas mercadorias comercializadas no regime de substituição tributária de ICMS, e pelo fato da empresa no Lucro Presumido já ter uma carga tributária inferior do que a empresa que se enquadra no Lucro Real.

	SEM EXCLUSÃO	EXCLUSÃO DO VALOR A RECOLHER	EXCLUSÃO DO DÉBITO	EXCLUSÃO DO CRÉDITO
<b>PIS</b>	R\$ 2.848,20	R\$ 2.836,96	R\$ 2.797,00	R\$ 2.808,23
<b>COFINS</b>	R\$ 13.145,54	R\$ 13.093,68	R\$ 12.909,21	R\$ 12.961,07
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 15.993,74</b>	<b>R\$ 15.930,64</b>	<b>R\$ 15.706,20</b>	<b>R\$ 15.769,30</b>

Tabela 2 – Comparação dos valores a recolher do PIS e da COFINS de acordo com cada exclusão de ICMS no Lucro Presumido

Fonte: Elaboração Própria (2017)

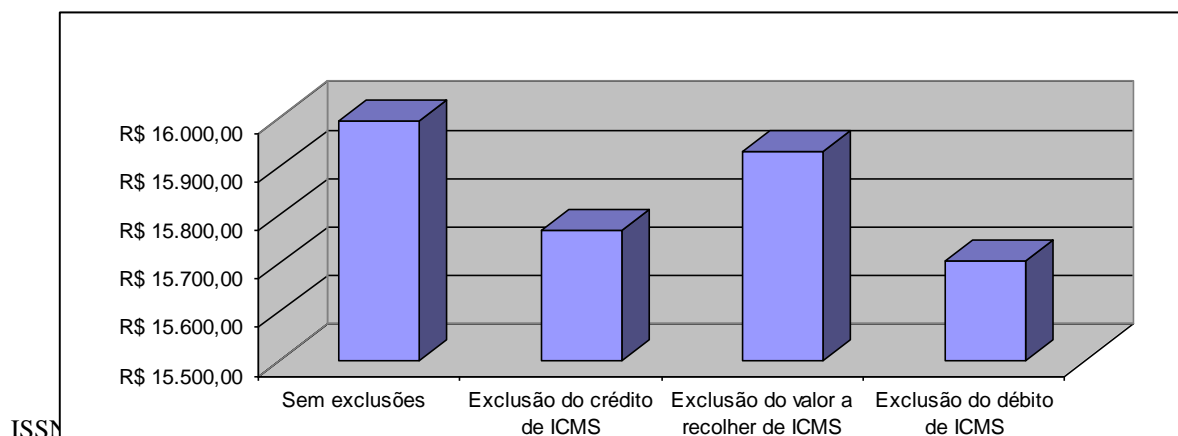
No quadro 5 evidencia a redução na carga tributária que a empresa no Lucro Presumido obteria caso fosse excluído da Base de cálculo do PIS e da COFINS os valores do ICMS, de acordo com cada método já exposto.

EXCLUSÃO DO VALOR A RECOLHER	R\$ 63,10	0,39%
EXCLUSÃO DO DÉBITO	R\$ 287,54	1,80%
EXCLUSÃO DO CRÉDITO	R\$ 224,44	1,40%

Quadro 5 – Demonstração da Redução da Carga Tributária de acordo com cada exclusão de ICMS no Lucro Presumido

Fonte: Elaboração Própria (2017)

No gráfico 2 pode ser observado a dedução do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS não é tão significativa quanto uma empresa do Lucro Real, com a exclusão do valor a crédito a empresa teria uma redução de 1,40%, excluindo o valor a débito a redução seria de 1,80% e excluindo o valor a recolher de ICMS a redução em comparação com o valor a recolhido no primeiro trimestre de 2017 seria apenas de 0,39%.



# ESPECIALIZE

**Ganhos tributários face à exclusão de ICMS na efetivação da base de cálculo de PIS e COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida de bitributação**

Dezembro/2018

Gráfico 2 – Comparação das deduções da Base de Cálculo do PIS e da COFINS de acordo com cada exclusão de ICMS no Lucro Real

Fonte: Elaboração Própria (2017)

## 5. Conclusão

Em virtude dos fatos apresentados a mensuração do impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, no pressuposto de inconstitucionalidade de tais cobranças, é mais viável para empresas que se enquadram no Lucro Real, ou seja, no regime não-cumulativo. O contribuinte que abrange esse enquadramento por ter uma carga tributária mais alta com a exclusão do ICMS da Base de cálculo tem uma redução em sua carga tributária mais significativa do que um contribuinte que se enquadra no Lucro Presumido, realizando o regime cumulativo. Levando em consideração os dados apresentados pode-se observar que a empresa do Lucro Real devido a carga tributária do PIS e da COFINS nesse regime ser de 5,6% a mais do que as empresas do Lucro Presumido, a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições federais no Lucro Real é mais vantajoso do que no Lucro Presumido. Porém a que se analisarem também os benefícios fiscais que cada empresa pode-se apropriar, visto que o mesmo influencia na apuração do ICMS.

Como foi apresentado as três formas de exclusão, faz se conveniente haver novos estudos que incorporam os benefícios fiscais do ICMS, tais como crédito outorgado, isenção, redução na base de cálculo, não incidência, Fomentar/Produzir, cheque moradia entre outros, para a verificação e determinação de qual parcela realmente deverá ser excluída da Base de cálculo do PIS e da COFINS, abordando também as diversas modalidades de empresas que seriam menos beneficiadas com tal exclusão, inclusive determinação de cálculos para operações específicas como a Substituição Tributária, mercadoria de origem estrangeiras adquiridas no mercado interno e operações com a Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA.

Faz oportuno ressaltar que a análise realizada da Ação Declaratória de Constitucionalidade – número 18 traz uma grande redução na carga tributária do contribuinte brasileiro, e que no mês de Março/2017 o STF publicou a EMENTA do julgado do RE 574.706/PR, que decidiu sobre a EXCLUSÃO dos valores pagos a título de ICMS na base de cálculo do COFINS e do PIS. Mesmo havendo quem não concordasse com tal exclusão, contudo já tem empresas que conseguiram através de Recurso Extraordinário o direito a redução do valor pago a título do PIS e da COFINS considerado como bitributação pelo fato de ter o ICMS incluso na Base de cálculo dos mesmos. As discussões sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins foi considerada como “repercussão geral” pelo STF, podendo ser objeto de Súmula Vinculante. Caso o mesmo venha a ser sumulado com efeito vinculante, fica a Receita Federal obrigada a seguir o entendimento de exclusão.

Tendo em vista os aspectos ilustrados no processo de extinção do ICMS da base de cálculo dos tributos PIS e COFINS a sistemática de cálculo para fins de exclusão que é mais benéfica ao contribuinte é a dedução do valor a débito do ICMS, sem levar em consideração o crédito adquirido nas aquisições das mercadorias. Conforme a Ementa publicada pelo STF seria justamente o valor a ser deduzido o débito do ICMS, o valor que é destacado nas Notas Fiscais de venda.

# ESPECIALIZE

**Ganhos tributários face à exclusão de ICMS na efetivação da base de cálculo de PIS e COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida de bitributação**

**Dezembro/2018**

Porém, enquanto não houver ordem judicial o contribuinte continuará pagando a União valores maiores do que o devido. Para garantia o direito a exclusão em conformidade com o entendimento da Corte Suprema é preciso do ajuizamento de ação.

Os contribuintes diante dessa decisão do STF, além de garantir que o recolhimento das parcelas a vencer seja realizada adequando a base de cálculo, ou seja, sem o valor do ICMS, o mesmo tem o direito de reaver o valor pago sobre o ICMS dos últimos cinco anos. Porém, esse direito pode ser afastado pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião da modulação dos efeitos da decisão proferida no RE 574.706/PR, pois, no acórdão publicado a Corte sinalizou que irá acolher o pedido da Fazenda Nacional para modular os efeitos da decisão. Ou seja, ainda será definido a partir de que momento a decisão de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS produzirá efeitos.

## Referências

ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade 18. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=557251> Acesso em (22/02/2017)

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática : gestão tributária aplicada** – 4. ed. – São Paulo : Atlas, 2017.

CTN, **Código Tributário Nacional**. Receita Federal. (2007). Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm) Acesso em (01/10/2017)

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito tributário para os cursos de administração e ciências contábeis** - 10. ed. – São Paulo: Atlas, 2014

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 16.ed. – São Paulo: Atlas, 2017.

OLIVEIRA, et al. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 14. ed. São Paulo : Atlas, 2015.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9. ed – São Paulo: Atlas, 2017.

REZENDE, et al. **Contabilidade tributária: entendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. 1 – Ed. - São Paulo: Atlas, 2010.

STF – Supremo Tribunal da Justiça. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2585258> Acesso em ( 03/03/2017)

Revista On-Line IPOG

# ESPECIALIZE

**Ganhos tributários face à exclusão de ICMS na efetivação da base de cálculo de PIS e COFINS, no prisma da inconstitucionalidade travestida de bitributação**

**Dezembro/2018**