

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANGELINA PALHANO DOS SANTOS

**O IMPACTO FINANCEIRO DA INCLUSÃO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA NA BASE DE CÁLCULO PARA CRÉDITO DE PIS E COFINS**

CRICIÚMA

2016

ANGELINA PALHANO DOS SANTOS

**O IMPACTO FINANCEIRO DA INCLUSÃO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA NA BASE DE CÁLCULO PARA CRÉDITO DE PIS E COFINS**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador (a): Prof. Esp. José Luiz Possolli

CRICIÚMA

2016

ANGELINA PALHANO DOS SANTOS

**O IMPACTO FINANCEIRO DA INCLUSÃO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO
TRIBUTÁRIA NA BASE DE CÁLCULO PARA CRÉDITO DE PIS E COFINS**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 29 de junho de 2016.

BANCA EXAMINADORA

Prof. José Luiz Possolli - Esp. - (UNESC) - Orientador

Prof. Vitor Valentin Piuco Ghellere – Esp. - (UNESC) - Examinador

Aos meus pais, que mesmo sem condições financeiras para pagar os meus estudos, acabaram me oferecendo o que eu mais precisei, no momento certo. Palavras de força, calma e de persistência, porque quem persiste sempre alcança. E eu alcancei.

AGRADECIMENTOS

Dedico o presente trabalho aos meus pais, assim como dedico todas as minhas conquistas, pois foi com eles que aprendi os valores importantes para formação de um cidadão de bem, sendo assim, o maior agradecimento também é direcionado a eles.

Sou grata à UNESCO, à coordenação, e aos professores do curso de ciências contábeis, que são os responsáveis pelo aprendizado que hoje possuo, o qual me fez capaz de realizar o presente trabalho. Também sou grata, pela amizade, pelo companheirismo, e pelos conselhos, de alguns professores que foram essenciais para fortalecer ainda mais a minha paixão e comprometimento com a profissão contábil.

À professora Andréia Cittadin, e ao Núcleo de Estudos Contábeis – NECON, pois, com eles desenvolvi habilidades imprescindíveis para minha formação acadêmica. Habilidades estas que foram essenciais para a realização desse estudo.

Sou imensamente grata ao meu orientador, professor, e também coordenador do curso de ciências contábeis, José Luiz Possolli, que sempre manteve as portas abertas da sua sala para qualquer reclamação ou sugestão que nós alunos tivéssemos a fazer ao curso. É nessa dedicação, empenho, e amor pela profissão, e pelos seus alunos, que se concentra a minha admiração. Portanto, agradeço por ter abraçado junto comigo o desafio de defender o meu tema. Agradeço ainda pela paciência, pois enfrentei um ano difícil profissionalmente e pessoalmente, e mesmo sem saber me ajudou muito, pois me transmitiu calma e confiança.

Sou grata aos amigos do Diretório Acadêmico Luca Paccioli, aos alunos da monitoria, que tive durante os quatro anos e meio de graduação e a todos os amigos que fiz dentro da família contábeis, os quais tenho imenso carinho.

Estendo os meus agradecimentos ao advogado e escritor Walmir Luiz Becker, que requerido via e-mail sobre o tema em questão, atendeu-me prontamente com o envio do seu artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, ao qual foi de suma importância para concretização da minha defesa.

Sou também imensamente grata, a todos os meus colegas, em especial a minha amada amiga Jaqueline Helena, que foi uma grande companheira e incentivadora nessa jornada acadêmica, dividindo anseios e alegrias, e ao nosso eterno grupo, composto pela Jaqueline, Gustavo, Letícia, Luciana, Maria, Daniela e Thayse. Grupo este, que sentou junto, estudou, brigou, e dividiu muitas alegrias nesses quatro anos e meio. Saibam que terei eterno carinho por todos vocês.

À minha amiga Marina Tomé, que me auxiliou com o empréstimo de seus livros para o meu estudo, e me deu muita força para realização do mesmo. Enfim, uma amiga e colega de profissão que o curso me deu.

Aos meus colegas de trabalho, em especial a contadora Cleide, que é uma excelente profissional e representa fielmente a força da mulher na contabilidade. Sendo que, isso foi fonte de inspiração para eu amar ainda mais a área a qual escolhi trabalhar. E ao meu colega Mateus, que em todos os momentos de estresse alto e preocupação, me acalmou com palavras de conforto, e não mediu esforços para ensinar alguns de seus conhecimentos.

Ao Joelcio, que mesmo de longe se fez presente, proferindo conselhos, palavras de incentivo, e carinho. Além de tudo, auxiliou com dicas para a concretização deste trabalho.

Por fim, agradeço a todos que direta ou indiretamente, me auxiliaram nessa jornada, e principalmente a Deus, pois sem ele eu nada teria realizado.

“Nenhuma lei deve ser obedecida se for injusta, nenhuma regra deve ser obedecida se desprezar a virtude, nenhum regime político deve ser obedecido se for tirânico e assassino.”

Sócrates – Filósofo Grego.

RESUMO

SANTOS, Angelina Palhano dos. **O impacto financeiro da inclusão do ICMS substituição tributária na base de cálculo para crédito de PIS e COFINS**. 2016. 57 p. Orientador: José Luiz Possolli. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis Universidade do Extremo Sul Catarinense - UNESC. Criciúma - SC.

O presente trabalho tem por objetivo realizar uma análise do impacto da inclusão do ICMS substituição tributária na base de cálculo para crédito de PIS e COFINS, em uma empresa comercial varejista do lucro real. O referente estudo caracteriza-se por ser descritivo com realização por intermédio da pesquisa bibliográfica e com abordagem do problema pelo método da pesquisa qualitativa. Almeja encontrar na legislação referente ao PIS e a COFINS, precedentes legais que sustentem o aproveitamento de créditos das referidas contribuições sobre a parcela do ICMS ST. Com isso, para alcançar o objetivo principal do estudo, foram realizadas duas apurações na empresa objeto do estudo, sendo uma apuração com o ICMS ST incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS, em comparação com a apuração realizada pela empresa atualmente, onde o ICMS ST não é incluído. Os resultados obtidos mediante a pesquisa na legislação pertinente demonstram que o ICMS ST pode ser considerado como custo de aquisição e conseqüentemente compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. Em relação ao estudo de caso, o impacto financeiro obtido por meio da apuração com o ICMS ST incluído, resultou em uma economia tributária no montante de R\$ 90.553,20 em relação aos tributos PIS e COFINS. O objetivo geral e o problema da pesquisa foram alcançados, demonstrando que o impacto da inclusão do ICMS ST é relevante. Com a consulta à legislação pertinente, foi possível encontrar precedentes legais favoráveis, o que possibilitou a concretização dos objetivos propostos e a conclusão de que o ICMS ST é custo de aquisição para o contribuinte substituído.

Palavras-chave: ICMS ST. Aproveitamento de Créditos. PIS e COFINS. Impacto Financeiro.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1: Cálculo do débito de PIS e COFINS.....	32
Quadro 2: Cálculo do crédito de PIS e COFINS.....	33
Quadro 3: Cálculo da apuração do PIS.....	33
Quadro 4: Cálculo da apuração da COFINS.....	33
Quadro 5: Compras realizadas no ano de 2015.....	40
Quadro 6: Vendas realizadas no ano de 2015.....	41
Quadro 7: Cálculo do crédito de PIS sobre as compras realizadas no ano de 2015.....	43
Quadro 8: Cálculo do crédito de COFINS sobre as compras realizadas no ano de 2015.....	45
Quadro 9: Cálculo do débito de PIS e da COFINS sobre as vendas do ano de 2015.....	47
Quadro 10: Apuração do PIS no ano de 2015.....	48
Quadro 11: Apuração da COFINS no ano de 2015.....	49
Quadro 12: Comparativo do PIS a recolher.....	50
Quadro 13: Comparativo da COFINS a recolher.....	51

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
BC	Base de cálculo
CF	Constituição Federal do Brasil
COFINS	Contribuição para o financiamento da seguridade social
COSIT	Coordenação Geral de Tributação
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CSLL	Contribuição social sobre o lucro líquido
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.
IN	Instrução Normativa
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
LC	Lei Complementar
OAB	Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil
PIS	Programa de integração social
ST	Substituição tributária
RFB	Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 TEMA , PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA	12
1.2 OBJETIVOS DE PESQUISA	13
1.3 JUSTIFICATIVA	14
1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	16
2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	16
2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	17
2.4 TRIBUTO.....	18
2.4.1 Espécies tributárias	19
2.4.1.1 Impostos.....	19
2.4.1.2 Taxas.....	20
2.4.1.3 Contribuições de Melhoria.....	20
2.4.1.4 Empréstimos Compulsórios.....	21
2.4.1.5 Contribuições Sociais	22
2.5 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS	23
2.6 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS	24
2.6.1 Modalidades da substituição tributária	25
2.6.1.1 Substituição tributária antecedente	25
2.6.1.2 Substituição tributária concomitante.....	26
2.6.1.3 Substituição tributária subsequente	26
2.7 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PIS/PASEP E COFINS	28
2.7.1 PIS	28
2.7.1.1 Regimes de incidência do PIS e alíquotas	28
2.7.1.2 Base de cálculo	29
2.7.2 COFINS	30

2.7.2.1 Regimes de incidência da COFINS e alíquotas	30
2.7.2.2 Base de cálculo	31
2.8 APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS NO REGIME NÃO CUMULATIVO	31
2.8.1 Exceções na apropriação de créditos	34
2.8.2 Créditos sobre o custo do ICMS ST.....	34
3 METODOLOGIA	37
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	37
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	38
4 ESTUDO DE CASO	39
4.1 A EMPRESA	39
4.1.1 Produtos.....	39
4.1.2 Compras e vendas no ano de 2015.....	40
4.1.3 Créditos de PIS e COFINS	42
4.1.4 Formação da base de cálculo	43
4.1.5 Débitos de PIS e COFINS.....	46
4.1.6 Apuração das contribuições	47
4.1.6.1 Apuração do PIS	47
4.1.6.2 Apuração da COFINS.....	49
4.1.7 Análise da apuração do PIS e COFINS	50
4.1.7.1 Demonstrativo do PIS.....	50
4.1.7.2 Demonstrativo da COFINS.....	51
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
REFERÊNCIAS.....	54

1 INTRODUÇÃO

No presente capítulo aborda-se, no primeiro momento, o tema, o problema e a questão de pesquisa. No decorrer, exibem-se os objetivos gerais e específicos da pesquisa, os quais vão direcionar todo o desenvolvimento do estudo. Por fim, conclui-se expressando a relevância do presente estudo por meio da justificativa.

1.1 TEMA , PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

A carga tributária brasileira assusta a maioria dos contribuintes, devido ao seu elevado percentual e, principalmente, pela má distribuição à população dos recursos arrecadados pelo Estado, oriundos dos tributos. Devido a grande arrecadação de tributos, espera-se que parte dos recursos sejam aplicados em melhorias para a população ou para programas de incentivo para as empresas que são as mantenedoras do país, responsáveis pela geração de empregos, de produção de bens e, conseqüentemente, pela geração de riqueza.

Nesse contexto, as empresas estão sempre em busca de alternativas que possibilitem reduzir o montante de tributos a pagar. Para isso é fundamental a adoção de um planejamento tributário. Tal ferramenta visa a economia tributária do contribuinte, pois busca, de forma lícita, diminuir a aplicação de recursos financeiros na quitação de tributos incidentes sobre a sua atividade.

Sobre o planejamento tributário, Chaves (2014) diz que é a escolha de um plano de ação realizado antes do fato gerador do tributo, visando direta ou indiretamente a economia tributária da empresa. Tal procedimento é essencial para as empresas, que possuem o custo tributário como entrave para o desenvolvimento de seus negócios.

Como o planejamento tributário visa encontrar na legislação meios que possibilitem a economia tributária, o legislador vem eliminando grande parte das possibilidades que surgem de reduzir de forma legal a carga tributária das empresas, sendo que, “quando o contribuinte identifica uma situação que possa reduzir seus custos com tributos, o legislador modifica a lei e elimina a possibilidade.” (CHAVES, 2014, p.5).

Por isso, é fundamental que os profissionais da contabilidade estejam preparados para atuar na área tributária, optando por uma tributação menos onerosa à organização da qual faz parte.

Diante desse cenário, onde as empresas pagam um valor alto de tributos e ensejam uma alternativa para redução desse custo, o referido estudo aborda como problemática a seguinte questão: qual o impacto financeiro da inclusão do ICMS substituição tributária na composição da base de cálculo para crédito de PIS e COFINS em uma empresa comercial varejista do lucro real?

1.2 OBJETIVOS DE PESQUISA

O objetivo geral do estudo consiste em identificar qual o impacto financeiro da inclusão do ICMS substituição tributária na composição da base de cálculo para crédito de PIS e COFINS em uma empresa comercial varejista do lucro real.

Para auferir o objetivo geral da pesquisa, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Descrever aspectos introdutórios da legislação tributária;
- Conceituar os tributos ICMS, PIS e COFINS;
- Definir o instituto da substituição tributária do ICMS;
- Identificar a base de cálculo para créditos de PIS e COFINS;
- Demonstrar por meio de cálculos a economia gerada pela apropriação de créditos sobre o custo do ICMS ST.

1.3 JUSTIFICATIVA

O sistema tributário brasileiro é complexo em razão da grande quantidade de normas a serem observadas, que por muitas vezes prejudicam os contribuintes, seja dificultando algo que era simples ou criando novos artifícios de arrecadação. Nesse contexto, o país ostenta o título de possuir uma elevada carga tributária e, infelizmente, apesar de ter uma grande arrecadação, há pouco retorno para a população, pois o país sofre com problemas sociais, educacionais, de saúde, de segurança pública, entre outros.

As empresas brasileiras são as principais contribuintes que fomentam a arrecadação tributária, pois direcionam aos cofres públicos um elevado percentual relativo aos tributos incidentes sobre as suas atividades. Dentre estes tributos, pode-se listar o imposto sobre operações referentes à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, que é recolhido à esfera estadual, o programa de integração social – PIS e a contribuição para financiamento da seguridade social – COFINS, que são recolhidos à esfera federal.

A busca de alternativas para redução da carga tributária, é essencial para a sobrevivência das organizações, por isso, algumas ferramentas auxiliam as empresas nesse objetivo, como o planejamento tributário. No entanto, é necessário que além de planejar baseado no que a legislação permite, o profissional contábil precisa estar preparado para realizar questionamentos acerca de divergências apontadas entre a legislação, instruções normativas, interpretações jurisprudencial, e afins, pois também nesses questionamentos que se pode encontrar métodos para redução do montante de tributos pagos pelas empresas.

No que tange a redução de tributos mediante as interpretações da legislação vigente, o presente trabalho aborda uma questão de suma importância para as organizações que realizam com habitualidade, operações com mercadorias componentes do regime da substituição tributária do ICMS, no sentido de incluir o ICMS ST como custo de aquisição para apropriação de créditos de PIS e COFINS, para reduzir o valor a recolher das referidas contribuições e, portanto, gerando menor desembolso tributário à organização.

O estudo, além de contribuir com a economia financeira da organização, almeja demonstrar que a legislação tributária brasileira possui lacunas que podem

ser utilizadas em benefício do contribuinte, para que se possa pagar os tributos sem prejudicar a saúde financeira da empresa.

Além disso, o estudo busca encorajar os profissionais contábeis da área tributária, a ampliarem seus conhecimentos acerca das normas legais, buscando economia tributária à organização.

Logo, o estudo se justifica pelo fato de que pretende apresentar, mediante a elaboração de cálculos e posterior comparativo, qual será o impacto financeiro na organização ao incluir no custo de aquisição para formação da base de cálculo do PIS e da COFINS, o valor do ICMS ST incidente na aquisição de mercadorias para revenda.

1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

Após o capítulo introdutório, o presente trabalho segue estruturado de acordo com as seguintes seções: fundamentação teórica; metodologia da pesquisa; estudo de caso e considerações finais. A fundamentação teórica aborda a revisão da literatura com estudos em torno da legislação tributária, com ênfase nos tributos objetos desse estudo, ICMS, PIS e COFINS. No decorrer apresenta-se a metodologia da pesquisa e em seguida tem-se a abordagem do estudo de caso e sua aplicação na prática. Por fim, apresentam-se os resultados do estudo e as considerações finais, limitações do trabalho e sugestões para pesquisas futuras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O presente capítulo tem por finalidade abordar o tema proposto por meio de pesquisa bibliográfica. Primeiramente, desenvolve-se um histórico sobre a legislação tributária, competência tributária e tributos.

Em seguida, explana-se sobre a conceituação dos tributos ICMS, PIS e COFINS.

2.1 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

A legislação tributária engloba um conjunto de leis que norteiam a criação dos tributos, a quem é devido à competência para criá-los e arrecadá-los. Sendo assim, no Código Tributário Nacional - CTN, instituído pela lei 5.172/66, tem-se o seguinte conceito:

A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (BRASIL, 1966).

Na Constituição Federal de 1988, nos artigos 153, 155 e 156, ficou definido a quem compete o poder de tributar, dividindo tal responsabilidade entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A palavra competência tem origem no termo latim *competere*, que significa a aptidão para criar algo. Portanto, competência tributária é a aptidão que cada esfera tem de instituir e alterar um determinado tributo (OLIVEIRA et. al, 2015).

Sendo assim, é de aptidão federal criar impostos sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação para exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; rendas e proventos de qualquer natureza (IR); produtos industrializados (IPI); operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários (IOF); propriedade territorial rural (ITR); grandes fortunas (IGF) (OLIVEIRA et al., 2015).

Na esfera estadual pode se instituir impostos sobre: transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens e direitos (ITCMD); operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte

interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior); propriedades de veículos automotores (IPVA) (OLIVEIRA et al., 2015).

Por fim, aos municípios compete a aptidão para criar impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana (IPTU); transmissão inter vivos, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis (ITBI); serviços de qualquer natureza (ISS) (OLIVEIRA et al., 2015).

2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os princípios constitucionais tributários são considerados superiores a qualquer lei criada pelo poder competente, sendo que na sua criação é necessário que seja observado o que determina os princípios, com pena de ser considerada sem validade a lei que ferir qualquer um dos princípios estabelecidos pela CF (OLIVEIRA et al., 2015).

Dentre os principais, podem-se destacar o princípio da legalidade, isonomia tributária, irretroatividade tributária e anterioridade.

Sobre o princípio da legalidade, a CF assegura a vedação de exigir ou aumentar tributo “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (I) Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (BRASIL, 1988).

Portanto, qualquer ente que possua competência tributária para criar e alterar determinado tributo, não pode fazê-lo sem prévia lei que assim o permita.

Fabretti (2015, p. 117), enfatiza que, “é de suma importância atentar para o fato de que o princípio diz claramente lei (fonte principal) e não decreto, portaria, instrução normativa, etc. (fontes secundárias)”. Sendo assim, o tributo poderia ser alterado como acontece em alguns casos pela redução na base de cálculo, onde o tributo propriamente não teria a sua alíquota alterada, porém resultaria no mesmo efeito.

O princípio da isonomia, inscrito no art. 150, inciso II, da CF/88, determina que a União, Estados e Municípios não podem tratar desigualmente contribuintes que se encontrem em situações semelhantes, nem realizar distinção em razão da profissão, renda ou quaisquer outras características que um indivíduo possua.

No inciso III do mesmo artigo, tem-se o princípio da irretroatividade tributária, que proíbe expressamente a tributação de fatos geradores ocorridos anteriores à vigência da lei, definindo que quando criada ou alterada incidirá somente sobre fatos ocorridos posteriormente à sua publicação (BRASIL, 1988).

Conseqüentemente, se a lei não pode incidir sobre fatos anteriores, a mesma depois de criada ou alterada deve respeitar também o princípio da anterioridade, que estabelece que a lei, poderá vigorar somente no ano seguinte a sua publicação, oferecendo assim aos contribuintes um período para adequação as mudanças definidas em lei (BRASIL, 1988).

No entanto, o inciso III, do art. 150 da CF/88, estabelece que haja observância do período de noventa dias (noventena) para eficácia da lei, impedindo assim que ocorra a publicação de uma lei no último dia do ano para exigência do cumprimento da mesma no primeiro dia do ano subsequente (BRASIL, 1988).

Dessa forma, para que o tributo possa ser exigido no primeiro dia do próximo exercício financeiro ele obrigatoriamente deverá ser aumentado ou instituído por lei publicada no 1º dia de outubro do exercício financeiro anterior, salvo casos como as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico que estão sujeitas somente a noventena, podendo ser instituídas e cobradas no mesmo exercício financeiro (FABRETTI, 2015).

2.4 TRIBUTO

Conforme definição dada pelo CTN em seu art. 3º, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966).

O tributo caracteriza-se como uma das fontes de recursos criada por lei para auxiliar na arrecadação para o estado. Ou seja, ele foi criado com intuito de suprir os gastos públicos.

Amaro (2013, p.39) corrobora dizendo que, “o tributo resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva.”

2.4.1 Espécies tributárias

De acordo com o CTN, os tributos são divididos em três espécies, sendo essas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria (BRASIL, 1966).

No entanto, a CF/88 incluiu ainda nos seus artigos 148 e 149 outras duas espécies tributárias, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, sendo essas de competência exclusiva da União (BRASIL, 1988).

Portanto, as cinco espécies tributárias podem ser classificadas em tributos vinculados e não vinculados, sendo os tributos vinculados aqueles diretamente ligados a uma atividade prestada pelo Estado, e os não vinculados sem ligação alguma com determinada atividade ou serviço prestado pelo ente público (ATALIBA, 1975 apud CARVALHO, 2007).

Assim, classificam-se como tributos vinculados as taxas, contribuições de melhoria e as contribuições sociais que são diretamente ou indiretamente ligados a uma atuação do estado, e como não vinculados os impostos e os empréstimos compulsórios (CARVALHO, 2007).

2.4.1.1 Impostos

Segundo o CTN, o imposto é um tributo cujo fato gerador independe de qualquer atividade do estado em relação ao contribuinte, ou seja, ele não possui ligação alguma com qualquer obrigação que o estado deva aos contribuintes (BRASIL, 1966).

Dessa forma, Oliveira (2013, p. 64) enfatiza que,

[...] o imposto é pago pelo contribuinte que não recebe nenhuma contraprestação direta e imediata do Estado, sendo essa a característica principal desse tributo para a distinção dos demais. A receita arrecadada não pode estar vinculada por lei a nenhuma despesa específica, fundo ou órgão predeterminado, isto é, precisa ser vinculada ao “bolo do orçamento”, de onde será repartida, segundo os critérios da lei orçamentária anual.

O conceito trazido pelo CTN, fortifica ainda mais a teoria de que o imposto é caracterizado como um tributo não vinculado, onde sua arrecadação não é destinada a uma obrigação específica do estado, mas sim para o montante de recursos disponíveis para financiar quaisquer atividades.

Amaro (2013, p.39), enfatiza o seguinte sobre o imposto,

Imposto, que os léxicos dão como sinônimo de tributo (e que, em nossa legislação, se emprega para indicar uma espécie de tributo), não possui aquela conotação de solidariedade de todos no concurso para a despesa comum; imposto (do verbo “impor”) é algo que se faz realizar forçadamente, expressando, assim, a velha conotação das prestações tributárias, que eram exigidas de modo forçado (impostas) ao súdito, sem buscar a anuência do devedor.

O imposto ainda pode ser classificado em duas categorias, quais sejam: diretos ou indiretos, sendo direto quando o responsável pelo pagamento é o mesmo contribuinte que originou o fato gerador, um exemplo desse caso é o imposto sobre a renda e proventos da pessoa física (IRRF), onde quem praticar o fato gerador será o responsável pelo pagamento; e o indireto é quem praticar o fato gerador não será o responsável pelo pagamento, como é o caso do imposto sobre a circulação de mercadorias (ICMS) (OLIVEIRA et al., 2015).

2.4.1.2 Taxas

Oliveira (2013, p.66) destaca que “as taxas, ao contrário dos impostos, são definidas pela doutrina como tributos vinculados, isto é, o estado oferece uma contrapartida, uma contraprestação de imediato ao contribuinte em função de sua cobrança.” Portanto, é o tributo que após arrecadado, possui um destino certo para aplicação da receita gerada pelo mesmo.

Neste sentido, Amaro (2013, p. 39) esclarece que,

Taxa é a espécie de tributo, exatamente a figura na qual esta presente, de acordo com o sentido etimológico da expressão, a ideia de contraprestação, dado que a taxa se caracteriza pela conexão a um serviço ou utilidade que o Estado propicia ao contribuinte (por exemplo, a prestação de um serviço público).

As taxas estão ligadas a uma prestação de serviço público realizada ao contribuinte, sendo que, quando o ente público realiza determinado serviço, como a emissão de um alvará, o contribuinte é obrigado ao pagamento para emissão do respectivo documento.

2.4.1.3 Contribuições de Melhoria

Oliveira et al. (2015), destaca que as contribuições de melhoria são exigidas quando beneficiam os contribuintes por meio de obras públicas.

Portanto, as contribuições de melhoria são oriundas de melhorias em vias públicas ou afins, que o governo tenha realizado, ou seja, quando o ente público

realiza alguma obra ou serviço que venha a gerar valorização imobiliária do bem imóvel do contribuinte, ele pode cobrar o valor gasto nessa obra, a título de contribuição de melhoria, sendo assim, o contribuinte efetua o pagamento desse valor gasto, pois em contrapartida ele foi beneficiado com uma obra realizada.

2.4.1.4 Empréstimos Compulsórios

Criado com intuito de financiar alguma despesa de guerra ou calamidade pública, os empréstimos compulsórios são receitas arrecadadas pelo governo que dentro de um determinado tempo devem ser devolvidas as fontes originárias do recurso, por isso tem como titulação a palavra empréstimo. (OLIVEIRA, G., 2013).

A CF/88 em seu o art. 148 determina que,

A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o art. 150¹, III, “b”.

Parágrafo Único: a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Os empréstimos compulsórios quando instituídos para atender alguma calamidade pública, ou casos de guerra e sua iminência, não necessitam respeitar o princípio da anterioridade e nem da noventena, porém devem respeitar os mesmos princípios quando instituídos para financiar um investimento público de caráter urgente (OLIVEIRA, G., 2013).

Assim como os impostos, são caracterizados como tributos não vinculados, pois, quando arrecadados são utilizados para suprir despesas gerais do governo e não para uma atividade estatal específica (FABRETTI, 2015).

Portanto, apesar de ser considerado um empréstimo, onde o dinheiro arrecadado deve ser devolvido aos contribuintes, os empréstimos compulsórios são tributos e foram criados para suprir um gasto inesperado e de caráter urgente da nação brasileira.

¹ O referente inciso, diz que, é expressamente proibido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos, no mesmo exercício financeiro da publicação da lei, que os instituiu ou aumentou.

2.4.1.5 Contribuições Sociais

Instituídas pela CF/88, as contribuições federais conhecidas também como contribuições parafiscais², englobam as contribuições sociais de intervenção no domínio público, e as destinadas às categorias profissionais ou econômicas. Foram criadas com intuito de financiar sistemas oficiais de previdência ou assistência social, para intervir na economia e para financiar entidades representativas de classe ou profissionais, sendo assim criadas para auxiliar em uma atividade que indiretamente seria de responsabilidade do governo (OLIVEIRA, G., 2013).

Dessa forma, as contribuições de intervenção no domínio público (interventivas), foram instituídas visando o controle da produção de um mercado específico (OLIVEIRA, G., 2013).

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, visam arrecadar recursos para um determinado órgão de classe ou para o custeio de entidades privadas ligadas as entidades sindicais, sendo assim, têm-se como exemplo dessas contribuições os valores pagos a OAB, ao CRC, entre outros, e também as contribuições sindicais, retidas dos assalariados e repassada ao sindicato representativo da classe ao qual o trabalhador faça parte (OLIVEIRA, G., 2013).

Por fim, têm-se as contribuições sociais, que visam a seguridade social, definida no art. 195 da CF/88, as mesmas auxiliaram no financiamento da seguridade social por meio das contribuições sociais incidentes sobre as empresas por meio do faturamento e do lucro das mesmas e também sobre os salários pagos aos seus funcionários (OLIVEIRA, G., 2013).

São exemplos de contribuições sociais, o INSS, CSLL, PIS e COFINS, a primeira incidente sobre o salário dos funcionários, a segunda sobre o lucro da entidade e as duas últimas sobre o faturamento da mesma.

² “[...] possuem função meramente arrecadatória; contudo a receita arrecadada destina-se ao cumprimento de funções paralelas às funções típicas de Estado.” (OLIVEIRA G., 2013, p. 74).

2.5 IMPOSTO SOBRE AS OPERAÇÕES RELATIVAS A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL, INTERESTADUAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS

O ICMS é um tributo de competência estadual criado pela CF/88, em substituição ao antigo ICM e regulamentado pela lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como “Lei Kandir”. Deve-se observar, também, as normas estabelecidas por convênios e protocolos firmados entre os Estados.

Dessa forma, sendo de competência estadual, cada unidade da federação, possui um regulamento interno próprio para determinar orientações, como fato gerador, contribuintes, alíquotas, benefícios fiscais e, também, declarações que demonstrem a movimentação da empresa, tendo como principal foco detalhar os débitos e créditos do ICMS efetuados no período (OLIVEIRA, 2013).

O ICMS é não cumulativo, podendo-se descontar dos débitos, os créditos aproveitados no período ou os créditos acumulados de períodos anteriores. Caracteriza-se, por ser um imposto seletivo, podendo ter suas alíquotas ou base de cálculo, diferenciadas, dependendo da essencialidade do bem (CF, 1988).

Diferentemente de um tributo de competência federal, o ICMS é regulado por lei própria de cada um dos Estados e do Distrito Federal. Assim, as alíquotas podem ser diferentes, em cada uma das unidades federativas, mesmo que incidente sobre produtos iguais.

Seu fato gerador está diretamente ligado à circulação de mercadorias ou bens e à prestação de serviço de transporte e de telecomunicação, conforme previsão das hipóteses de incidência legalmente estabelecidas. Entretanto, segundo previsão constitucional, o ICMS não incide sobre determinadas operações, como as mercadorias com destino ao exterior; operações com livros, jornais, periódicos e o papel utilizado nas suas respectivas impressões; operações de arrendamento mercantil, entre outros (CF, 1988).

Nas operações que sofrem incidência do ICMS, o contribuinte, na maioria das vezes, será o responsável pelo recolhimento do imposto, sendo assim, contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica, que realize com frequência e com determinado volume, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação (OLIVEIRA, 2013).

Nas operações esporádicas, ainda pode ser caracterizado como contribuinte a pessoa física ou jurídica que realize importação de mercadorias ou bens do exterior; aquisição de bens por meio de licitações públicas; aquisição de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de outro Estado, desde que não tenham por finalidade a comercialização ou industrialização; ou, ainda, pode ser contribuinte a pessoa que é destinatária de um serviço prestado ou iniciado no exterior (OLIVEIRA, 2013).

No entanto, o contribuinte pode não ser o único obrigado a efetuar o pagamento do ICMS incidente nas operações que realizar, pois há casos em que a atribuição pelo pagamento será de uma terceira pessoa, como preceitua o art. 5º da lei 87/96, ao determinar que, “poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.” (BRASIL, 1996).

Dessa forma, contribuinte e responsável podem não ser as mesmas pessoas, porque um poderá efetuar o fato gerador para incidência do ICMS, mas não necessariamente será o responsável pelo pagamento do imposto.

Ao abordar todas essas diretrizes do ICMS é possível perceber que esse imposto é de grande importância para a arrecadação dos Estados, portanto, para garantir a eficácia desta arrecadação, foi editada emenda constitucional para introduzir a sistemática da substituição tributária no recolhimento do ICMS.

2.6 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS

A substituição tributária do ICMS foi criada pela LC 44/1983, e incluída na CF em 1993, pela emenda constitucional nº 3, de 17 de março, onde foi introduzida no art. 150, § 7º, que assim dispõe,

Art. 150 § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo³ de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

³ De acordo com CTN, art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966).

A sistemática da substituição tributária foi aplicada somente após a sua regulamentação, que ocorreu no ano de 1996, por meio da LC 87 que em seu art. 6º assim determinou: “lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.” (BRASIL, 1996).

Desta forma, o recolhimento do ICMS dar-se à de maneira antecipada ou postecipada ao fato gerador, sendo atribuído a um terceiro a responsabilidade pelo pagamento.

2.6.1 Modalidades da substituição tributária

Nesse tópico serão abordadas as três modalidades da substituição tributária do ICMS admitidas pela legislação, sendo elas a substituição tributária antecedente, concomitante e subsequente.

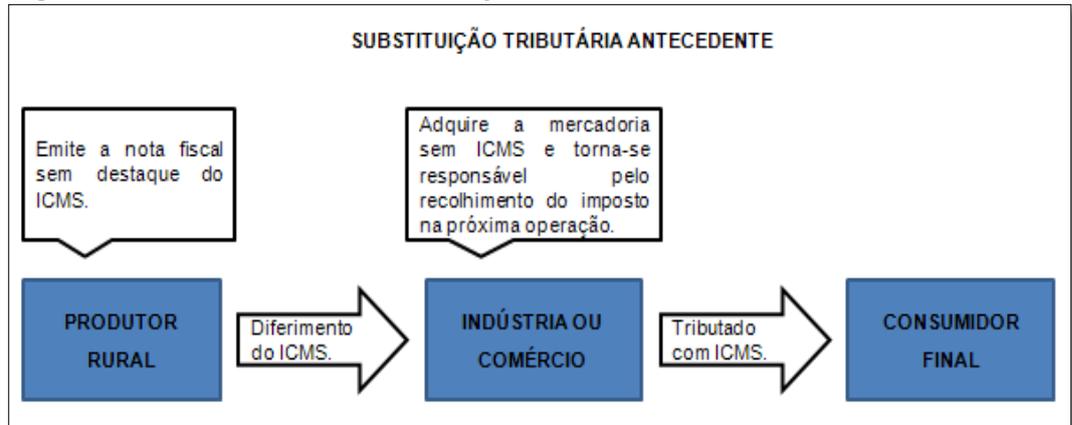
2.6.1.1 Substituição tributária antecedente

A substituição tributária antecedente também é conhecida como substituição tributária regressiva ou para trás. Caracteriza-se pela postergação do recolhimento do ICMS devido na operação, ou seja, inicia-se a cadeia de circulação, porém o recolhimento se dará ao longo dessa cadeia ou ao término da mesma (JUNIOR, 2001).

Essa modalidade de ST é comum nas aquisições de produtos oriundos de fornecedores que não estão obrigados ao recolhimento do ICMS ou que são beneficiados com o diferimento do mesmo, como ocorre com os produtores rurais. Dessa forma, o responsável pelo pagamento é o próximo da cadeia de circulação, que geralmente é a indústria que adquire matéria prima ou um revendedor que adquire um produto pronto do setor primário para revender.

A figura a seguir demonstra o funcionamento da sistemática da substituição tributária nessa modalidade.

Figura 1: Sistemática da substituição tributária antecedente



Fonte: Elaborada pela autora (2016).

Percebe-se que na 1ª etapa de circulação da mercadoria não há o recolhimento do ICMS, postergando, assim, o pagamento para a próxima etapa. Nessa operação tem-se a ocorrência do diferimento do ICMS, sendo atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do mesmo ao adquirente do produto quando da venda ao consumidor final.

2.6.1.2 Substituição tributária concomitante

Essa modalidade de substituição tributária se caracteriza pelo recolhimento do ICMS no momento da ocorrência do fato gerador da operação, tendo-se como um exemplo clássico o caso dos serviços de transportes (TOMAZ, 2010).

Como o serviço de transporte, pode ser realizado por autônomo ou transportadora não inscrita no cadastro de contribuintes em determinado Estado onde se iniciou a prestação do serviço, o ICMS, deverá ser recolhido no momento da ocorrência do fato gerador, pois o transportador precisa ter consigo a guia referente ao pagamento do ICMS incidente na operação.

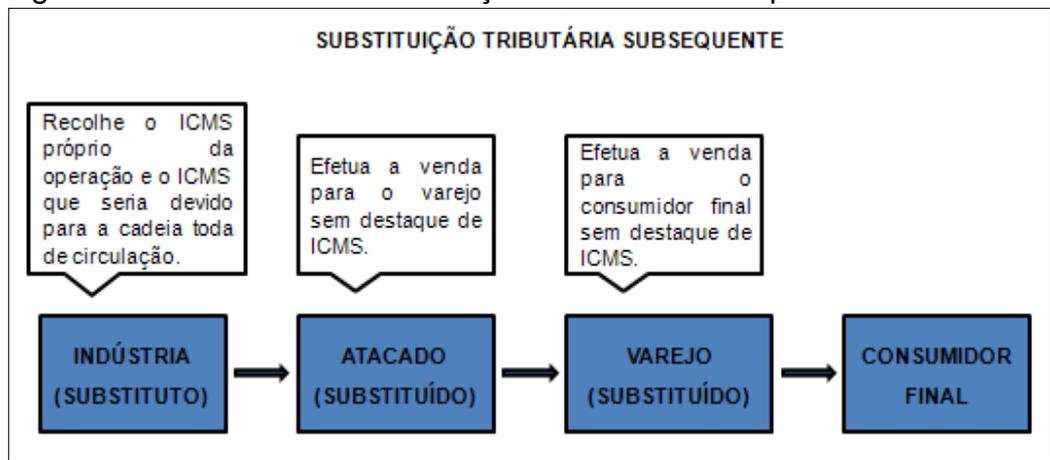
2.6.1.3 Substituição tributária subsequente

De acordo com a Cartilha da SEF/SC (2012), a substituição tributária subsequente é a “modalidade de responsabilidade tributária em que a legislação atribui à terceiro (substituto tributário), diverso do contribuinte (substituído), a responsabilidade de recolher o imposto relativo às operações subsequentes, até o consumidor final.”

Esta modalidade de recolhimento do ICMS também conhecida como progressiva ou para frente, consiste no cálculo do ICMS por meio de uma margem de valor agregado presumida, aplicada sobre o valor do produto, acrescido de outras despesas, sobre o qual é aplicada a alíquota do ICMS para posterior recolhimento. Porém, já houve muitas discussões acerca dessa modalidade de cálculo do ICMS devido às margens de valor agregado adotadas, sendo algumas exorbitantes ou em desacordo com as margens de venda praticadas pelo mercado (FARIA, 2000).

A seguir, tem-se uma figura da cadeia da substituição tributária subsequente:

Figura 2: Sistemática da substituição tributária subsequente



Fonte: Elaborada pela autora (2016).

Na figura acima, está exemplificada a sistemática da substituição tributária subsequente, onde o substituto é a indústria e o substituído é o revendedor que adquiriu o produto da indústria e efetuou a venda para o consumidor final. Nota-se, que a indústria deverá recolher o ICMS de sua própria operação, definido como ICMS próprio, e também o ICMS que seria devido na etapa seguinte a título de ST.

Mediante isso, fica claro porque a ST do ICMS foi criada, pois tributando as empresas maiores e que fabricam os produtos de grande circulação, evita a sonegação nas posteriores etapas de circulação do produto e garante a arrecadação do tributo antecipadamente, independente da concretização das operações posteriores.

2.7 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PIS/PASEP E COFINS

Nesse tópico, será abordado a origem das contribuições, para o PIS e COFINS, seus regimes de incidência, fato gerador e demais características pertinentes.

2.7.1 PIS

O programa de integração social – PIS, foi instituído pela LC nº 7 de 1970, e o PASEP pela LC nº 8 do mesmo ano. Ambas tiveram como objetivo promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e no setor público. Em 1988, o art. 239 da CF, definiu que o PIS/PASEP seria destinado a fomentar o seguro desemprego e o abono salarial dos empregados.

Sua criação contribuiu com a arrecadação de recursos para beneficiar os assalariados brasileiros, fomentando o seguro desemprego e o abono salarial, para quem percebesse no ano calendário anterior até 2 salários mínimos de remuneração mensal.

Inicialmente criado sob o regime cumulativo, pelo qual ocorre a tributação em todas as etapas e não há a permissão de apropriação de créditos, o PIS tem como fato gerador o faturamento mensal das entidades com fins lucrativos.

Em 2002, com a lei 10.637, o PIS veio a ter importantes modificações, com a instituição de um novo regime de apuração, definido como não cumulativo, permitindo o direito à apropriação de créditos.

2.7.1.1 Regimes de incidência do PIS e alíquotas

A incidência do PIS pode ocorrer de duas formas, pela modalidade cumulativa ou não cumulativa, de acordo com o regime tributário adotado pela empresa.

Dessa forma, as pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação lucro presumido ou arbitrado, devem apurar o PIS devido sob a modalidade cumulativa, com alíquota de 0,65% sobre o faturamento. Para as pessoas jurídicas optantes pelo regime de tributação lucro real a contribuição deve ser apurada sob o regime não cumulativo, podendo realizar a compensação de créditos pelas entradas à alíquota de 1,65%, sendo os débitos apurados com a mesma alíquota, salvo exceções legalmente previstas (RFB, 2016).

2.7.1.2 Base de cálculo

Na modalidade cumulativa a base de cálculo do PIS é definida pela lei nº 9.718/98, sendo esta o faturamento da empresa, ou seja, a receita bruta mensal⁴. Ainda, a lei define que da base de cálculo da contribuição devem ser excluídos os valores correspondentes às vendas canceladas, descontos concedidos incondicionalmente, as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não caracterizem novas receitas, receitas referente a resultado positivo de equivalência patrimonial, lucros ou dividendos oriundos de participações societárias, as receitas derivadas da venda de bens do ativo classificado como imobilizado, investimento ou intangível, entre outras receitas próprias do setor financeiro que possuem tratamento diferenciado quanto à formação da base de cálculo e alíquotas aplicadas ao faturamento auferido (BRASIL, 1998).

A base de cálculo na modalidade não cumulativa do PIS, compreende o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, ligadas ou não com o objeto principal da empresa. No entanto, não integram a base de cálculo as vendas de produtos sujeitos a alíquota zero da contribuição e também os produtos com incidência monofásica⁵. Também não compõem a base de cálculo do PIS, as vendas canceladas; os descontos incondicionais concedidos; as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda; os resultados positivos de equivalência patrimonial; os lucros e dividendos resultantes de participações societárias; as receitas de venda de bens do ativo classificado como imobilizado, investimento ou intangível; as transferências de créditos de ICMS oriundas de outras empresas; as receitas financeiras decorrentes de ajuste a valor presente; os ganhos oriundos de avaliação do ativo e passivo com relação ao valor justo; as receitas relativas às subvenções para investimento; as receitas decorrentes da construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, onde a contra partida seja o ativo intangível; as receitas referente ao prêmio na emissão de debêntures e as receitas isentas da contribuição (BRASIL, 2002).

⁴ Receita bruta segundo o Decreto Lei nº 1.598/1977 compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria; o preço da prestação de serviços em geral; o resultado auferido nas operações de conta alheia; e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

⁵ Incidência monofásica também conhecida como substituição tributária, significa a antecipação da contribuição devida por toda a cadeia de circulação da mercadoria, sendo assim tem o mesmo aspecto da substituição tributária do ICMS, onde o substituto tributário é o responsável pelo recolhimento da contribuição devida. (BRASIL, 2002).

2.7.2 COFINS

No ano de 1991, por meio da LC nº 70, foi criada a contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS, visando custear as despesas das áreas da saúde, previdência e assistência social.

Criada inicialmente com alíquota de 2%, tinha como fato gerador a receita bruta, assim compreendida as receitas com vendas de mercadorias e serviços de qualquer natureza, expurgando-se desse montante, o IPI quando destacado separadamente no documento fiscal, as vendas canceladas, devolvidas ou descontos concedidos incondicionalmente (BRASIL, 1991).

A lei 9.718/98 elevou a alíquota da COFINS para 3% e a lei 10.833/03, instituiu a modalidade não cumulativa da COFINS, criando, assim, uma nova forma de apuração da contribuição e a possibilidade de apropriação de créditos pelas aquisições de mercadoria para revenda e insumos, além de outros custos e despesas previstos na referida lei.

2.7.2.1 Regimes de incidência da COFINS e alíquotas

Do ano de 1991 até o ano de 2003, quando foi publicada a lei 10.833, a COFINS existiu somente na modalidade cumulativa, onde a empresa apura a contribuição devida mensalmente sobre o faturamento, hoje com alíquota de 3%.

No entanto, com a lei 10.833/03, uma nova modalidade de cobrança da COFINS foi instituída, o regime da não cumulatividade, com alíquota de 7,60% incidente sobre o total das receitas da pessoa jurídica. Apesar da alíquota ser consideravelmente mais elevada do que a inicialmente instituída, esse novo regime possibilitou realizar apropriação de créditos sobre determinadas aquisições.

A modalidade cumulativa é destinada às empresas optantes pelo lucro presumido ou arbitrado, enquanto que a não cumulativa deve ser adotada por aquelas optantes do lucro real. Frisa-se que algumas receitas mesmo quando auferidas por empresa do lucro real devem ser submetidas à modalidade cumulativa (RFB, 2016).

2.7.2.2 Base de cálculo

Para a modalidade cumulativa, a lei 9.718/98, no seu art. 3º, define que a BC da COFINS é a receita bruta, com ajustes permitidos, como a exclusão das vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não caracterizem novas receitas, resultado positivo de equivalência patrimonial, lucros e dividendos oriundos de participações societárias que tenham sido lançados como receita bruta, as receitas decorrentes de vendas do ativo classificado como imobilizado, investimento ou intangível, entre outras receitas elencadas na referida legislação e que compõem outras atividades além do comércio, indústria ou prestador de serviços (BRASIL, 1998).

Com a lei 10.833/03 foi instituída a modalidade não cumulativa da COFINS, onde a BC compreende o total das receitas auferidas pela empresa. Porém, não devem integrar esse montante as receitas isentas, ou, que não sofram incidência da COFINS; as vendas sujeitas a alíquota zero da contribuição; as receitas decorrentes de vendas de ativo classificado como imobilizado, investimento ou intangível; as receitas decorrentes de vendas de produtos com incidência monofásica da COFINS; as vendas canceladas; os descontos incondicionais concedidos; entre outras receitas elencadas na referida lei (BRASIL, 2003).

2.8 APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS NO REGIME NÃO CUMULATIVO

Ante a possibilidade de apropriação de créditos do PIS e da COFINS, instituída pelas leis 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, para as empresas optantes pelo lucro real, há que ser observado quais aquisições permitem a referida apropriação, uma vez que não são todos os custos e despesas geradores de crédito.

Sendo assim, as leis supra referidas disciplinam que as empresas, na apuração das contribuições PIS e COFINS, poderão descontar créditos referentes a:

- I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos;
- II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
- III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES.

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

XI – sobre o valor dos bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; ou sobre os encargos de depreciação e amortização dos bens referidos bens; [...] (ART. 3º LEI 10637/02 e ART. 3º LEI 10.833/03).

Quando a empresa calcular os débitos mensais do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, ela fica autorizada a realizar a compensação desse valor com os créditos apropriados no período, sendo que tanto os débitos quanto os créditos são apurados com alíquota de 1,65% para o PIS e 7,60% para a COFINS.

Os quadros abaixo demonstram como funciona a apuração dos débitos mensais e posterior compensação com os créditos das duas contribuições, lembrando que os valores e as operações demonstradas são fictícias, utilizadas meramente para explicação.

Quadro 1: Cálculo do débito de PIS e COFINS

CÁLCULO DO DÉBITO DE PIS E COFINS	
RECEITA BRUTA	R\$ 100.000,00
(-) DESCONTOS INCONDICIONAIS	R\$ 5.000,00
(-) IPI DESTACADO	R\$ 10.000,00
BASE DE CÁLCULO	R\$ 85.000,00
PIS ALÍQUOTA DE 1,65%	R\$ 1.402,50
COFINS ALÍQUOTA DE 7,60%	R\$ 6.460,00
TOTAL DO DÉBITO MENSAL	R\$ 7.862,50

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Quadro 2: Cálculo do crédito de PIS e COFINS

CÁLCULO DO CRÉDITO DE PIS E COFINS	
AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA	R\$ 70.000,00
DEVOLUÇÕES DE VENDAS DE MERCADORIAS	R\$ 6.000,00
ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO MÊS	R\$ 2.000,00
BASE DE CÁLCULO	R\$ 78.000,00
PIS ALÍQUOTA DE 1,65%	R\$ 1.287,00
COFINS ALÍQUOTA DE 7,60%	R\$ 5.928,00
TOTAL DO CRÉDITO MENSAL	R\$ 7.215,00

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Quadro 3: Cálculo da apuração do PIS

COMPENSAÇÃO DO DÉBITO DO PIS	
TOTAL DO DÉBITO DE PIS MENSAL	R\$ 1.402,50
TOTAL DO CRÉDITO DE PIS MENSAL	R\$ 1.287,00
TOTAL DE PIS A RECOLHER NO MÊS	R\$ 115,50

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Quadro 4: Cálculo da apuração da COFINS

COMPENSAÇÃO DO DÉBITO DA COFINS	
TOTAL DO DÉBITO DA COFINS MENSAL	R\$ 6.460,00
TOTAL DO CRÉDITO DA COFINS MENSAL	R\$ 5.928,00
TOTAL DA COFINS A RECOLHER NO MÊS	R\$ 532,00

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Na apuração mensal do PIS e da COFINS, as empresas devem realizar o levantamento do débito, com a aplicação da alíquota do regime não cumulativo sobre o total do faturamento, podendo excluir desse montante os descontos concedidos incondicionalmente e o IPI, caso as operações da empresa sofram a incidência do imposto. Os demais tributos incidentes nas operações de venda não podem ser deduzidos do faturamento, somente o ICMS ST, que é suportado pelo adquirente. Sendo assim, do faturamento mensal deduzidos os créditos permitidos por lei, chega-se a base de cálculo, que deverá ter incidência das alíquotas de 1,65% de PIS e 7,60% de COFINS.

A principal questão do referido estudo, reside no fato de que quando uma empresa comercial adquire de uma indústria, por exemplo, uma mercadoria para revenda pertencente ao regime de ST do ICMS, o imposto devido na cadeia toda já é recolhido antecipadamente e destacado no documento fiscal para ser pago pelo adquirente. Sendo assim, ele é um custo para a empresa adquirente, pois não há possibilidade de crédito desse imposto cobrado antecipadamente. Entretanto, não pode compor a base de cálculo para apropriação de créditos de PIS e COFINS, em

razão da interpretação fiscal.

2.8.1 Exceções na apropriação de créditos

Conforme determina a lei 10.637/02 e 10.833/03, há situações em que não é permitido a apropriação de créditos, como no caso da aquisição de mercadorias sujeitas a incidência monofásica do PIS e da COFINS, sujeitas à alíquota zero ou sem incidência das contribuições.

Também não há possibilidade de crédito nas aquisições de mercadorias e mão de obra de pessoas físicas, conforme disciplina o art. 3º da lei 10.637/02 e da lei 10833/03, tampouco as aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo.

2.8.2 Créditos sobre o custo do ICMS ST

Na legislação pertinente às contribuições do PIS e da COFINS na modalidade não cumulativa, a BC para apropriação de créditos das contribuições sobre as mercadorias para revenda compreende o valor da aquisição do produto, considerando-se todos os custos inerentes à aquisição, excluindo-se somente o valor do IPI, quando recuperável. O ICMS, mesmo recuperável não deve ser excluído, pois o mesmo segundo a lei é parte integrante do custo do produto já que o valor do imposto compreende a sua própria base de cálculo, dito “cálculo por dentro” (ART. 3º LEI 10.637/02 e LEI 10.833/03).

Em relação ao ICMS ST, na categoria de substituído, a empresa adquirente de uma mercadoria sujeita ao regime da ST não computa crédito algum do ICMS na escrita fiscal. Diante disso, a parcela do ICMS ST, segundo Becker⁶ (2013), é custo de aquisição, visto que se trata de um imposto definitivo e que não propicia direito a crédito.

Nesse sentido, o art. 289 do Decreto 3.000/99, determina que o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda, compreende os valores referentes, ao transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte, os tributos devidos na aquisição ou na importação da mercadoria e os gastos com desembaraço aduaneiro. Define, ainda, que não integram o custo de aquisição os impostos

⁶ Walmir Luiz Becker, advogado em Porto Alegre, Membro do Instituto de Estudos Tributários - IET e Membro do Conselho Editorial da Revista de Estudos Tributários - RET. Agraciado pelo IET com o título de Tributarista Emérito em evento público realizado na PUC/RS e autor do artigo intitulado **Créditos das Contribuições PIS/COFINS não cumulativas sobre a parcela do ICMS-Substituição Tributária: Análise do tema sob a perspectiva do fato gerador do ICMS-ST.**

recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal. Assim, quando o imposto for irrecuperável, o mesmo deve compor o custo de aquisição. No caso do estudo em tela, entende-se que o ICMS ST, para as empresas atacadistas e varejistas, deve ser considerado como custo de aquisição. Tal entendimento foi reafirmado pela solução de consulta⁷ nº 60/12, onde a ementa define que para fins de apuração do IRPJ e CSLL, o ICMS ST, nos termos da legislação, deve ser considerado como custo de aquisição e não como despesa tributária, o que diminuiria indevidamente o lucro da organização.

Nesse contexto, para fins de créditos de PIS e COFINS, também deveria ser considerado como custo de aquisição, haja vista que o ICMS ST comporá o custo para formação do preço de venda, aumentando o débito das contribuições, sendo que sobre essa parcela não houve créditos, e será integrada ao faturamento da organização.⁸

Além disso, ao observar o art. 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03, não há vedação da inclusão do ICMS ST para fins de crédito de PIS e COFINS. No entanto, a IN 594/05 define em seu art. 26, que o ICMS ST, quando cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário, não compõe a BC para crédito de PIS e COFINS (BRASIL, 2005). Porém, entende-se que uma IN, não pode criar ou modificar o texto da lei original, pois possui somente função interpretativa (ACQUAVIVA, 1999).

Tal questionamento foi assunto de algumas soluções de consulta emitidas a RFB, sendo estas: nº 84/07, 73/12, 38/13 e 41/13, onde se definiu que o ICMS ST não pode compor a base de cálculo para créditos de PIS e COFINS, pois o valor representa mera antecipação do imposto que seria devido nas próximas etapas de circulação da mercadoria.

Diante de tais divergências quanto à interpretação fiscal, foi ainda proferida pela RFB, a solução de consulta COSIT nº 106/14, onde em relação a COFINS define que:

⁷ É o instrumento que o contribuinte possui para esclarecer dúvidas quanto à interpretação de determinado dispositivo da legislação tributária e aduaneira relativo aos tributos administrados pela RFB. (RFB, 2016).

⁸ Defesa essa relatada no Recurso Especial nº 1.515.092 – RS/2015⁸, dirigido ao Superior Tribunal de Justiça – STJ, pela empresa Macopan Materiais de Construção LTDA, requerendo o direito a descontar crédito, das contribuições PIS e COFINS, sobre a parcela do ICMS ST, incidente sobre as aquisições de mercadorias para revenda, alegando no relatório da defesa, que o valor não gera crédito de ICMS, portanto, é um imposto irrecuperável, sendo assim se caracteriza como custo de aquisição.

No regime de apuração não cumulativa, o valor do ICMS, incidente na aquisição, integra a base de cálculo da COFINS para fins de crédito, faz parte do custo de aquisição do bem ou serviço, nos termos do inciso II do § 3º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004. A pessoa jurídica poderá descontar créditos, inclusive de ICMS, calculados com base no custo de aquisição de mercadoria adquirida para revenda, inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de Cofins. Dispositivos Legais: Art. 150 da CF/88; arts. 9º, 10 e 13 da Lei Complementar nº 87, de 1996; arts. 3º e 66 da Lei nº 10.637, de 2002; art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004; Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005; Parecer Normativo CST nº 70, de 1972 (Publicado no DOU 22.03.1972); Parecer Normativo CST nº 77, de 1986 (DOU 28/10/86). (RFB, COSIT 106, 2014).

Essa solução de consulta nº106/14 foi utilizada para embasar outras três soluções de consulta: nº 5020/14, nº 6028/14, nº 6029/14, trazendo o mesmo critério de entendimento, qual seja, que o ICMS ST é uma antecipação do imposto e não deve ser computado como BC para as contribuições, pois anteriormente também não foi tributado, citando as leis 10.637/02 e 10.833/03, que definem que do faturamento da empresa substituta deve ser excluída a parcela do ICMS ST para cálculo do débito do PIS e da COFINS, sendo despesa do substituído e não receita do substituto.

Nesse contexto, de vedação ao crédito das contribuições, há que se observar que somente é proibido pela legislação das contribuições do PIS e da COFINS, créditos sobre a aquisição de bens e serviços que não estão sujeitos à incidência das contribuições, o que mostra divergência em não se admitir créditos sobre as parcelas do preço de venda que se caracterizam como custo de aquisição do adquirente (BECKER, 2013).

Dessa forma, a legislação abre oportunidades para interpretações diversas, fazendo com que muitas empresas ingressem no judiciário pugnando por decisões que permitam crédito de PIS e COFINS sobre a parcela do ICMS ST.

3 METODOLOGIA

No presente capítulo apresentam-se o enquadramento metodológico e os procedimentos para coleta de dados e a análise de dados aplicados à pesquisa. Segundo Silva (2003, p. 25), “entende-se por metodologia o estudo do método na busca de determinado conhecimento”.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

A metodologia busca evidenciar os métodos abordados para realização do estudo. Portanto, para realização do presente estudo é essencial à utilização de alguns métodos científicos. Silva (2003, p. 26) complementa quando diz que, “identificamos que não existe um único método, mas uma multiplicidade de métodos que procura atender às necessidades conforme o assunto e a finalidade da pesquisa[...].

Diante disso, quanto aos objetivos do presente estudo a pesquisa é descritiva. A pesquisa descritiva caracteriza-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, enfatizando que o termo descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos. Sendo assim, a pesquisa busca primeiramente identificar e relatar o histórico da legislação tributária, evidenciando a conceituação, características e incidência dos tributos foco dessa pesquisa, culminado na análise desses tributos aplicados nas operações de uma empresa comercial e identificando como se dá o entendimento do objetivo principal desse estudo nos tribunais (BEUREN, 2004).

O procedimento adotado para a realização do estudo foi a pesquisa bibliográfica, que de acordo com Beuren (2004, p. 86).

[...] esse tipo de pesquisa constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta ou acerca de uma hipótese que se quer experimentar. Por ser de natureza teórica, a pesquisa bibliográfica é parte obrigatória, da mesma forma como em outros tipos de pesquisa, haja vista que é por meio dela que tomamos conhecimento sobre a produção científica existente.

Assim, quanto a abordagem do problema a tipologia utilizada foi a pesquisa qualitativa, onde Beuren (2004, p. 92) enfatiza que

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que esta sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

Portanto, o referido estudo caracteriza-se por ser descritivo com realização por intermédio da pesquisa bibliográfica e com abordagem do problema pelo método da pesquisa qualitativa.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Para auferir o objetivo principal do trabalho que visa evidenciar o impacto financeiro causado pela inclusão do ICMS ST na base de cálculo para apropriação de créditos das contribuições PIS e COFINS, será realizada uma consulta a legislação pertinente às contribuições com intuito de verificar algum precedente legal para a defesa do direito ao crédito de PIS e COFINS sobre o ICMS ST.

Posteriormente, no decorrer do trabalho será realizado um estudo de caso em uma empresa comercial varejista, onde será evidenciado o cálculo mensal da apropriação dos créditos de PIS e da COFINS sobre as aquisições destinadas para revenda, e posterior cálculo do débito das referidas contribuições sobre o faturamento da organização. Com isso, busca-se realizar uma apuração do débito anual devido, para compensar com o crédito anual obtido na apuração normal, realizada atualmente pela empresa e também pela apuração proposta no estudo, onde o ICMS ST é considerado como custo de aquisição para fins de crédito de PIS e COFINS.

4 ESTUDO DE CASO

No presente capítulo tem-se, primeiramente, um breve relato sobre a organização objeto do estudo de caso. Em seguida, a descrição da formação da base de cálculo para o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS, com posterior comparativo entre a base de cálculo sem a inclusão do ICMS ST e com a inclusão do ICMS ST. Visando demonstrar a economia financeira obtida pela empresa ao incluir o ICMS ST na base de cálculo para fins de crédito do PIS e da COFINS.

4.1 A EMPRESA

Para realizar o estudo de caso foi escolhida uma empresa comercial varejista, que será denominada Empresa A. Localizada no extremo sul catarinense, a Empresa A possui mais de 60 anos de existência e atua com diversos produtos, dentre eles, eletrodomésticos, eletroeletrônicos, utensílios domésticos, produtos relacionados à construção civil e afins.

Possui além da matriz, mais seis filiais, sendo elas, cinco lojas e uma central de distribuição, por onde é realizada grande parte das aquisições destinadas para revenda. É uma sociedade LTDA de porte médio, optante pelo regime de tributação lucro real trimestral, na modalidade não cumulativa para apuração do PIS/COFINS.

4.1.1 Produtos

A Empresa A adquiriu no ano de 2015 em torno de 16 milhões em produtos, sendo que 70% dessas aquisições são de produtos do regime da ST do ICMS. Portanto, haja vista o expressivo percentual de compras sujeitas à ST do ICMS, justifica-se, mais uma vez, a realização desta pesquisa.

Desta forma, nestas aquisições não há apropriação de crédito do ICMS, bem como não há débitos na saída das mercadorias.

Como o foco do estudo consiste em avaliar o impacto financeiro da inclusão do ICMS ST na base de cálculo do PIS e da COFINS, serão utilizadas somente as aquisições de produtos sujeitos a este regime, bem como o valor das vendas.

4.1.2 Compras e vendas no ano de 2015

Para avaliar o ano de 2015, primeiramente será demonstrado o valor das aquisições, bem como o percentual de participação dos produtos do regime da ST do ICMS, em relação ao total das compras efetuadas no ano, como segue descrito no quadro abaixo:

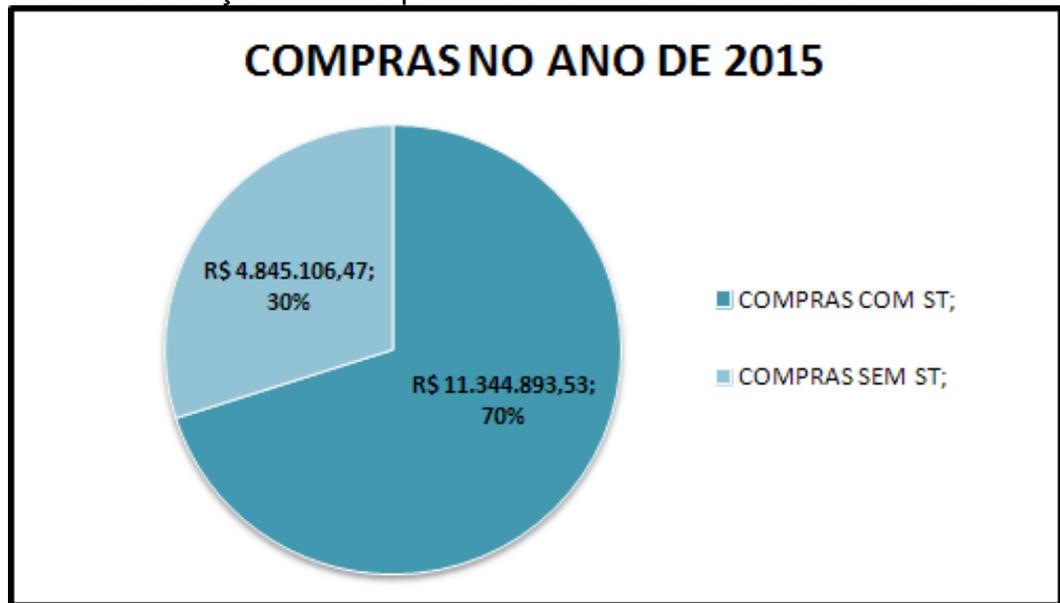
Quadro 5: Compras realizadas no ano de 2015

RELAÇÃO DAS COMPRAS		
MÊS	COMPRAS TOTAIS	COMPRAS PRODUTOS C/ ST
JAN	R\$ 1.127.483,95	R\$ 824.948,64
FEV	R\$ 1.042.152,10	R\$ 757.800,59
MAR	R\$ 1.033.976,91	R\$ 714.062,04
ABR	R\$ 1.979.166,18	R\$ 1.565.249,19
MAIO	R\$ 1.673.413,94	R\$ 782.256,64
JUN	R\$ 1.447.953,08	R\$ 1.024.480,15
JUL	R\$ 1.184.769,12	R\$ 852.278,53
AGO	R\$ 1.098.799,83	R\$ 817.547,22
SET	R\$ 1.268.393,34	R\$ 871.636,78
OUT	R\$ 1.756.016,52	R\$ 1.262.723,13
NOV	R\$ 1.118.999,18	R\$ 800.462,05
DEZ	R\$ 1.458.875,85	R\$ 1.071.448,57
TOTAL	R\$ 16.190.000,00	R\$ 11.344.893,53

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Nota-se que no ano de 2015 foram adquiridos R\$ 16.190.000,00 de produtos para revenda, sendo que desse valor, R\$ 11.344.893,53 foram de produtos do regime da ST do ICMS, representando 70% das compras totais, como pode ser visualizado no gráfico a seguir:

Gráfico 1: Relação das compras com ST do ICMS e sem ST do ICMS.



Fonte: Elaborado pela autora (2016).

As vendas no ano de 2015 também foram segregadas, buscando-se evidenciar as vendas de produtos do regime da ST do ICMS em relação às vendas totais realizadas no ano.

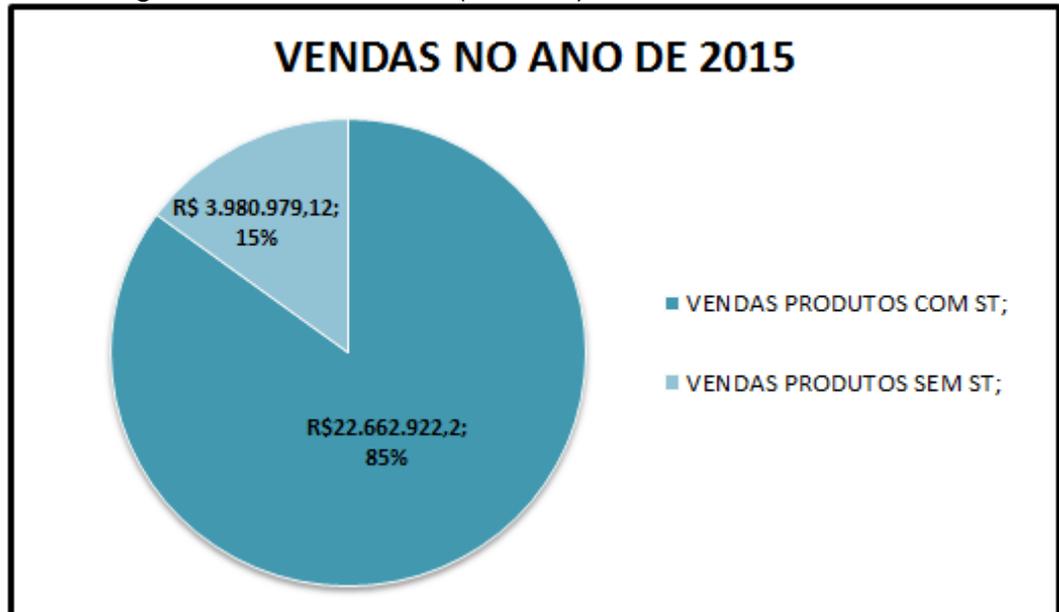
Quadro 6: Vendas realizadas no ano de 2015

RELAÇÃO DAS VENDAS		
MÊS	VENDAS TOTAIS	VENDAS PRODUTOS C/ST
JAN	R\$ 2.016.280,44	R\$ 1.701.314,41
FEV	R\$ 1.893.418,42	R\$ 1.627.297,24
MAR	R\$ 2.039.404,05	R\$ 1.718.638,81
ABR	R\$ 2.213.618,94	R\$ 1.808.700,52
MAIO	R\$ 2.490.989,17	R\$ 2.176.999,56
JUN	R\$ 2.265.106,43	R\$ 1.933.916,94
JUL	R\$ 2.135.446,72	R\$ 1.801.337,15
AGO	R\$ 2.067.203,30	R\$ 1.759.150,69
SET	R\$ 1.997.147,00	R\$ 1.712.182,84
OUT	R\$ 2.196.869,49	R\$ 1.859.781,02
NOV	R\$ 2.623.955,33	R\$ 2.313.065,26
DEZ	R\$ 2.704.462,12	R\$ 2.250.537,85
TOTAL	R\$ 26.643.901,41	R\$ 22.662.922,29

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

As vendas dos produtos relacionados no regime da ST do ICMS também tiveram uma participação relevante no faturamento anual da empresa, como demonstra o gráfico a seguir:

Gráfico 2: Relação das vendas no ano de 2015 de produtos do regime da ST do ICMS e do regime normal do ICMS (sem ST)



Fonte: Elaborado pela autora (2016).

O gráfico relata, que nas vendas do ano de 2015, a participação dos produtos do regime da ST do ICMS representaram 85% do faturamento total. Esses dados são importantes para que se tenha a dimensão das compras anuais da empresa e seu posterior faturamento e, também para identificar quanto o estudo é importante para a empresa, sendo que a mesma comercializa muitos produtos sujeitos ao regime da ST do ICMS.

4.1.3 Créditos de PIS e COFINS

Para o registro contábil das aquisições para revenda, efetua-se o seguinte lançamento:

D – ESTOQUE DE MERCADORIA -
D – PIS A RECUPERAR -
D – COFINS A RECUPERAR -
C – DUPLICATAS A PAGAR -

Na entrada da aquisição a empresa efetua o lançamento na contabilidade, realizando a apropriação dos tributos recuperáveis e colocando no estoque somente

o valor do custo da sua mercadoria, que seria o valor total da compra já diminuído dos tributos recuperáveis.

O estudo busca enfatizar que apesar do valor do ICMS ST ser considerado como custo de aquisição do produto, ele não pode compor a base de cálculo para fins de créditos das contribuições PIS e COFINS, reduzindo assim o valor dos créditos.

4.1.4 Formação da base de cálculo

A empresa objeto do estudo é optante pelo regime tributário lucro real, com apuração do PIS/COFINS pela modalidade não cumulativa. Sendo assim, os créditos permitidos para o cálculo são apurados às alíquotas de 1,65% e 7,60% respectivamente.

No quadro a seguir, está discriminado o valor mensal das compras efetuadas pela empresa, com o valor do produto, o valor da parcela do ICMS ST e o valor total da nota fiscal, que nesse caso compreende o valor do produto acrescido do valor do ICMS ST.

Primeiramente serão demonstrados os créditos referentes ao PIS e em seguida os créditos da COFINS.

Quadro 3: Cálculo do crédito de PIS sobre as compras realizadas no ano de 2015.

COMPRAS - PRODUTOS COM ST					
MÊS	VALOR DO PRODUTO	VALOR ICMS ST	VALOR TOTAL DA NF = (VLR DO PRODUTO + VLR ICMS ST)	PIS (1,65%) CALCULADO S/ VLR DO PRODUTO	PIS (1,65%) CALCULADO S/ VLR TOTAL DA NF
JAN	R\$ 824.948,64	R\$ 67.984,59	R\$ 892.933,23	R\$ 13.611,65	R\$ 14.733,40
FEV	R\$ 757.800,59	R\$ 57.053,97	R\$ 814.854,56	R\$ 12.503,71	R\$ 13.445,10
MAR	R\$ 714.062,04	R\$ 58.984,75	R\$ 773.046,79	R\$ 11.782,02	R\$ 12.755,27
ABR	R\$ 1.565.249,19	R\$ 128.934,60	R\$ 1.694.183,79	R\$ 25.826,61	R\$ 27.954,03
MAIO	R\$ 782.256,64	R\$ 116.163,06	R\$ 898.419,70	R\$ 12.907,23	R\$ 14.823,93
JUN	R\$ 1.024.480,15	R\$ 87.234,66	R\$ 1.111.714,81	R\$ 16.903,92	R\$ 18.343,29
JUL	R\$ 852.278,53	R\$ 70.124,96	R\$ 922.403,49	R\$ 14.062,60	R\$ 15.219,66
AGO	R\$ 817.547,22	R\$ 58.630,03	R\$ 876.177,25	R\$ 13.489,53	R\$ 14.456,92
SET	R\$ 871.636,78	R\$ 72.898,69	R\$ 944.535,47	R\$ 14.382,01	R\$ 15.584,84
OUT	R\$ 1.262.723,13	R\$ 111.321,27	R\$ 1.374.044,40	R\$ 20.834,93	R\$ 22.671,73
NOV	R\$ 800.462,05	R\$ 66.523,27	R\$ 866.985,32	R\$ 13.207,62	R\$ 14.305,26
DEZ	R\$ 1.071.448,57	R\$ 83.099,66	R\$ 1.154.548,23	R\$ 17.678,90	R\$ 19.050,05
TOTAL	R\$ 11.344.893,53	R\$ 978.953,51	R\$ 12.323.847,04	R\$ 187.190,74	R\$ 203.343,48

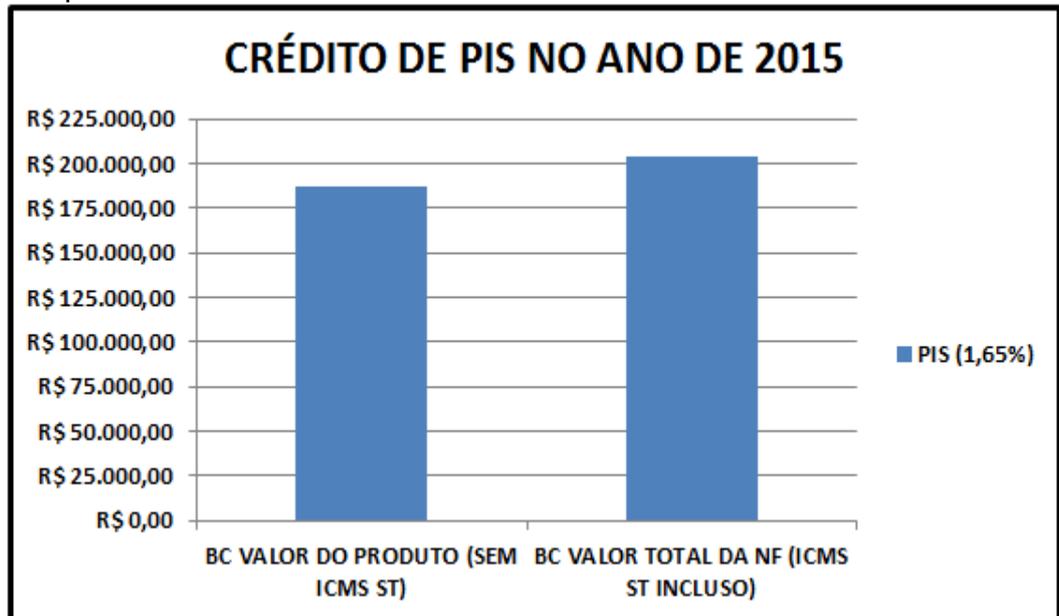
Fonte: Elaborado pela autora (2016).

No quadro acima, tem-se descrito as compras realizadas durante o ano de 2015 segregadas por mês, sendo que para a análise foi definido como BC o valor do produto e o valor total da nota fiscal, com a parcela do ICMS ST incluso.

Dessa forma, na coluna PIS calculado sobre o valor do produto, obteve-se um crédito de PIS no valor de R\$ 187.190,74. Ao lado, na coluna PIS calculado sobre o valor total da NF, encontra-se um valor maior de crédito de PIS, no montante de R\$ 203.343,48 no ano, demonstrando assim, que a inclusão do ICMS ST na BC para apropriação de créditos de PIS, resulta em mais créditos para a empresa.

O gráfico a seguir, demonstra a diferença da apropriação do crédito de PIS sobre as duas bases de cálculo utilizadas.

Gráfico 3: Crédito de PIS sobre o valor do produto, em relação ao valor do produto com a parcela do ICMS ST.



Fonte: Elaborado pela autora (2016).

No gráfico, têm-se os valores dos créditos de PIS, sendo o primeiro obtido sobre a base de cálculo normal (valor do produto) e ao lado o crédito obtido com a inclusão do ICMS ST na base de cálculo. Ao observar esses valores, nota-se que a segunda opção de cálculo resulta em um crédito superior no valor de R\$ 16.152,73 no ano de 2015.

A seguir, apresenta-se o quadro com o cálculo da COFINS sobre as compras realizadas no ano de 2015.

Quadro 8: Cálculo do crédito de COFINS sobre as compras realizadas no ano de 2015.

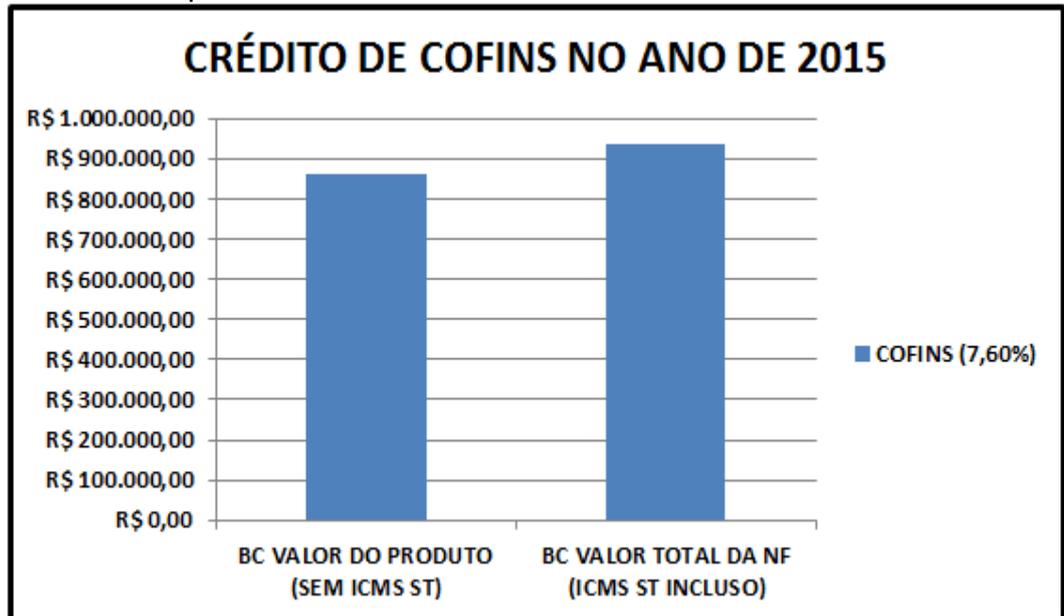
COMPRAS - PRODUTOS COM ST					
MÊS	VALOR DO PRODUTO	VALOR ICMS ST	VALOR TOTAL DA NF = (VLR DO PRODUTO + VLR ICMS ST)	COFINS (7,60%) CALCULADA S/ VLR DO PRODUTO	COFINS (7,60%) CALCULADA S/ VLR TOTAL DA NF
JAN	R\$ 824.948,64	R\$ 67.984,59	R\$ 892.933,23	R\$ 62.696,10	R\$ 67.862,93
FEV	R\$ 757.800,59	R\$ 57.053,97	R\$ 814.854,56	R\$ 57.592,84	R\$ 61.928,95
MAR	R\$ 714.062,04	R\$ 58.984,75	R\$ 773.046,79	R\$ 54.268,72	R\$ 58.751,56
ABR	R\$ 1.565.249,19	R\$ 128.934,60	R\$ 1.694.183,79	R\$ 118.958,94	R\$ 128.757,97
MAIO	R\$ 782.256,64	R\$ 116.163,06	R\$ 898.419,70	R\$ 59.451,50	R\$ 68.279,90
JUN	R\$ 1.024.480,15	R\$ 87.234,66	R\$ 1.111.714,81	R\$ 77.860,49	R\$ 84.490,33
JUL	R\$ 852.278,53	R\$ 70.124,96	R\$ 922.403,49	R\$ 64.773,17	R\$ 70.102,67
AGO	R\$ 817.547,22	R\$ 58.630,03	R\$ 876.177,25	R\$ 62.133,59	R\$ 66.589,47
SET	R\$ 871.636,78	R\$ 72.898,69	R\$ 944.535,47	R\$ 66.244,40	R\$ 71.784,70
OUT	R\$ 1.262.723,13	R\$ 111.321,27	R\$ 1.374.044,40	R\$ 95.966,96	R\$ 104.427,37
NOV	R\$ 800.462,05	R\$ 66.523,27	R\$ 866.985,32	R\$ 60.835,12	R\$ 65.890,88
DEZ	R\$ 1.071.448,57	R\$ 83.099,66	R\$ 1.154.548,23	R\$ 81.430,09	R\$ 87.745,67
TOTAL	R\$ 11.344.893,53	R\$ 978.953,51	R\$ 12.323.847,04	R\$ 862.211,91	R\$ 936.612,38

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Nota-se que, na coluna COFINS calculado sobre o valor do produto, tem-se o crédito da COFINS no valor de R\$ 862.211,91. Já na coluna COFINS calculado sobre o valor total da NF, encontra-se um crédito no valor de R\$ 936.612,38.

O gráfico a seguir, demonstra os créditos obtidos com as duas BC utilizadas.

Gráfico 4: Crédito da COFINS sobre o valor do produto, em relação ao valor do produto com a parcela do ICMS ST.



Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Assim, tem-se a relação da diferença do valor obtido por meio do cálculo da COFINS efetuada sobre o valor do produto e do valor com a inclusão do ICMS ST, demonstrando a diferença que o ICMS ST, causa quando incluso na BC da contribuição resultando em crédito superior no montante de R\$ 74.400,27.

4.1.5 Débitos de PIS e COFINS

Para o cálculo do débito do PIS e da COFINS não há diferenciação da base de cálculo, sendo que na Empresa A, será o valor faturado excluindo-se os descontos concedidos incondicionalmente. A alíquota aplicada para o cálculo é de 1,65% para PIS e 7,60% para COFINS.

No quadro a seguir, tem-se os valores das receitas dos produtos do regime da ST do ICMS auferidas no ano de 2015, segregadas mensalmente.

Quadro 4: Cálculo do débito de PIS e da COFINS sobre as vendas do ano de 2015.

VENDAS PRODUTOS REGIME ST DO ICMS			
MÊS	FATURAMENTO	PIS (1,65%)	COFINS (7,60%)
JAN	R\$ 1.701.314,41	R\$ 28.071,69	R\$ 129.299,90
FEV	R\$ 1.627.297,24	R\$ 26.850,40	R\$ 123.674,59
MAR	R\$ 1.718.638,81	R\$ 28.357,54	R\$ 130.616,55
ABR	R\$ 1.808.700,52	R\$ 29.843,56	R\$ 137.461,24
MAIO	R\$ 2.176.999,56	R\$ 35.920,49	R\$ 165.451,97
JUN	R\$ 1.933.916,94	R\$ 31.909,63	R\$ 146.977,69
JUL	R\$ 1.801.337,15	R\$ 29.722,06	R\$ 136.901,62
AGO	R\$ 1.759.150,69	R\$ 29.025,99	R\$ 133.695,45
SET	R\$ 1.712.182,84	R\$ 28.251,02	R\$ 130.125,90
OUT	R\$ 1.859.781,02	R\$ 30.686,39	R\$ 141.343,36
NOV	R\$ 2.313.065,26	R\$ 38.165,58	R\$ 175.792,96
DEZ	R\$ 2.250.537,85	R\$ 37.133,87	R\$ 171.040,88
TOTAL	R\$ 22.662.922,29	R\$ 373.938,22	R\$ 1.722.382,09

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Nota-se que na coluna PIS (1,65%), está relacionado o valor do débito de PIS sobre o faturamento da Empresa A, devido no ano de 2015 totalizando um montante de R\$ 373.938,22. Ao lado, na coluna COFINS (7,60%), tem-se relacionado o valor da COFINS devida no ano de 2015 totalizando um valor de R\$ 1.722.382,09.

4.1.6 Apuração das contribuições

Realizado o cálculo dos créditos de PIS e COFINS, sobre as compras no ano de 2015, e os débitos sobre o faturamento da empresa, agora será demonstrada a apuração do valor a recolher das contribuições no ano de 2015, sendo que, será realizada a apuração do PIS e da COFINS considerando os créditos obtidos nos cálculos elaborados anteriormente.

4.1.6.1 Apuração do PIS

Para a apuração do valor a recolher do PIS no ano de 2015, é necessário relembrar que anteriormente foram utilizadas duas bases de cálculo diferentes para

a apropriação do crédito da contribuição, portanto, os valores obtidos são os seguintes:

A)	CRÉDITO DE PIS SOBRE O VALOR DO PRODUTO: R\$ 187.190,74
B)	CRÉDITO DE PIS SOBRE O VALOR TOTAL DA NOTA: R\$ 203.343,48

Sobre o faturamento da empresa no ano de 2015 calculou-se um débito de PIS no valor de R\$ 373.938,22.

Quadro 5: Apuração do PIS no ano de 2015.

APURAÇÃO DO PIS ANO DE 2015					
MÊS	CRÉDITOS (BC SEM ICMS ST)	CRÉDITOS (BC ICMS ST INCLUSO)	DÉBITOS	PIS A RECOLHER (BC DOS CRÉDITOS SEM ICMS ST)	PIS A RECOLHER (BC DOS CRÉDITOS COM ICMS ST)
JAN	R\$ 13.611,65	R\$ 14.733,40	R\$ 28.071,69	R\$ 14.460,04	R\$ 13.338,29
FEV	R\$ 12.503,71	R\$ 13.445,10	R\$ 26.850,40	R\$ 14.346,69	R\$ 13.405,30
MAR	R\$ 11.782,02	R\$ 12.755,27	R\$ 28.357,54	R\$ 16.575,52	R\$ 15.602,27
ABR	R\$ 25.826,61	R\$ 27.954,03	R\$ 29.843,56	R\$ 4.016,95	R\$ 1.889,53
MAIO	R\$ 12.907,23	R\$ 14.823,93	R\$ 35.920,49	R\$ 23.013,26	R\$ 21.096,57
JUN	R\$ 16.903,92	R\$ 18.343,29	R\$ 31.909,63	R\$ 15.005,71	R\$ 13.566,34
JUL	R\$ 14.062,60	R\$ 15.219,66	R\$ 29.722,06	R\$ 15.659,47	R\$ 14.502,41
AGO	R\$ 13.489,53	R\$ 14.456,92	R\$ 29.025,99	R\$ 15.536,46	R\$ 14.569,06
SET	R\$ 14.382,01	R\$ 15.584,84	R\$ 28.251,02	R\$ 13.869,01	R\$ 12.666,18
OUT	R\$ 20.834,93	R\$ 22.671,73	R\$ 30.686,39	R\$ 9.851,46	R\$ 8.014,65
NOV	R\$ 13.207,62	R\$ 14.305,26	R\$ 38.165,58	R\$ 24.957,95	R\$ 23.860,32
DEZ	R\$ 17.678,90	R\$ 19.050,05	R\$ 37.133,87	R\$ 19.454,97	R\$ 18.083,83
TOTAL	R\$ 187.190,74	R\$ 203.343,48	R\$ 373.938,22	R\$ 186.747,47	R\$ 170.594,74

Fonte: Elaborado pela autora (2016)

No quadro acima, está descrita a apuração do PIS no ano de 2015, com evidência dos créditos obtidos sobre o valor dos produtos (BC sem ICMS ST), resultando em um montante de R\$ 187.190,74. Em seguida, têm-se os débitos devidos sobre o faturamento do ano no valor de R\$ 373.938,22 resultando em um valor a recolher de R\$ 186.747,47.

No mesmo quadro apresenta-se o valor dos créditos obtidos sobre o valor total da NF (BC ICMS ST incluso), sendo assim, ao realizar a compensação dos débitos do período contra os créditos obtidos, encontra-se um valor a recolher de R\$ 170.594,74. Demonstrando que quando o ICMS ST é incluso na base de cálculo dos créditos de PIS reduz em R\$ 16.152,73 o valor da obrigação tributária anual.

4.1.6.2 Apuração da COFINS

Na sequência tem-se a apuração da COFINS, sendo que, os créditos obtidos no ano de 2015, sobre as duas bases de cálculo formadas são os seguintes:

A)	CRÉDITO DA COFINS SOBRE O VALOR DO PRODUTO: R\$ 862.211,91
B)	CRÉDITO DA COFINS SOBRE O VALOR TOTAL DA NOTA: R\$ 936.612,38

O débito da COFINS no ano de 2015 foi no valor de R\$ 1.722.382,09, sendo assim, abaixo, tem-se a apuração da contribuição considerando os dois créditos elencados anteriormente.

Quadro 6: Apuração da COFINS no ano de 2015.

APURAÇÃO DA COFINS ANO DE 2015					
MÊS	CRÉDITOS (BC SEM ICMS ST)	CRÉDITOS (B.C ICMS ST INCLUSO)	DÉBITOS	COFINS A RECOLHER (BC DOS CRÉDITOS SEM ICMS ST)	COFINS A RECOLHER (BC DOS CRÉDITOS COM ICMS ST)
JAN	R\$ 62.696,10	R\$ 67.862,93	R\$ 129.299,90	R\$ 66.603,80	R\$ 61.436,97
FEV	R\$ 57.592,84	R\$ 61.928,95	R\$ 123.674,59	R\$ 66.081,75	R\$ 61.745,64
MAR	R\$ 54.268,72	R\$ 58.751,56	R\$ 130.616,55	R\$ 76.347,83	R\$ 71.864,99
ABR	R\$ 118.958,94	R\$ 128.757,97	R\$ 137.461,24	R\$ 18.502,30	R\$ 8.703,27
MAIO	R\$ 59.451,50	R\$ 68.279,90	R\$ 165.451,97	R\$ 106.000,46	R\$ 97.172,07
JUN	R\$ 77.860,49	R\$ 84.490,33	R\$ 146.977,69	R\$ 69.117,20	R\$ 62.487,36
JUL	R\$ 64.773,17	R\$ 70.102,67	R\$ 136.901,62	R\$ 72.128,46	R\$ 66.798,96
AGO	R\$ 62.133,59	R\$ 66.589,47	R\$ 133.695,45	R\$ 71.561,86	R\$ 67.105,98
SET	R\$ 66.244,40	R\$ 71.784,70	R\$ 130.125,90	R\$ 63.881,50	R\$ 58.341,20
OUT	R\$ 95.966,96	R\$ 104.427,37	R\$ 141.343,36	R\$ 45.376,40	R\$ 36.915,98
NOV	R\$ 60.835,12	R\$ 65.890,88	R\$ 175.792,96	R\$ 114.957,84	R\$ 109.902,08
DEZ	R\$ 81.430,09	R\$ 87.745,67	R\$ 171.040,88	R\$ 89.610,79	R\$ 83.295,21
TOTAL	R\$ 862.211,91	R\$ 936.612,38	R\$ 1.722.382,09	R\$ 860.170,19	R\$ 785.769,72

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

No quadro acima apresenta-se a apuração da COFINS, sendo que, na coluna créditos (BC sem ICMS ST), tem-se o valor de R\$ 862.211,91 que confrontado com o valor do débito no ano de R\$ 1.722.382,09, resultou em um valor a recolher de R\$ 860.170,19.

Já na coluna créditos (BC ICMS ST incluso), encontra-se um crédito anual de R\$ 936.612,38 que compensado com o valor do débito anual resultou no valor de R\$ 785.769,72 a recolher.

4.1.7 Análise da apuração do PIS e COFINS

Para que seja possível visualizar com precisão o impacto causado pela inclusão do ICMS ST, na base de cálculo do PIS e da COFINS, abaixo serão demonstrados os quadros com os valores obtidos nas apurações realizadas anteriormente.

4.1.7.1 Demonstrativo do PIS

No quadro a seguir, têm-se os valores obtidos na apuração do PIS, evidenciando o valor a recolher obtido nas duas apurações elaboradas anteriormente.

Quadro 7: Comparativo do PIS a recolher.

COMPARATIVO DO PIS A RECOLHER - 2015			
MÊS	PIS A RECOLHER (BC DOS CRÉDITOS SEM ICMS ST)	PIS A RECOLHER (BC DOS CRÉDITOS COM ICMS ST)	ECONOMIA
JAN	R\$ 14.460,04	R\$ 13.338,29	R\$ 1.121,75
FEV	R\$ 14.346,69	R\$ 13.405,30	R\$ 941,39
MAR	R\$ 16.575,52	R\$ 15.602,27	R\$ 973,25
ABR	R\$ 4.016,95	R\$ 1.889,53	R\$ 2.127,42
MAIO	R\$ 23.013,26	R\$ 21.096,57	R\$ 1.916,69
JUN	R\$ 15.005,71	R\$ 13.566,34	R\$ 1.439,37
JUL	R\$ 15.659,47	R\$ 14.502,41	R\$ 1.157,06
AGO	R\$ 15.536,46	R\$ 14.569,06	R\$ 967,40
SET	R\$ 13.869,01	R\$ 12.666,18	R\$ 1.202,83
OUT	R\$ 9.851,46	R\$ 8.014,65	R\$ 1.836,80
NOV	R\$ 24.957,95	R\$ 23.860,32	R\$ 1.097,63
DEZ	R\$ 19.454,97	R\$ 18.083,83	R\$ 1.371,14
TOTAL	R\$ 186.747,47	R\$ 170.594,74	R\$ 16.152,73

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Ao utilizar a base de cálculo com o valor do ICMS ST, para apropriação de crédito do PIS, a Empresa A, obteria um crédito maior consequentemente diminuiria o valor a recolher no ano, sendo que, de R\$ 186.747,47, reduziria para R\$ 170.594,74, resultando em uma economia de R\$ 16.152,73.

4.7.1.2 Demonstrativo da COFINS

Abaixo, tem-se o demonstrativo da COFINS, comparando os valores a recolher do ano de 2015 obtidos nas apurações realizadas anteriormente. Lembrando, que as bases de cálculo para obtenção dos créditos são diferentes, por isso, é necessário realizar um comparativo para demonstrar a economia que a Empresa A obteria se o ICMS ST fosse computado como custo de aquisição para apropriação de créditos tanto de PIS quanto de COFINS.

Quadro 8: Comparativo da COFINS a recolher.

COMPARATIVO DA COFINS A RECOLHER - 2015			
MÊS	COFINS A RECOLHER (BC DOS CRÉDITOS SEM ICMS ST)	COFINS A RECOLHER (BC DOS CRÉDITOS COM ICMS ST)	ECONOMIA
JAN	R\$ 66.603,80	R\$ 61.436,97	R\$ 5.166,83
FEV	R\$ 66.081,75	R\$ 61.745,64	R\$ 4.336,10
MAR	R\$ 76.347,83	R\$ 71.864,99	R\$ 4.482,84
ABR	R\$ 18.502,30	R\$ 8.703,27	R\$ 9.799,03
MAIO	R\$ 106.000,46	R\$ 97.172,07	R\$ 8.828,39
JUN	R\$ 69.117,20	R\$ 62.487,36	R\$ 6.629,83
JUL	R\$ 72.128,46	R\$ 66.798,96	R\$ 5.329,50
AGO	R\$ 71.561,86	R\$ 67.105,98	R\$ 4.455,88
SET	R\$ 63.881,50	R\$ 58.341,20	R\$ 5.540,30
OUT	R\$ 45.376,40	R\$ 36.915,98	R\$ 8.460,42
NOV	R\$ 114.957,84	R\$ 109.902,08	R\$ 5.055,77
DEZ	R\$ 89.610,79	R\$ 83.295,21	R\$ 6.315,57
TOTAL	R\$ 860.170,19	R\$ 785.769,72	R\$ 74.400,47

Fonte: Elaborado pela autora (2016).

Nota-se que ao utilizar a base de cálculo com ICMS ST para apropriação de crédito da COFINS a Empresa A obteria no ano uma economia no valor de R\$ 74.400,47. Somando-se as duas contribuições PIS e COFINS, a economia tributária no ano de 2015 seria no montante de R\$ 90.553,20.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As empresas brasileiras passaram por momentos difíceis em razão das dificuldades financeiras do país, que teve sua atividade econômica reduzida nos últimos dois anos. Por isso é fundamental a adoção de procedimentos que otimizem suas operações, maximizando seus resultados. Neste cenário, é imprescindível que se tenha um profissional da contabilidade habilitado e com conhecimentos necessários para encontrar soluções que reduzam a carga tributária da organização.

Nesse contexto, o presente trabalho abordou uma ação que pode compor um planejamento tributário, que é umas das alternativas para redução dos tributos devidos pela organização. Tal ação consiste em considerar como custo de aquisição a parcela do ICMS substituição tributária incidente sobre as aquisições efetuadas pelo contribuinte substituído.

Conforme relatado no presente estudo, as Leis 10.637/02 e 10.833/03, do PIS e da COFINS, respectivamente, não vedam o direito ao crédito sobre o ICMS ST. No entanto, há diversas soluções de consulta proferidas pela RFB que negam o direito ao contribuinte, entendendo que a parcela do ICMS ST não é custo de aquisição.

Nessa ótica, o estudo buscou precedentes legais que permitem o direito ao crédito sobre o custo do ICMS ST, já que a legislação original das contribuições não traz tal vedação. Dessa forma, foi possível verificar que não há existência de um dispositivo legal que mencione claramente que o ICMS ST permite direito ao crédito de PIS e COFINS; entretanto, mediante interpretação fiscal da legislação em vigor, entende-se que o ICMS ST é custo de aquisição, devido ser um imposto definitivo que não gera direito a crédito de ICMS na escrita fiscal. Sendo assim, esta pesquisadora entende que deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS para fins de apropriação de crédito.

Em razão de interpretações diversas, muitas empresas ingressam no judiciário pugnando por decisões que permitam crédito de PIS e COFINS sobre a parcela do ICMS ST.

Diante disso, foi realizado um estudo na Empresa A, pois a mesma atua com um grande percentual de mercadorias sujeitas ao regime da ST do ICMS, e adquire suas mercadorias na condição de substituído tributário. Desse modo, apura

mensalmente o PIS e a COFINS sem incluir a parcela do ICMS ST incidente sobre as suas aquisições, resultando em aumento do valor a recolher.

Frisa-se que o presente trabalho teve por objetivo demonstrar o impacto financeiro exclusivamente em relação às contribuições ao PIS e a COFINS, não tendo sido abordado possíveis reflexos no resultado econômico da empresa e por consequência nos valores de IRPJ e CSLL. Tal procedimento delimita o impacto às contribuições supracitadas, no sentido de que o estudo não perca o objeto central caso a empresa altere seu regime tributário.

Com o estudo foi possível verificar que existem dispositivos legais que sustentam a tese de que o ICMS ST deve ser considerado como custo de aquisição pelas empresas atacadistas e varejistas. Logo, ante os argumentos apresentados na pesquisa, poderia a Empresa A litigar judicialmente para requerer o direito de descontar créditos de PIS e COFINS sobre a parcela do ICMS ST, que na sua condição de substituído considera como custo de aquisição.

Entretanto, ao apresentar os resultados obtidos com a presente pesquisa, os administradores resolveram não ingressar na justiça, ao menos neste momento, devido à economia tributária encontrada no estudo não ser considerada relevante pelos mesmos. Outro fator a ser considerado para essa decisão foi a entrada em vigor no ano de 2016 do Convênio 92/2015, que trouxe uma nova lista de produtos sujeitos ao regime da substituição tributária do ICMS, a qual fez com que vários produtos comercializados pela Empresa A saíssem do regime da ST do ICMS.

Devido aos pontos abordados no presente estudo e posteriormente nas considerações finais, sugere-se como pesquisa futura abordar também a exclusão do ICMS próprio da base de cálculo para fins de créditos e débitos de PIS e COFINS, almejando retratar o impacto financeiro que isso causaria na entidade estudada em relação ao valor a recolher das referidas contribuições.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BECKER, Walmir Luiz. **Créditos das contribuições PIS/COFINS não cumulativas sobre a parcela do ICMS-Substituição Tributária. Análise do tema sob a perspectiva do fato gerador do ICMS-ST**. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 219, p. 116-126, 2013.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, e das outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 30 maio 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 44**, de 7 de dezembro de 1983. Altera o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelece normas gerais de Direito tributário, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp44.htm>. Acesso em: 23 abr. 2016.

BRASIL. **Lei nº 9.715**, de 25 de novembro de 1998. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9715.htm>. Acesso em: 26 abr. 2016.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 maio 2016.

BRASIL. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 01 maio 2016.

BRASIL. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 01 maio 2016.

BRASIL. **Lei nº 1.598**, de 26 de dezembro de 1977.

Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 7**, de 07 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 70**, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 20 maio 2016.

BRASIL. **Decreto 3.000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 24 maio 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 25 mar. 2016.

BRASIL. **Lei nº 9.718**, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 26 abril 2016.

BRASIL. **Solução de Consulta nº 84**, de 23 de abril de 2007. Receita Federal do Brasil. Disponível em: < [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20070101+%3C+=+20071231&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahhtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=4&f=G&l=20&s1=&s6=SC+OU+DE&s3=84&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20070101+%3C+=+20071231&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahhtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=4&f=G&l=20&s1=&s6=SC+OU+DE&s3=84&s4=&s5=&s8=&s7=>)

>. Acesso em: 01 maio 2016.

BRASIL. **Solução de Consulta nº 60**, de 17 de agosto de 2012. Receita Federal do Brasil. Disponível em: <[http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20120814+%3C+=+20120820&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahhtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=27&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20120814+%3C+=+20120820&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahhtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=27&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=&s8=&s7=>)

>. Acesso em: 01 maio 2016.

BRASIL. **Solução de Consulta nº 38**, de 13 de fevereiro de 2013. Receita Federal do Brasil. Disponível em: < [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahhtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=3&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=icms+antecipa%E7%E3+cr%E9dito&s8=&s7=>](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=DTPE&d=DECW&p=1&u=/netahhtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=3&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=icms+antecipa%E7%E3+cr%E9dito&s8=&s7=>)

>. Acesso em: 01 maio 2016.

BRASIL. **Solução de Consulta nº 41**, de 08 de março de 2013. Receita Federal do Brasil. Disponível em: < [http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20130305+%3C+=+20130311&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-](http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=@DTPE+%3E+=+20130305+%3C+=+20130311&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-)

>. Acesso em: 01 maio 2016.

DTPE&d=DECW&p=2&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm&r=30&f=G&l=20&s1=&s3=&s4=&s5=&s8=&s7=>. Acesso em: 01 maio 2016.

BRASIL. **Solução de Consulta nº 106**, de 11 de abril de 2014. Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014/SCCosit1062014.pdf>>. Acesso em: 01 maio 2016.

BRASIL. **Solução de Consulta nº 5020**, de 22 de agosto de 2014. Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?d=DECW&f=G&l=20&n=DTPE&p=1&r=7&s1=&s4=Contribui%E7%E3o+para+o+Financiamento+da+Seguridade+Social++Cofins&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaSOL.htm>>. Acesso em: 01 maio 2016.

BRASIL. **Solução de Consulta nº 6028**, de 25 de setembro de 2014. Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?visao=anotado&idAto=56545>>. Acesso em: 01 maio 2016.

BRASIL. **Solução de Consulta nº 6029**, de 25 de setembro de 2014. Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=56546>>. Acesso em: 01 maio 2016.

BRASIL. **Lei nº 12.973**, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 29 abril 2016.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Regimes de incidência**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/regincidencia.htm>>. Acesso em: 27 de maio de 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Recurso especial nº 1.515.092**. Disponível em: < <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/182551342/recurso-especial-resp-1515092-rs-2015-0027987-0>>. Acesso em: 07 de junho de 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal e o Princípio da Não Cumulatividade no ICMS**. Revista de Direito Tributário, v. 95, p. 20-25, 2006. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/download/Paulo%20de%20Barros%20Carvalho%20-%20GUERRA%20FISCAL.pdf>>. Acesso em: 20 de maio 2016.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: gestão tributária aplicada**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FARIA, Luiz Carlos Silva de. **Substituição Tributária do ICMS: injusta imposição confiscatória**. Curitiba: Juruá, 2008.

_____. **Da Substituição Tributária do ICMS: ilegal imposição compulsória**. Curitiba: Juruá, 2000.

JUNIOR, José Julberto Meira. **ICMS Substituição Tributária: uma visão crítica**. Curitiba: Juruá, 2001.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 4. ed. Saraiva: São Paulo, 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de Contabilidade Tributária: textos e testes com respostas**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA. **Cartilha da Substituição Tributária**. 2012. Disponível em: < <http://www.sef.sc.gov.br/servicos-orientacoes/diat/substituicao-tributaria-aplicativo-de-calculo-e-orientacoes>>. Acesso em: 20 maio 2016.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

TOMAZ, Juliana de Souza. **Um contexto global do instituto da substituição tributária do ICMS no estado de Santa Catarina**. 2010. 93 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) Universidade do Extremo Sul Catarinense , Criciúma, 2010.