

O impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e cofins: uma triangulação dos resultados financeiros de um empreendimento comercial**The impact of the exclusion of ICMS from the PIS/PASEP and cofins calculation basis: a triangulation of the financial results of a commercial enterprise**

Recebimento dos originais: 01/12/2018

Aceitação para publicação: 03/01/2019

Davson Mansur Irffi Silva

Doutorando em Educação pela Universidade Trás-os-Montes e Alto Douro
 Instituição: Centro Universitário de Belo Horizonte – Uni BH
 Endereço: Rua LL, n.º 66 – Apto 201 A – Bairro: Arvoredo – Contagem/MG – 32.113-188
 E-mail: davson.silva@prof.unibh.br

Dayanne Fernandes Silva

Bacharel em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Belo Horizonte
 Instituição: Centro Universitário de Belo Horizonte – Uni BH
 Endereço: Av. Professor Mário Werneck, 1685 - Buritis, Belo Horizonte - MG, Brasil
 E-mail: dayannefernandes.silva@ymail.com

Diva de Souza Silva Rodrigues

Doutora em Informática pela PUC-Rio.
 Instituição: Centro Universitário de Belo Horizonte: Uni BH. E-mail:
 Rua Outono, n.º 400 - Bairro do Carmo. Belo Horizonte/MG. CEP: 31.310-020
 E-mail: diva.rodrigues@prof.unibh.br.

Jordana de Castro Sousa

Mestranda em Administração pelo Centro Universitário Unihorizontes
 Instituição: Faculdade Pitágoras
 Endereço: Rua LL, n.º 66 – Apto 201 A – Bairro: Arvoredo – Contagem/MG – 32.113-188
 E-mail: jordanacsousa@hotmail.com

Louis Felipe Vieira

Mestre em Administração pelo Centro Universitário Unihorizontes
 Instituição: Centro Universitário Newton Paiva
 Endereço: Valentim da Costa Pacheco, 229 – Bairro Três Barras, Contagem – MG, Brasil
 E-mail: louisvieira@hotmail.com

RESUMO

A carga tributária praticada no Brasil tem relevância significativa junto as empresas. O impacto do ICMS sobre produtos e serviços representa um impacto no resultado de muitas organizações que veem a incidência desse imposto junto à composição dos seus gastos. Dessa forma, superar o peso dessa carga fiscal é um desafio para muitos empreendedores. O objetivo desse estudo é verificar o impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS nos resultados financeiros de um empreendimento comercial. Para tanto, serão apresentados os conceitos dos impostos analisados

e o fato gerador do PIS e da COFINS nas empresas cuja sistemática de tributação se dá pelo Lucro Real. O problema de pesquisa que permeia esse estudo é: a exclusão do ICMS da base de cálculo do Programas de Integração Social- PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social- COFINS proporcionariam resultados financeiros significativos para um empreendimento comercial? A metodologia utilizada nesse artigo foi uma abordagem qualitativa. A pesquisa é bibliográfica, documental e descritiva. Os dados dessa pesquisa têm como fonte o SPED contribui, cujas contribuições são do período de Fev/2018 a Abr/2018. Essa é uma pesquisa de natureza teórica e empírica. Na análise dos dados será realizado um estudo comparativo com e sem a incidência do ICMS, nas bases de cálculo do PIS e da COFINS. Assim, apontar os ganhos percentuais com a referida exclusão dessa obrigação fiscal. Como resultado verifica-se que a redução percentual de 25,8% sobre os valores a serem recolhidos aos cofres do governo.

Palavras-Chaves: PIS; COFINS; Lucro Real, Carga Tributária, base de cálculo.

ABSTRACT

The tax burden practiced in Brazil has significant relevance among companies. The impact of ICMS on products and services is an impact on the outcome of many organizations that see the impact of this tax on the composition of their expenses. In this way, overcoming the burden of this tax burden is a challenge for many entrepreneurs. The objective of this study is to verify the impact of the exclusion of ICMS from the PIS and COFINS calculation base in the financial results of a commercial enterprise. Therefore, the concepts of taxes analyzed and the taxable event of PIS and COFINS will be presented in companies whose taxation system is based on Real Profit. The research problem that permeates this study is: the exclusion of ICMS from the calculation basis of the Social Integration Programs - PIS and Contribution for Social Security Financing - COFINS would provide significant financial results for a commercial enterprise? The methodology used in this article was a qualitative approach. The research is bibliographical, documentary and descriptive. The data of this research have as source SPED contributes, whose contributions are of the period of Feb / 2018 to Abr / 2018. This is a research of theoretical and empirical nature. In the analysis of the data will be carried out a comparative study with and without the incidence of ICMS, in the calculation bases of PIS and COFINS. Thus, to indicate the percentage gains with the mentioned exclusion of this fiscal obligation. As a result it is verified that the percentage reduction of 25.8% on the amounts to be collected to the government coffers.

Key Words: PIS; COFINS; Real Profit, Tax Charge, calculation basis.

1 INTRODUÇÃO

O Brasil é um dos países com a maior carga tributária da América Latina em relação a peso e variedade dos impostos, taxas e contribuições que incidem sobre as operações comerciais. O reflexo disso é perceptível a cada operação, fazendo com que as transações fiquem cada vez mais onerosas, para compensar encargos tributários. A elisão fiscal é um caminho para as empresas que almejam reduzir sua carga fiscal, visando melhorar preço e resultados.

Os recolhimentos dos tributos pela União, Estados e municípios são regulamentados por leis, normas e regulamentos. Apesar de existirem leis que regulamentam o recolhimento dos tributos, as composições das bases de cálculo de alguns deles são objetos de várias discussões legais

que podem perdurar por anos. A base de cálculo do PIS e da COFINS, em voga no presente estudo foram objeto de vasta discussão quanto à sua composição.

Santos (2006) considera que essa prática proporciona a existência de recursos contrapondo a sua legalidade; em discussão acerca desta seara no âmbito legal, verifica-se que há fragilidade no sistema de tributação nacional. Diante desse contexto esse artigo tem como objetivo geral demonstrar o impacto da exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços- ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS.

Em um ano de atividades laborais, a carga tributária, em relação ao Produto Interno Bruto (PIB), representa um percentual considerável. A soma de tributos arrecadados pelo governo representa 32,3% do PIB¹. Considera-se que o esforço da sociedade e das organizações para custear as políticas públicas são enormes, uma vez que, os gastos do governo ultrapassam a receita arrecadada (MARTELLO, 2017). Dessa forma, a situação problema que se apresenta é: a exclusão do ICMS da base de cálculo do Programas de Integração Social- PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS proporcionariam resultados financeiros significativos para um empreendimento comercial?

As mudanças proporcionadas pela modificação ocasionada nas regras de apuração dos impostos tornar-se-ia um fator relevante para os resultados das empresas nacionais; principalmente, quando a organização faz a opção pelo regime de tributação do Lucro Real, no qual, geralmente, encontram-se os maiores potenciais de arrecadação, posto que é um sistema de gestão tributária que apresenta maior sensibilidade às mudanças de arrecadação.

A relevância desse estudo perpassa pela importância do tema para todos os empresários brasileiros. O objetivo desse estudo é apontar os percentuais de ganhos com a exclusão do ICMS a partir da análise de um empreendimento comercial sujeito ao regime de tributação do não cumulativo. Para alcançar o objetivo proposto e responder ao problema de pesquisa buscou-se: apresentar os conceitos dos impostos analisados; apresentar o fato gerador e as bases de cálculo do PIS e da COFINS nas empresas cuja prática é o Lucro Real; e, realizar o estudo comparativo com e sem a incidência do ICMS sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS.

A metodologia utilizada para o referido estudo é uma abordagem quantitativa, cuja pesquisa foi bibliográfica com o tratamento de dados secundários e descritiva, pois se pretendeu realizar a prática da descrição dos dados cuja fonte é o Sistema Público de Escrituração Contábil – SPED, referentes às contribuições do período de fevereiro/2018 a abril/2018. Essa é uma pesquisa de natureza teórica e empírica, com a análise dos dados primários de uma empresa que opta pelo regime de tributação do lucro real.

¹ Fonte: <https://g1.globo.com/economia>

Após essa breve introdução, apresenta-se o referencial teórico, os aspectos metodológicos, a análise dos dados da pesquisa, as considerações finais e, por fim, as referências utilizadas na elaboração do estudo.

2 REFERENCIALTEORICO

As operações realizadas com mercadorias geram receitas e custos no resultado da pessoa jurídica. No Resultado Bruto com Mercadorias (RCM) encontram-se as Receitas com Vendas e os Custos das Mercadorias Vendidas (CMV) (OLIVEIRA e MOREIRA, 2013). Os autores destacam que nas vendas ocorrem à incidência de tributação, posto que: “[...] nas operações com mercadorias, alguns tributos devem ser registrados de acordo com seu fato gerador” (OLIVEIRA e MOREIRA, 2013, p. 100).

O ICMS e o IPI incidem nas operações mercantis. Polizel, Villalva e Santos (2015) destacam que nas empresas industriais são encontrados o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e esse imposto não é encontrado nos demais tipos de empresa e o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) que se aplica às empresas industriais e comerciais. Os autores destacam que: “[...] o PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) são impostos devidos para todos os tipos de empresas (POLIZEL, VILLALVA e SANTOS, 2015, p. 158).

Oliveira e Moreira (2013, p. 100) consideram que:

O ICMS é um imposto que incide sobre a circulação da mercadoria, portanto, toda vez que há circulação da mercadoria, tanto na compra como na venda, o ICMS deverá ser calculado. O Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICMS) é recolhido ao Estado e seu cálculo será obtido pela diferença entre o ICMS das compras e o ICMS das vendas. [...] Nas compras, o ICMS é tido como “por dentro”, pois o seu valor faz parte do valor da mercadoria adquirida. O percentual do ICMS é regido por legislação estadual própria que estabelecerá quanto será o percentual.

Como o ICMS pode ser gerido pelo próprio estado, assim, é possível encontrar incidências diferentes conforme dados da Tabela 01:

Tabela 01 – ICMS Atualizada

		DESTINO																											
ORIGEM		AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	
	AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AL	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AM	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	AP	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	BA	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	CE	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	DF	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	
	PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	18	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	
	PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	
	RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	
	RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	
	SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	12	7	7	
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	

Fonte: <https://tabelaicms.com/>, 2018

Como se observa, é possível identificar alíquotas diferentes, com impacto direto sobre o valor de mercadoria adquirida. Ao considerar que uma empresa de Minas Gerais - MG emitiu a nota de venda para o estado do Tocantins - TO, o ICMS de origem será de 7,0%. Em casos, nos quais a emissão da nota ocorresse para dentro do Estado das Minas Gerais o imposto a ser recolhido é de 18%, conforme linha em destaque na Tabela 01.

Oliveira e Moreira (2013, p. 101) elucidam que sobre o valor de compra e de venda de uma mercadoria incidem dois tipos de ICMS, aquele “a Recolher” e “a Recuperar”. O ICMS a Recolher é aquele registrado pela empresa no momento da venda, enquanto que o ICMS a Recuperar é:

[...] o valor do imposto já foi pago quando a empresa efetuou a compra de mercadorias. Por ser um valor a recuperar ou a compensar em exercícios futuros, o ICMS a Recuperar é um direito que a empresa possui, logo estará registrado no Ativo da entidade.

O registro no ativo da entidade representa um direito da pessoa jurídica; logo, a empresa terá o direito sobre outrem em relação à diferença do mesmo imposto: ICMS a Recuperar menos aquele ICMS a Recolher. Os autores destacam: “No final do período, deverá ocorrer um confronto entre as contas do ICMS a Recuperar e o ICMS a Recolher, fazendo com que haja apenas uma conta de ICMS ou no Ativo ou no Passivo” (OLIVEIRA e MOREIRA, 2013, p. 103).

Polizel, Villalva e Santos (2015) explicam que os procedimentos adotados no ICMS são os mesmos adotados no PIS e COFINS, ou seja, “a Recuperar” e “a Recolher”. No exemplo, numérico e hipotético, os fatos contábeis na Tabela 02 apresentam-se da seguinte forma:

Tabela 02 – Apuração de resultados

ICMS a recuperar (Ativo)	900,00
ICMS a recolher (Passivo)	1.440,00
Saldo do ICMS a Recolher	540,00
PIS a recuperar (Ativo)	82,50
PIS a recolher (Passivo)	132,00
Saldo do PIS a Recolher	49,50
COFINS a recuperar (Ativo)	380,00
COFINS a recolher (Passivo)	608,00
Saldo da COFINS a Recolher	228,00

Fonte: Polizel, Villalva e Santos (2015, p. 160)

A Tabela 02 demonstra que a empresa terá como obrigação o devido recolhimento de impostos nos três casos: ICMS, PIS e COFINS, caso o seu saldo a recuperar não seja superior ao tributo devido no período de apuração. Tal procedimento de apuração se deve ao Princípio da Não Cumulatividade, no qual através do sistema de débitos e créditos o ônus tributário acaba por ser transferido ao consumidor final da mercadoria. Esse princípio também é aplicado para as contribuições para o PIS e COFINS, cuja alíquota é de 1,65% e 7,6%, respectivamente (SANTOS *et al*, 2015).

Santos *et al* (2015, p. 195) destacam que:

[...] as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real em geral estão sujeitas ao PIS e COFINS não acumulativos, os quais geram créditos sobre as compras de mercadorias, alugueis de prédios e máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, despesas financeiras, amortização de benfeitorias em prédios de terceiros e depreciação do imobilizado. Em função disso, deve-se registrar o PIS e o COFINS não cumulativos em uma conta transitória denominada, respectivamente conta corrente de PIS e conta corrente de COFINS.

Destinado ao trabalhador das empresas privadas, o PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 7/1970. A alíquota é administrada pelo Ministério da Fazenda, e é pago pela Caixa Econômica Federal – CEF. Dentre as semelhanças apresentadas entre o PIS e o COFINS destaca-se a existência de dois regimes: um cumulativo e um não cumulativo. Sendo que, no regime cumulativo as alíquotas são de 0,65% e 3%, enquanto no não cumulativo é de 1,65% e 7,6% (OLIVEIRA e MOREIRA, 2013; POLIZEL, VILLALVA e SANTOS, 2015; SANTOS *et al*, 2015).

A arrecadação de impostos é definida pelo governo vinculada a opção da empresa, relativamente ao: Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional. Polizel, Villalva e Santos

(2015) apregoam que os impostos e tributos possuem características distintas para cada tipo de empresa, assim como a forma de tributação. Os autores ponderam sobre a reflexão: “As empresas optantes pelo Lucro Real utilizam o sistema não cumulativo de impostos, o qual permite que seja aproveitado o valor dos impostos pagos nas compras, no momento do recolhimento dos impostos devidos referente às vendas (POLIZEL, VILLALVA e SANTOS, 2015, p. 161).

A escrituração é detalhada pelo Regime de Competência. Marion (2006, p. 78) destaca que esse regime “é universalmente adotado, aceito e recomendado pela Teoria da Contabilidade e pelo Imposto de Renda [...]”. O autor pondera que essa metodologia contábil é aquela que verifica, de forma mais aproximada, o desempenho da empresa. Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008) corroboram no entendimento de que os eventos econômicos, independente da sua ocorrência de transações financeiras, são identificados separadamente; logo, essa análise favorece ao processo de auditoria e rastreabilidade dos dados e informações preponderantes aos lançamentos contábeis.

Dessa forma, observa-se que a sistemática de tributação do PIS/COFINS vincula-se à escolha, ou opção, realizada pela empresa quanto à forma da tributação escolhida para o IRPJ/CSLL. No caso desse artigo, verifica-se que o objeto de estudo se refere às empresas cuja opção é o lucro real, no qual o princípio regente quanto às contribuições é o não cumulativo.

2.1. A NÃOCUMULATIVIDADE DO PIS E COFINS

Diferente do ICMS e do IPI, a apropriação dos créditos do PIS e COFINS devem ser segregadas item a item, separando qual produto é tributado e qual não é, ao invés de já apropriar-se do total da operação.

A possibilidade de descontar créditos da contribuição devida ao PIS/Pasep encontra-se previstos no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, tendo sofrido diversas alterações posteriores, estando atualmente redigido:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - Bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) no § 1º do art. 2º desta Lei

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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485/02

IV – Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Da contribuição devida referente ao COFINS encontram-se nos dispositivos da Lei 10.833 prevista art. 3º:

“Art. 3º - Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - Bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002,

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

A não cumulatividade do PIS e COFINS é um critério utilizado para que o gestor não efetue pagamento em duplicidade, posto que há a incidência dos impostos na compra dedutível ao pagamento dos tributos na venda, somente a diferença positiva deve ser recolhida, enquanto que o negativo ficará a receber – direito da empresa.

2.2. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

A base de cálculo dessas contribuições era o faturamento mensal, independente da sua denominação ou classificação contábil. A Lei nº 12.793, de 13 de maio de maio de 2014 que mudou a redação da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, traz novas regulamentações e bases de cálculos para o PIS e a COFINS.

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da COFINS é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (BRASIL, 2014).

Conforme apresentado na citação acima, verifica-se que o cálculo desse imposto incorre sobre o valor bruto da receita, uma ação que reduz as margens de ganho do gestor.

2.3. MUDANÇAS OCORRIDAS NO PIS E DA COFINS

Nos termos dos artigos 149, § 2º, inciso III, alínea 'a', e 195, inciso I, alínea 'b', da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais podem incidir sobre a receita ou o faturamento, e esta base de cálculo corresponde ao valor das operações próprias de venda de mercadorias e serviços e não inclui tributos incidentes nas operações sobre receita que são diretamente repassados aos Estados e aos Municípios, como é o caso do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Com efeito, estabelecem as Leis n.º 9.718 de 1998, 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003, que a contribuição para o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento das pessoas jurídicas, assim entendido como a receita bruta das pessoas jurídicas. No entendimento proposto, incorre que para o Fisco, as empresas estariam submetidas a uma sistemática de cálculo que inclui a totalidade das suas receitas, independentemente destas receitas serem meramente transitórias e não representarem riqueza nova para os contribuintes, como é o caso do ICMS.

No entanto, ao considerar que o conceito de receita bruta abrangeria o valor do ICMS, a União acaba por dar uma interpretação inconstitucional à legislação. Isso porque, impostos sobre vendas não podem ser considerados como integrantes do conceito de receita bruta, faturamento ou valor da operação.

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada para o referido estudo é uma abordagem qualitativa. Brasileiro (2013) entende que a abordagem qualitativa, os processos e as dinâmicas, as variáveis e as relações oferecem a formação de sentidos. Matias-Pereira (2012, p. 87) acrescenta que a pesquisa qualitativa parte do entendimento de que existe uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito.

Devechi e Trevisan (2010, p. 150) acrescentam: “[...] as principais características do método empírico-quantitativo são: busca dos fatos ou das causas, prestando pouca atenção aos estudos subjetivos ou interativos [...]”. As considerações dos autores reportagem à descrição dos fatos como eles são, sem a interveniência do pesquisador.

Como o viés dessa pesquisa é uma análise comparativa, pretende-se avaliar o impacto financeiro da aplicação da percepção do STF ao RE 240.785-MG e no RE 574.706-RE, será um estudo quantitativo, visando mostrar o esforço financeiro poupado, se aplicado esse entendimento. Para a

estruturação e realização da análise, foram utilizadas as entradas e saídas de um período pré-determinado, ou seja, do período de fev. /2018 a abr./2018, em pessoa jurídica optante pela tributação conforme a sistemática do lucro real.

Matias-Pereira (2012) considera que o estudo bibliográfico busca em literaturas de renomados autores a conceituação e explicitação de termos que requer uma análise mais dedicada e apurada. Gil (2009) acrescenta que o estudo ou pesquisa de natureza teórica e empírica, trata-se da construção, da arte de forma ideias e conceitos que se relacionam ao estudo produzido.

4 ANÁLISE DE DADOS

Essa pesquisa ocorreu mediante a análise dos dados de uma empresa, cujo nome fantasia é JJ Soares. Foi considerado o período de 01/02/2018 a 31/04/2018. Trata-se de uma pesquisa comparativa, posto que os dados sejam analisados, primeiramente, mediante a incidência dos impostos ICMS, PIS/PASEP e do COFINS tendo como base de cálculo o valor original da operação e, em um segundo momento, deduzido o ICMS desse valor, sendo referência para o cálculo do PIS e COFINS.

- PIS e COFINS: com base no valor da operação

Após observar as relevâncias institucionalizadas nas leis que regem e regulamentam o PIS e a COFINS, observa-se que a base de cálculo para apuração e recolhimento desses tributos tem como base o valor principal da operação, tanto na entrada quanto na saída.

O regime de não cumulatividade permite que o contribuinte tome como crédito o valor do tributo pago junto às operações anteriores adquiridas, ou seja, o valor de PIS e COFINS destacado permite que ocorra o abatimento desse valor, quando no ato da apuração do valor apurado a recolher. A Tabela 03 demonstra os valores a recolher dos impostos supracitados.

Tabela 03 – Registros fiscais/ENTRADAS

CST ² /ICMS	CFOP ³	Alíquota %	Valor da Operação	ICMS	PIS	COFINS
0	1102	18,0%	46.693,59	8.404,85	770,44	3.548,71
20	1556	0,0%				

² CST – Código da Situação Tributária

³ CFOP – Códigos Fiscais de Operações e Prestações.

			191,52	-	3,16	14,56
60	1407	0,0%	9.921,26	-	163,70	754,02
100	1102	18,0%	450,00	81,00	7,43	34,20
100	2102	4,0%	25.553,86	1.022,15	421,64	1.942,09
101	1102	0,0%	42.164,70	-	695,72	3.204,52
102	1102	0,0%	22.783,80	-	375,93	1.731,57
120	1551	0,0%	135.000,00	-	2.227,50	10.260,00
200	1103	18,0%	36.423,96	6.556,31	601,00	2.768,22
260	1203	0,0%	2.025,60	-	33,42	153,95
300	2102	4,0%	34.847,37	1.393,89	574,98	2.648,40
460	1403	0,0%	446,25	-	7,36	33,92
500	1102	12,0%	42.658,72	5.119,05	703,87	3.242,06
500	1102	18,0%	63.988,08	11.517,85	1.055,80	4.863,09
560	1403	0,0%	427,14	-	7,05	32,46
600	2102	12,0%	98.175,39	11.781,05	1.619,89	7.461,33
620	2403	12,0%	5.049,00	605,88	83,31	383,72
700	1102	18,0%	112.215,87	20.198,86	1.851,56	8.528,41
741	1949	0,0%				

			3.350,52	-	55,28	254,64
760	1403	0,0%	35.225,22	-	581,22	2.677,12
800	1102	18,0%	10.762,50	1.937,25	177,58	817,95
Total			728.354,35	68.618,14	12.017,85	55.354,93

Fonte: Dados da pesquisa, 2018

Com efeito, estabelecem as Leis n.º 9.718 de 1998, n.º 10.637 de 2002 em.º 10.833 de 2003, no qual a contribuição para o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento das pessoas jurídicas, assim entendido como a receita bruta das pessoas jurídicas. No entanto, ao considerar que o conceito de receita bruta abrangeria o valor do ICMS, a União acaba por dar uma interpretação inconstitucional à legislação. Isso porque, impostos sobre vendas não podem ser considerados como integrantes do conceito de receita bruta, faturamento ou valor da operação.

Essas ações foram organizadas pelo Código da Situação Tributária (CST), facilitando a identificação de bitributação. Após essas identificações, será realizada a apuração, da forma atual e aplicando a nova metodologia abordada pelo supremo. Na Tabela 03, verificam-se os registros de entrada, ou seja, de compra da empresa. Sob o valor da operação incidem os impostos: ICMS, PIS/PASEP e COFINS.

Dessa forma, verifica-se que os valoressão:

- ICMS = R\$ 68.618,14;
- PIS =R\$12.017,85; e,
- COFINS = R\$55.354,93.

Tabela 04 – Registros fiscais/SAÍDAS

CST/ICMS	CFOP	Alíquota %	Valor da Operação	ICMS	PIS	COFINS
41	5102 ⁴	18,0%	223.338,75	40.200,98	3.685,09	16.973,75
141	5102	18,0%				

1 ⁴CFOP 5102: Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros. Fonte: <http://contadores.cnt.br/>. Acesso em: 01 de nov. 2018.

			82.582,05	14.864,77	1.362,60	6.276,24
214	5102	18,0%	744.466,59	134.003,99	12.283,70	56.579,46
441	5102	18,0%	55,80	10,04	0,92	4,24
541	5102	18,0%	57.815,70	10.406,83	953,96	4.393,99
641	5102	18,0%	149.672,34	26.941,02	2.469,59	11.375,10
741	5102	18,0%	267.975,06	48.235,51	4.421,59	20.366,10
Total			1.525.906,29	274.663,13	25.177,45	115.968,88

Fonte: Dados da pesquisa, 2018

Na Tabela 05, com base na apuração dos resultados em proposta de Polizel, Villalva e Santos (2015) - Adaptada, verifica-se que a empresa terá saldo a recolher aos cofres públicos. Nos casos, os impostos de ICMS, PIS/PASEP e COFINS.

Dessa forma, os lançamentos dos fatos contábeis ocorrem da seguinte forma:

Tabela 05 – Apuração de resultados

ICMS a recuperar (Ativo)	68.618,14
ICMS a recolher (Passivo)	274.663,13
Saldo do ICMS a Recolher	(206.044,99)
PIS a recuperar (Ativo)	12.017,85
PIS a recolher (Passivo)	25.177,45
Saldo do PIS a Recolher	(13.159,61)
COFINS a recuperar (Ativo)	55.354,93
COFINS a recolher (Passivo)	115.968,88
Saldo da COFINS a Recolher	(60.613,95)

Fonte: Dados da pesquisa, 2018

Em resumo, a empresa terá que recolher a soma apresentada nos Saldos a Recolher os respectivos valores em destaque. Os valores estão em parênteses para demonstrar a obrigação (lançamento à crédito) proporcionada pelo fato gerador.

- PIS e COFINS: excluído o ICMS da base de cálculo

A Tabela 06 demonstra os valores a recolher dos impostos supracitados (PIS e COFINS) deduzido da base de cálculo o valor do ICMS.

A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS tem sido debatida a longa data em diversas instâncias, e ainda possui divergências de entendimento entre o CARF⁵, STF⁶, STJ⁷ e a Receita Federal, como observado por Milagres (2007) em que relata as divergências de entendimento conceitual sobre “faturamento”, que é por lei instituída como base de cálculo para essas contribuições sociais.

Tabela 06 – Registros fiscais/ENTRADAS

CST/ICMS	CFO	Alíquot	Valor da	ICMS	Exclusão	PIS	COFINS
S	P	a %	Operação		ICMS		
0	1102	18,0%	46.693,59	8.404,85	38.288,74	631,76	2.909,94
20	1556	0,0%	191,52	-	191,52	3,16	14,56
60	1407	0,0%	9.921,26	-	9.921,26	163,70	754,02
100	1102	18,0%	450,00	81,00	369,00	6,09	28,04
100	2102	4,0%	25.553,86	1.022,15	24.531,71	404,77	1.864,41
101	1102	0,0%	42.164,70	-	42.164,70	695,72	3.204,52
102	1102	0,0%	22.783,80	-	22.783,80	375,93	1.731,57
120	1551	0,0%	135.000,00	-	135.000,00	2.227,50	10.260,00
200	1103	18,0%	36.423,96	6.556,31	29.867,65	492,82	2.269,94
260	1203	0,0%	2.025,60	-	2.025,60	33,42	153,95
300	2102	4,0%	34.847,37	1.393,89	33.453,48	551,98	2.542,46
460	1403	0,0%	446,25	-	446,25	7,36	33,92
500	1102	12,0%	42.658,72	5.119,05	37.539,67	619,40	2.853,02
500	1102	18,0%	63.988,08	11.517,8	52.470,23	865,76	3.987,74

⁵ CARF: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

⁶ STF: Supremo Tribunal Federal.

⁷ STJ: Superior Tribunal de Justiça.

				5			
560	1403	0,0%	427,14	-	427,14	7,05	32,46
600	2102	12,0%	98.175,39	11.781,0 5	86.394,34	1.425,51	6.565,97
620	2403	12,0%	5.049,00	605,88	4.443,12	73,31	337,68
700	1102	18,0%	112.215,87	20.198,8 6	92.017,01	1.518,28	6.993,29
741	1949	0,0%	3.350,52	-	3.350,52	55,28	254,64
760	1403	0,0%	35.225,22	-	35.225,22	581,22	2.677,12
800	1102	18,0%	10.762,50	1.937,25	8.825,25	145,62	670,72
	Total		728.354,35	68.618,1 4	659.736,21	10.885,6 5	50.139,9 5

Fonte: Dados da pesquisa, 2018

A exclusão para fim de apuração da base de cálculo é estabelecida pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, §3º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º; IN SRF nº 247, de 2002, art.24:

- a) das receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- b) das vendas canceladas;
- c) dos descontos incondicionais concedidos;
- d) do IPI;
- e) do ICMS, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;
- f) das reversões de provisões e das recuperações de créditos baixados como perdas, que não representem ingresso de novas receitas;
- g) dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- h) dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e
- i) das receitas não-operacionais, decorrentes da venda de bens do ativo permanente; j) das receitas de revenda de bens em que a contribuição já foi recolhida pelo substituto tributário; k) das receitas excluídas do regime de incidência não-cumulativa, constantes do art. 10 da Lei nº. 10.833, de 2003. (BRASIL, 2002).

Brazilian Journal of Development

Na Tabela 07, verifica-se que após a exclusão do ICMS do valor da operação, os valores apresentados no PIS/PASEP com a alíquota de 1,65% e do COFINS com a taxa de 7,6%, os valores são, respectivamente: R\$20.645,51 e R\$ 95.094,48.

Em relação à alíquota que incide sobre o a base de cálculo apurada, temos 7,6% para COFINS no regime não cumulativo, excluindo os casos em que a alíquota é especial ou reduzida a 0 (zero) - Lei 10.833/2003 art. 2º. E para PIS, aplicar-se-á alíquota de 1,65%, - art. 2º da lei 10.637/2002.

Tabela 07 – Registros fiscais/SAÍDAS

CST/ICMS	CFO	Alíquot	Valor da	ICMS	Exclusão	PIS	COFINS
S	P	a %	Operação		ICMS		
41	5102	18,0%		40.200,98		3.021,77	13.918,4
			223.338,75		183.137,78		7
141	5102	18,0%		14.864,77		1.117,34	5.146,51
			82.582,05		67.717,28		
214	5102	18,0%		134.003,9		10.072,6	46.395,1
			744.466,59	9	610.462,60	3	6
441	5102	18,0%		10,04		0,75	3,48
			55,80		45,76		
541	5102	18,0%		10.406,83		782,25	3.603,07
			57.815,70		47.408,87		
641	5102	18,0%		26.941,02		2.025,07	9.327,58
			149.672,34		122.731,32		
741	5102	18,0%		48.235,51		3.625,70	16.700,2
			267.975,06		219.739,55		1
	Total			274.663,1		20.645,5	95.094,4
			1.525.906,29	3	1.251.243,1	1	8
					6		

Fonte: Dados da pesquisa, 2018

Na Tabela 08, com base na apuração dos resultados em proposta de Polizel, Villalva e Santos (2015) - Adaptada, verifica-se que a empresa apresentaria como saldo a recolher aos cofres públicos, tendo como exclusão do valor da operação o imposto atribuído ao ICMS, os respectivos valores de PIS/PASEP e COFINS, conforme tabela abaixo.

Tabela 08 – Apuração de resultados

ICMS a recuperar (Ativo)	68.618,14
ICMS a recolher (Passivo)	274.663,13
Saldo do ICMS a Recolher	(206.044,99)
PIS a recuperar (Ativo)	10.885,65
PIS a recolher (Passivo)	20.645,51
Saldo do PIS a Recolher	(9.759,86)
COFINS a recuperar (Ativo)	95.094,48
COFINS a recolher (Passivo)	115.968,88
Saldo da COFINS a Recolher	(20.874,40)

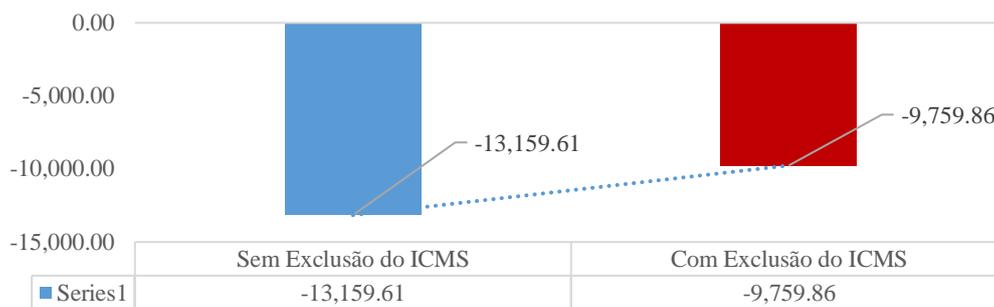
Fonte: Dados da pesquisa, 2018

Conforme é possível observar, a redução dos valores a recolher para os cofres públicos é significativa. Dessa forma, na próxima seção pretende-se demonstrar graficamente as referidas reduções.

- Análise comparativa dos dados

No Gráfico 01, observa-se que de acordo com a linha de tendência, há uma redução de 25,8% no valor a recolher referente ao imposto PIS/PASEP. Pode-se observar a queda no valor a recolher junto aos cofres públicos. A diferença é representada pelo valor de R\$ 3.399,74.

Gráfico 01 – PIS a Recolher



Fonte: Dados da pesquisa, 2018

No Gráfico 02, observa-se que de acordo com a linha de tendência, há uma redução de 34,8% no valor a recolher referente ao imposto COFINS. Pode-se observar a queda no valor a recolher junto aos cofres públicos. A diferença é representada pelo valor de R\$ 15.659,42.

Gráfico 02 – COFINS a Recolher



Fonte: Dados da pesquisa, 2018

A soma dos valores (PIS/PASEP + COFINS) representa a monta de R\$ 19.059,16; em relação ao valor total arrecadado sem a exclusão do ICMS do valor da operação (R\$ 73.773,55), o numerário representa uma redução de 25,8% de arrecadação de impostos federais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O referido estudo aborda a composição da base de cálculo em tabelas comparativas, visando à incidência dos impostos do PIS e COFINS. No que se refere ao objetivo dessa pesquisa: demonstrar o impacto da exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços- ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS; pode-se dizer que foi alcançado, uma vez que foi possível demonstrar que a exclusão da base de cálculo do ICMS provocaria uma redução significativa dos valores que os empresários teriam que recolher aos cofres públicos.

A observação supracitada responde a situação problema apresentada por esse estudo: a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS proporcionaria resultados financeiros significativos para um empreendimento comercial? A culminância desse estudo perpassa pelo apontamento da elevada carga tributária que incide soabre as empresas que adotam o Regime de Lucro Real.

Os elevados gastos da máquina administrativa do governo impedem as empresas de promoverem maiores crescimentos ao longo da sua existência, em alguns casos, a elevada carga tributária provoca o fechamento das atividades laborais de um empreendimento.

O referido estudo adotou a averiguação da incidência desses impostos sobre as empresas que praticam o regime de tributação com base no lucro real. Cabe o desenvolvimento de novos estudos que possam aprimorar a presente abordagem e outros que sejam relevantes ao cunho da matéria: carga tributária.

Sugere-se que sejam realizadas novas pesquisa em áreas de conhecimento que se relacionam ao pleito estudado, dentre elas os aspectos jurídicos; posto que alguns tópicos precisam do parecer do magistrado sobre o tema.

REFERÊNCIAS

BRASILEIRO, A. M. M. *Manual de produção de textos acadêmicos e científicos*. São Paulo: Atlas, 2013.

DEVECHI, C. P. V.; TREVISAN, A. L. Sobre a proximidade do senso comum das pesquisas qualitativas em educação: positividade ou simples decadência. *Revista Brasileira de Educação*. v. 15. n.º 43. Jan./abr., p. 148 – 159, 2010.

RIBEIRO, K. R. O princípio da não cumulatividade no direito tributário brasileiro. *Revista de Doutrina TRF4*. Publicado em: 25/06/2007 – 18º Edição. Disponível em: http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/Edicao018/Rodrigo_Ribeiro.htm

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS E.; GELBCKE, E. R. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 7ª ed. São Paulo, Atlas, 2008.

MARION, J. C. *Contabilidade básica*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTELO, A. Carga tributária sobe para 32,3% do PIB em 2016, a maior em 3 anos. Publicado em: 27 de dez. 2017. Disponível em: <http://g1.globo.com/economia>. Acesso em 01 de nov. 2018.

MATIAS-PEREIRA, J. *Manual de metodologia da pesquisa científica*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MILAGRES, J. M. Exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS, posições antagônicas do STJ e do ST. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/>. Acesso: 17 de out. 2018.

OLIVEIRA, M. S.; MOREIRA, S. C. *Noções de contabilidade básica para cursos técnicos*. Brasília – DF: Editora IFB, 2013.

POLIZEL, G. Z.; VILLALVA, W. L.; SANTOS, W. F. *Contabilidade*. Londrina: Editora e Distribuidora Educacional S.A., 2015.

SANTOS, J. L. *et al.* *Manual de práticas contábeis: aspectos societários e tributários*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SANTOS, T. C. A exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. Disponível em: http://jusvi.com/doutrinas_e_pecas/ver/22682. Publicado em: 10 de out. 2006. In: <http://www.egov.ufsc.br/>. Acesso em: 10 de out. 2018.

TABELA ICMS. Disponível em: <https://tabelaicms.com/>. Acesso em 01 de nov. 2018.

TESOURO NACIONAL. Carga tributária bruta do Governo Geral foi de 32,36% do PIB em 2017. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-foi-de-32-36-do-pib-em-2017>. Acesso: 15 de out. 2018.