

O IMPACTO FINANCEIRO DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS EM UMA EMPRESA VAREJISTA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO NO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE¹

Fabricio Pandolfo Klein²

Eduardo Plastina³

RESUMO

A inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é matéria de discussão no âmbito tributário brasileiro, sendo alvo de Recursos Extraordinários e julgamentos do Superior Tribunal Federal. Este estudo tem por objetivo avaliar o impacto financeiro decorrente da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em uma empresa varejista tributada pelo Lucro Presumido no município de Porto Alegre. Esta pesquisa é classificada como qualitativa, descritiva, estudo de caso e documental. Os dados desta pesquisa foram coletados das escriturações fiscais de uma empresa varejista de pequeno-médio porte do município de Porto Alegre, tributada pelo Imposto de Renda com base no Lucro Presumido no período de 2017. A partir das apurações das contribuições sociais para o PIS e a COFINS no período de 2017, foi realizada uma nova apuração simulada, em que foram retirados das bases de cálculo utilizados os valores devidos a título de ICMS, a fim de compará-las e avaliar o impacto causado pela exclusão de base. Os resultados obtidos através deste comparativo demonstraram que seria obtido um ganho econômico no valor de R\$39.389,90 com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS para o período, valor que corresponde a 0,48% do total do faturamento da entidade no período.

Palavras-chave: Impacto financeiro. ICMS. PIS. COFINS. Contribuições sociais.

THE FINANCIAL IMPACT OF THE EXCLUSION OF THE ICMS FROM THE PIS AND COFINS CALCULATION BASE IN A COMPANY TAXED BY PRESUMED PROFIT IN THE CITY OF PORTO ALEGRE

ABSTRACT

The inclusion of the ICMS in the base of calculation of the contributions of PIS and COFINS it is discussion matter in the Brazilian tax extent, being the subject of Extraordinary Appeals and Superior Federal Court judgments. The objective of this study is to evaluate the financial impact of the exclusion of ICMS from the PIS and COFINS in the base of calculation in a retail company taxed by Presumed Income in the city of Porto Alegre. This research is classified as qualitative, descriptive, case study and documentary. The data of this research

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2018, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduando do Curso de Ciências Contábeis da UFRGS (fabriciopandolfo@hotmail.com).

³ Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS (plastina@sbsp.com.br).

were collected from the fiscal deeds of a small-medium-sized retail company of the Municipality of Porto Alegre, taxed by Income Tax based on Presumed Profit in the period of 2017. Starting from the calculations of contributions for PIS and COFINS in the period of 2017, a new simulated calculation was carried out, in which the amounts paid under ICMS were withdrawn from the calculation bases used in order to compare and evaluate them the impact caused by the base exclusion. The results obtained through this comparison showed that an economic gain of R \$ 39,389.90 was obtained with the exclusion of ICMS from the PIS and COFINS calculation base for the period, corresponding to 0.48% of total revenues of the entity in the period.

Keywords: Financial impact. ICMS. PIS. COFINS. Social contributions.

1 INTRODUÇÃO

O Brasil apresenta hoje a maior carga tributária da América Latina (OLIVEIRA *et al*, 2006). Segundo a Receita Federal do Brasil (2018), a arrecadação tributária bruta no ano de 2015 correspondia a 32,66% do produto interno bruto do país. O sistema tributário brasileiro é um dos componentes mais significativos do chamado custo-Brasil e um limitador ao desenvolvimento das organizações, um dos sistemas mais complexos e onerosos do mundo (OLIVEIRA *et al*, 2006).

Tributo, conforme o Código Tributário Nacional (1996), “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”. Através da arrecadação tributária, o Estado mantém políticas públicas, como os serviços de saúde e educação, e realiza investimentos em urbanização e saneamento básico, por exemplo.

A estrutura normativa brasileira classifica os tributos em cinco espécies distintas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições (PÊGAS, 2011).

O ICMS, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, é o imposto mais comum nas operações comerciais, incidindo sobre a maioria de compras e vendas de mercadorias (RIBEIRO; PINTO, 2014). Uma das principais características deste tributo é a não cumulatividade, assim, todo imposto cobrado nas etapas anteriores é passível de compensação com os débitos existentes nas vendas ou revendas futuras (PÊGAS, 2011).

Contidos na espécie de contribuições sociais, o PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), embora possuam destinações distintas e sejam criadas em épocas diferentes da história, apresentam uma

característica em comum, ambas incidem sobre o faturamento da pessoa jurídica (FABRETTI, 2009).

Devido à sistemática de operação do ICMS, onde há incidência em cascata e sua compensação mediante créditos tributários, o contribuinte que deve repassar a alíquota ao Estado, acaba recebendo estes valores como se fossem relativos à venda de mercadorias, uma vez que o imposto está embutido no preço das mercadorias. Por sua vez, a fazenda pública considera este valor como parte do faturamento da entidade, exigindo que componha a base de cálculo para as contribuições PIS e Cofins (MARCON, 2013).

O Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o recurso extraordinário 574.706/PR, decidiu, por maioria dos votos, que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins. O entendimento dos ministros é que o valor arrecadado a título de ICMS não é incorporado ao patrimônio do contribuinte, não podendo ser caracterizado como faturamento ou receita, base de cálculo das Contribuições Sociais, uma vez que o valor arrecadado é totalmente repassado ao fisco estadual (STF, 2017).

A respeito do julgamento, Hugo Uelze (2017) comenta que a inclusão do montante de ICMS na base de cálculo das contribuições, além de inconstitucional porque não traduz um fato gerador da contribuição, caracteriza uma afronta ao princípio da capacidade econômica e de proibição ao confisco, de modo que a incidência não se dá sobre uma riqueza adquirida pelo contribuinte, pois, tributo não é riqueza.

Para João Olenike (2017), conselheiro do Conselho Regional de Contabilidade do Paraná (CRCPR), “na prática, o STF decidiu que não se pode tarifar tributos repassados no valor da mercadoria, como é o caso do ICMS, o qual não representa renda para a empresa e, sim, gasto”.

Neste contexto, este artigo busca solucionar a seguinte problemática: qual o impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS em uma empresa varejista tributada pelo Lucro Presumido no município de Porto Alegre? Desta forma, o objetivo desta pesquisa é avaliar o impacto financeiro decorrente da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em uma empresa varejista tributada pelo Lucro Presumido no município de Porto Alegre. Para alcançar este objetivo e responder a problemática de pesquisa, foi realizado um comparativo entre os valores apurados para as contribuições do PIS e da COFINS do período de 2017 de uma empresa varejista de porte médio tributada pelo Lucro Presumido e uma apuração simulada, em que foram excluídos das bases de cálculo os valores devidos de ICMS. Este estudo tem como intuito demonstrar a

vantagem econômica que seria obtida com a exclusão do imposto referido da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, para a empresa varejista de Porto Alegre analisada.

A fim de atingir os objetivos apresentados esta análise é desenvolvida como um estudo de caso documental, qualitativo pela forma de abordagem do problema e descritiva, enquanto aos seus objetivos. Este artigo é estruturado da seguinte forma: além da presente introdução, é abordado na segunda seção os conceitos acerca das contribuições sociais e ICMS, além da forma de tributação pelo Lucro Presumido. Em seguida são apresentados os procedimentos metodológicos, apresentação dos dados e análise dos resultados, e por fim, as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são apresentados conceitos e fundamentos que regem os tributos alvos deste estudo, assim como, a forma de apuração do Lucro Presumido.

2.1 TRIBUTO

O Código Tributário Nacional (CTN) define o conceito de tributo em seu artigo 3º como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se pode exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1996).

Sobre o artigo 3º, Costa (2011) afirma que tributo é uma obrigação que nasce com a realização da hipótese de incidência prevista em lei, sendo de caráter compulsório, baseado em uma relação jurídica, onde o fisco, sujeito ativo, pode exigir uma prestação em dinheiro do sujeito passivo, contribuinte.

Ainda sobre o artigo 3º do CTN, Oliveira (2013) afirma que tributo depende da ocorrência de um ato lícito, situações como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos bastam para o surgimento da obrigação tributária. O descumprimento da lei ou de norma específica não está incluso no conceito de tributo, assim, o pagamento de multas e penalidades pecuniárias não são caracterizados como tributo (Martins de Oliveira *et al.*, 2006).

Fabretti (2009) ressalta que para exigência de tributo, é necessário observar o princípio da legalidade, ou seja, que haja previsão legal para cobrança do mesmo, cobrança esta que deve ser realizada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. A lei estabelece a

forma de cobrança do tributo, a autoridade fiscal não possui liberdade para cobrança do mesmo. (Martins de Oliveira *et al.*, 2006).

Enquanto à natureza jurídica específica do tributo o Código Tributário Nacional dispõe:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Em referência ao artigo 4º, Costa (2011) comenta que a hipótese de incidência é o fator determinante para o estabelecimento da natureza jurídica da espécie tributária.

2.2 IMPOSTO

Impostos são tributos não vinculados, ou seja, não está atrelado a nenhuma contraprestação específica do Estado junto ao sujeito passivo (Fabretti, 2009). Segundo Alexandrino (2009), não há definição de imposto na Constituição Federal, o mesmo é definido apenas por exclusão no Código Tributário Nacional, em seu artigo 16:

Art. 16º Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Para Carvalho (2010, p. 68), imposto poder definido como “tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”. Imposto é tributo não vinculado à atividade do Estado, assim é atrelável à atividade, vida e patrimônio do particular (SABBAG, 2010). Os impostos, sempre que possível, devem ter caráter pessoal e serem graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, respeitando os direitos individuais, patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (CF, Art. 145, § 1º).

De acordo com a Constituição Federal (1988), artigos 153 a 156, competem à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de impostos. Carvalho (2010) argumenta que a competência para instituições de impostos é privativa, na qual o constituinte indicou a cada uma das pessoas políticas quais impostos poderiam estabelecer, repartindo a instituição, de acordo com a matéria que devem integrar as hipóteses normativas previstas.

2.2 TAXA

Taxas são tributos vinculados à utilização, potencial ou efetiva, de serviços públicos específicos ou divisíveis (OLIVEIRA *et al.*, 2006). Conforme Amaro (2004), as taxas são destinadas a financiar determinadas tarefas conexas à atuação do Estado, como em casos da execução de um serviço público ou exercício do poder de polícia.

O Código Tributário Nacional em seu artigo 77 define o fato gerador da cobrança de taxas:

Art. 16º Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Enquanto ao poder de polícia, mencionado no Art. 77, Alexandrino e Paulo (2009) esclarecem que este se refere à chamada polícia administrativa, que tem suas atividades definidas na restrição ou condicionamento ao exercício de atividades privadas, em geral estas atividades são de fiscalização. Por exemplo, no caso em que um cidadão que busca estabelecer-se como uma indústria em um bairro residencial, a administração pública, baseada no poder de polícia, pode limitar este direito, em razão do interesse público; e pelo serviço de verificar as condições do local e conceder autorização de funcionamento paga-se uma taxa (FABRETTI, 2009).

Os serviços públicos passíveis de cobrança de taxas são referidos no artigo 79 do CTN e devem ser: específicos, “quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas”; e divisíveis: o usuário do serviço possa ser individualizado, e seja possível a quantificação do uso do serviço (BRASIL, 1996).

2.3 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A contribuição de melhoria, assim como as taxas, são tributos vinculados a uma atividade específica do Estado, neste caso, a realização de obra pública que valorize determinados imóveis (ALEXANDRINO E PAULO, 2009).

A cobrança do tributo é de competência comum a todos os entes da Federação podendo, assim, ser tratado como federal, estadual ou municipal (SABBAG, 2010).

Para realização da cobrança de contribuições de melhoria, o CTN, em seu artigo 82 estabelece os seguintes requisitos mínimos:

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;

- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
 - d) delimitação da zona beneficiada;
 - e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
- II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;
- III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

De acordo com Fabretti (2009), devido às exigências apresentadas no Art. 82, a contribuição de melhoria raramente é cobrada, e nas poucas vezes em que se tentou efetuar a cobrança, foi feita de forma ilegal, sem observar os requisitos mínimos.

2.4 CONTRIBUIÇÕES

De acordo com Amaro (2004), a Constituição, em seu art. 149, rotula como Contribuições, as seguintes figuras: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico, e contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, todas elas de competência da União. Ainda que, por regra, as contribuições sejam de competência da União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, também podem efetuar a cobrança de seus servidores para o custeio de seus sistemas previdenciários (OLIVEIRA, 2013).

As contribuições que tratam o art. 149 são tributos destinados ao financiamento dos: Sistemas Oficiais de Previdência e Assistência Social, contribuições sociais; da intervenção na economia, contribuições interventivas; e de entidades representativas de classe ou profissional, contribuições corporativas (OLIVEIRA, 2013). Amaro (2004) reforça que as contribuições sociais são caracterizadas pela sua destinação, são ingressos destinados a financiar a atuação do Estado no setor da ordem social.

2.4.1 Contribuições de intervenção no domínio econômico (Cide)

As contribuições de intervenção de domínio econômico são de competência exclusiva da União e visam intervir na economia para adequá-la aos objetivos da política econômica, em determinadas situações (FABRETTI, 2009).

Para Sabbag (2010), o Brasil, devido a seu caráter intervencionista, é propenso a adotar medidas que regulem a economia por meio de sua atuação estatal. A intervenção do Estado, nestes casos, deve ocorrer para regular de uma atividade produtiva, promovendo um

controle fiscalizatório, por exemplo, ou fomentando certa atividade, a fim de desenvolver determinado setor.

2.4.2 Contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas são tributos designados à manutenção das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais, que atuam em funções legalmente consideradas de interesse público (AMARO, 2004).

Fabretti (2009) cita que estas contribuições são encargos dos profissionais a seu órgão de registro e fiscalização, como por exemplo, advogados à Ordem de Advogados do Brasil (OAB) e contadores ao Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

2.4.3 Contribuições sociais

As Contribuições sociais foram estabelecidas pela Constituição Federal, em seu art. 195, e posteriormente alterada com a Emenda Constitucional nº 20/1998, tendo seu conceito de contribuinte estendido, passando a integrar, além do empregador, previsto pela CF, as empresas e entidades a ela equiparadas na forma da Lei (FABRETTI, 2009).

A respeito do art. 195 e da Emenda Constitucional nº 20/1998, Ribeiro e Pinto (2014) afirmam que a seguridade social será custeada por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, observando a lei, por meio de recursos originários dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

- I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
 - a) a folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
 - b) a receita ou o faturamento;
 - c) o lucro.
- II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201.
- III - Sobre a receita de concursos de prognósticos.
- IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

De acordo com Sabbag (2010), é necessário destacar duas normas de não incidência das contribuições sociais: imunidade de contribuição da seguridade social para as entidades

beneficentes de assistência social, previstas no art. 195, §7º, da constituição federal; e imunidade de todas as contribuições sociais para as receitas decorrentes de exportação, previstas no art. 149, §2º da constituição e na emenda constitucional nº 33/2001.

2.5 ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), substituto do antigo Imposto de Vendas e Consignação (ICV), foi estabelecido pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65 e corresponde aproximadamente a 80% da arrecadação dos Estados (SABBAG, 2010).

O art. 155, II, da Constituição Federal da competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituição do ICMS; excepcionalmente, também, pode ser instituído pela União na iminência ou no caso de guerra externa (VASCONCELLOS, 2014).

De acordo com Machado (2006), o ICMS possui função predominantemente fiscal, todavia, também pode ser utilizado para fins extrafiscais, podendo ser seletivo de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços, embora esta prática seja desaconselhável, uma vez que o tratamento diferenciado pode estimular atividades fraudulentas.

Conforme Melo (2000), a Constituição facilita a tarefa do legislador, enquanto aos contribuintes do imposto, definindo que deverão ser: as pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadoria; prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; e prestadores de serviço de comunicação.

No Estado do Rio Grande do Sul, o Regulamento do ICMS (RICMS/RS) define o contribuinte em seu art. 12 como:

Qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou de bem ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

A hipótese de incidência do ICMS, segundo Carrazza (2006, p. 42), é “a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade”.

Além da incidência apresentada por Carrazza (2006), também, são previstas no regulamento do ICMS do Rio Grande do Sul, em seus artigos 3º e 4º, os seguintes fatos geradores do imposto:

Art. 2º O imposto incide sobre:

- I -as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
 - II -o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - III -o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, e que está expressamente sujeito à incidência do imposto estadual, nos termos dos subitens 7.02, 7.05, 14.01, 14.03 e 17.11, da Lista de Serviços a que se refere o art. 1º da Lei Complementar nº 116, de 31/07/03;
 - IV -a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
 - V -a entrada no território deste Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrente de operações interestaduais.
- Art. 3º -O imposto incide, também, sobre:
- I -as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
 - II -as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
 - III -o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior.

A base de cálculo do ICMS é geralmente composta pelo valor da operação com mercadorias, acrescida de seguros e fretes pagos pelo comprador, e excluídos os descontos incondicionais (OLIVEIRA *et al.*, 2006).

Paulsen e Melo (2008) argumentam que a base de cálculo é composta pelo valor da operação mercantil ou o preço dos serviços prestados, no caso de serviços de transporte intermunicipais e interestaduais ou serviços de comunicação, além disso, ressaltam que não há incidência sobre os serviços gratuitos.

As alíquotas a serem aplicadas são distintas em internas, definidas pelos Estados, e interestaduais que variam de acordo com a região em que a operação está sendo realizada (SABBAG, 2010).

Em concordância, Oliveira (2006) afirma que a alíquota interna é determinada em cada Estado conforme a legislação estadual, onde geralmente varia de 17% a 18%, também destaca que é possível a fixação de uma alíquota interna máxima pelo Senado Federal, contudo, na atualidade não há limites definidos.

A Constituição Federal art. 155, § 2º, inc. I, prevê a não cumulatividade do ICMS:

será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Machado (2006) destaca que a Lei Complementar n. 87/1996 modificou a regra da não cumulatividade, admitindo o uso de créditos relativos a entradas de bens destinados ao consumo e ao ativo fixo do comprador.

Neste contexto, Paulsen e Melo (2008) escrevem que a não cumulatividade permite que seja compensado o valor devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria, com o valor incidente nas operações anteriores.

2.6 PIS E COFINS

Na visão de Sabbag (2010), as contribuições para o PIS (Programa de Integração Social) e PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público), criadas por meio de leis complementares, LC n. 7/70 e LC n. 8/70 respectivamente, foram unificadas em 1º de julho de 1976 e intituladas, simplificada, de PIS/PASEP, tais contribuições visam financiar a seguridade social.

A COFINS, Contribuição Social sobre o Faturamento, instituída pela Lei Complementar nº 70/91, assim como o PIS/PASEP, visa financiar a seguridade social, esta que tem por objetivo garantir os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (OLIVEIRA *et al.*, 2006).

Fabretti (2009) argumenta que, embora sejam duas contribuições com destinações diferentes, ambas incidem sobre o faturamento e foram praticamente unificadas com as Leis nº 10.637/02 e 10.833/09. Acerca do faturamento, ressalta que com o advento da Lei nº 9.718/98, seu conceito foi alterado, passando a ser conceituado como receita total, incluindo todas as demais receitas independentemente de classificação contábil (FABRETTI, 2009).

Conforme Ávila e Porto (2005), os contribuintes da COFINS estão previstos no art. 1º da Lei Complementar nº 70/91 e legislações posteriores, sendo eles as pessoas jurídicas de direito privado e a elas equiparadas pelo regulamento do imposto de renda, que obtenha receita por meio de mercadorias ou serviços (art. 2º da LC nº 70/91).

De acordo com o art. 2º da Lei 9.718/98 são contribuintes do PIS/Pasep todas as empresas com fins lucrativos (BRASIL, 1998). Oliveira (2006) complementa que a forma de constituição das empresas, é irrelevante para esta contribuição, são alvo do tributo empresas fechadas e abertas de previdência complementar, ainda há previsão legal para entidades em regime de liquidação extrajudicial e de falência.

O fato gerador as contribuições do PIS e da COFINS é o total das receitas auferidas pela entidade, ou seja, seu faturamento mensal, independente de denominação ou classificação contábil (FABRETTI, 2009). Assim, sua base de cálculo também é definida como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, seu faturamento (PINTO E RIBEIRO, 2014).

São previstas na legislação brasileira duas modalidades de cálculo para o PIS e a COFINS incidentes sobre o faturamento, a cumulativa, que é aplicada sobre o faturamento das pessoas jurídicas em geral, e a não cumulativa, exclusiva das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real (OLIVEIRA, 2013). A respeito dos regimes cumulativos e não cumulativos, Ribeiro e Pinto (2014) comentam que, embora os procedimentos de cálculo sejam semelhantes, as bases e alíquotas utilizadas são distintas, assim como, a possibilidade de compensar o montante das contribuições devidas por outras empresas em decorrência de operações realizadas com elas, que é limitada ao regime não cumulativo. Neste estudo, por se tratar de uma análise de uma empresa tributada pelo lucro presumido, todas as apurações serão baseadas no regime cumulativo.

Sobre a base de cálculo destes dois tributos são permitidas exclusões dos seguintes valores: vendas canceladas e devoluções de vendas; descontos incondicionais concedidos; Imposto sobre Produto Industrializado destacado em nota fiscal de bens, quando contribuinte do imposto; ICMS destacado em nota fiscal, quando cobrado pelo vendedor ou prestador na condição de substituto tributário; reversões de provisões operacionais; recuperações de créditos baixados como perdas; lucro obtido com avaliação de investimentos em participações societárias decorrentes do método de equivalência patrimonial; lucros e dividendos recebidos de participações societárias avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido contabilizados como receitas; vendas de itens do ativo permanente (OLIVEIRA *et al.*, 2006).

As alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep são distintas conforme a cumulatividade, para o regime não cumulativo é fixada em 1,65%, já para o regime cumulativo é de 0,65% (FABRETTI, 2009). A mesma distinção é aplicada à COFINS, onde a alíquota do regime não cumulativo é de 7,6% e no cumulativo 3% (PINTO E RIBEIRO, 2014).

2.7 LUCRO PRESUMIDO

O Lucro Presumido é um método de apuração do Imposto de Renda e das Contribuições Sociais sobre o Lucro Líquido, onde são utilizadas como base de tributação apenas as receitas auferidas pela pessoa jurídica. Assim, estes tributos são calculados por um resultado estimado, após aplicação de alíquotas definidas em lei (PÊGAS, 2011).

De acordo com Fabretti (2009), esta forma de tributação sobre o lucro visa facilitar a apuração e pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, uma vez que a apuração pelo Lucro Real é mais complexa e necessita de uma contabilidade capaz de apurar o resultado antes do último dia útil do mês subsequente ao encerramento do trimestre.

Conforme dispõe o artigo 7º da Lei 12.814 de 2013, que altera a redação do artigo 13 da Lei nº 9.718 de 1998, podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas que auferiram receita bruta igual ou inferior a setenta e oito milhões de reais no ano-calendário anterior ou a seis milhões e quinhentos mil reais multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, caso o período seja menor que doze meses (BRASIL, 2013).

Para fins de enquadramento no limite para a opção do Lucro Presumido, a receita bruta deverá ser considerada com base no regime de competência ou caixa, conforme consta no RIR/1999 (RIBEIRO E PINTO, 2014).

Nas palavras de Higuchi (2007), a base de cálculo do Imposto de Renda dos optantes pelo Lucro Presumido é determinada após aplicação de percentuais definidos no art.15 da Lei nº 9.249/95 (1,6%, 8%, 16% e 32%), conforme a atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta do trimestre e acrescidos os valores de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital na forma do art. 25 da Lei nº 9.430/96.

Sobre a base de cálculo deverá ser aplicada a alíquota padrão de 15% e, também, o valor adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo que ultrapassar o resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelos meses do período de apuração (OLIVEIRA *et al.*, 2006). Conforme Oliveira (2013) é possível deduzir do imposto devido os valores pagos ou retidos sobre as receitas que integram sua base de cálculo, assim como o saldo referente a períodos anteriores do IRPJ pago indevidamente ou a maior.

2.8 ESTUDOS RELACIONADOS

A análise “Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS” (MARCON, 2013) faz uma pesquisa das discussões jurisprudências que envolvem a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS. A autora destaca que o impasse se dá devido ao conceito de faturamento e se o ICMS cobrado na venda de produtos faria parte deste conceito, por fim, aborda que o mesmo não pode ser classificado como receita, alinhando com o entendimento que é dado pelo Supremo Tribunal Federal. Assim, o estudo supracitado, por possuir o intuito de analisar os impactos financeiros da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, assemelha-se com a presente pesquisa.

O artigo “A “inconstitucionalidade” da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS-Cofins: análise dos efeitos e dos fundamentos jurídico-econômico-contábeis que embasam a decisão do STF no RE 574.706” (JUNIOR, 2017) analisa os

conceitos de receita bruta e de receita líquida e a inclusão ou não dos tributos diretos nestes conceitos, além dos efeitos jurídico-econômico-contábeis da decisão do STF. Junior (2017) concluiu que a corte do STF tomou sua decisão embasada em uma classificação contábil tributária, partindo do pressuposto de que o ICMS é receita do estadual e não comporia o faturamento da empresa. Assim, o estudo se assemelha com a presente pesquisa ao analisar os demais impactos da inclusão do ICMS no conceito de receita bruta, base de cálculo do PIS e da COFINS.

A pesquisa “A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS para empresas optantes pelo regime de tributação, com base no lucro presumido” (GONÇALVES, 2015), configura-se como estudo relacionado, uma vez que realiza uma simulação a partir de dados fictícios do impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em uma empresa tributada pelo Lucro Presumido. A partir deste estudo Gonçalves (2015) demonstrou a inconstitucionalidade da inclusão do imposto na base das contribuições e a diferença de R\$ 7.446,00 entre duas apurações elaboradas pelo autor com dados fictícios.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: qualitativa pela forma de abordagem do problema, descritiva de acordo com seus objetivos, e enquanto aos procedimentos técnicos utilizados é caracterizada como estudo de caso e documental.

A abordagem do problema de pesquisa apresentado se caracteriza como qualitativa. A metodologia qualitativa permite: analisar interações entre variáveis, compreender processos dinâmicos e descrever de forma complexa determinado problema (RICHARDSON, 1999). Este estudo busca, através da análise dos dados escriturados nas demonstrações fiscais da companhia, comparar a apuração do PIS e da COFINS do período de 2017 com uma apuração simulada em que será excluído da base de cálculo o montante devido de ICMS, a fim de identificar o impacto financeiro causado pela inclusão do imposto na base de cálculo das contribuições.

Quanto aos seus objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva. Estudos de casos descritivos, segundo Gil (2009, p. 50) “são desenvolvidos com o propósito de proporcionar a ampla descrição de um fenômeno em seu contexto”. Desta forma, o presente artigo descreve o

impacto financeiro causado pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em um contexto de discussão e incerteza acerca do tema.

O procedimento técnico utilizado foi o de estudo de caso, que segundo Gil (2010, p. 54), “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. O autor ainda ressalta que este delineamento seria o mais adequado para realizar investigações de fenômenos contemporâneos em um cenário real (GIL, 2010). Este estudo também se caracteriza como uma pesquisa documental, pesquisas documentais são baseadas em dados coletados em documentos, escritos ou não, e extraídos de diversas fontes, como arquivos públicos, arquivos particulares ou fontes estatísticas (LAKATOS, 2003). Portanto, para mensurar de forma adequada a problemática deste artigo, será realizada a análise de dados reais, escriturados por uma companhia enquadrada no regime de tributação do Lucro Presumido, onde faremos uma simulação utilizando as escriturações fiscais da empresa no período de 2017, excluindo da base de cálculo do PIS e da COFINS o ICMS devido no período, e fazendo um comparativo com as contribuições apuradas no mesmo período.

A empresa utilizada neste estudo de caso atua há 18 anos no setor do varejo, possuindo um mix diversificado de produtos e referência em variedade de presentes. Sua loja está localizada no Centro Histórico da cidade de Porto Alegre, capital do estado do Rio Grande do Sul e terá seu nome preservado. A Companhia está constituída na forma de EIRELI (Empresa Individual de Responsabilidade Limitada) e pelo seu faturamento de 2016 é tributada pelo Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base no Lucro Presumido. As apurações e demonstrativos fiscais utilizados neste trabalho foram autorizados pelo responsável legal da entidade e fornecidos pelo escritório contábil responsável pela parte fiscal.

4 ESTUDO DE CASO E ANÁLISE DOS DADOS

No presente estudo foram analisadas as apurações referentes às contribuições sociais do PIS e COFINS no período de 2017, assim como, as apurações de ICMS, a fim de realizar um comparativo entre os valores efetivamente pagos neste período e uma apuração simulada, em que foi retirada da base de cálculo das Contribuições Sociais os valores devidos ao Estado a título de ICMS, para, assim, avaliar o impacto financeiro que esta exclusão causaria nas apurações das contribuições da empresa em estudo.

A empresa em questão está situada no Centro Histórico do município de Porto Alegre, atua no setor de varejo há 18 anos e comercializa os mais diversos produtos, desde brinquedos infantis a ferramentas gerais. É uma entidade de pequeno-médio porte com faturamento no período de 2017 de R\$ 8.258.407,65, tributada pelo Imposto de Renda e pela Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido com base no Lucro Presumido. A empresa autorizou a utilização dos dados fiscais para elaboração desta análise desde que mantenha seu nome preservado, sendo assim, seu nome não será divulgado neste artigo.

A primeira etapa do estudo compreende a identificação dos valores apurados para as Contribuições sociais no período de 2017. Para identificação dos mesmos, foram utilizadas as EFD-Contribuições enviadas ao fisco neste período, todas fornecidas pelo escritório contábil terceirizado responsável pela área fiscal da empresa. A EFD – Contribuições é um arquivo digital, integrante do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e é utilizado pelas pessoas jurídicas para a escrituração da Contribuição para o PIS e para a COFINS, nos regimes cumulativo e não cumulativo, e contém informações relativas aos documentos fiscais e outras receitas auferidas, assim como, os custos, despesas e outras aquisições que gerem créditos da não cumulatividade (SPED, 2018). As apurações foram analisadas com base nos Registros “M210”, detalhamento da contribuição para o PIS/Pasep do período, e “M610”, detalhamento da contribuição para a Seguridade Social – COFINS do período, no qual são demonstrados os valores utilizados nas apurações destas contribuições, como de base de cálculo, alíquota, apuração e ajustes (SPED, 2018).

Após a coleta dos dados da escrituração fiscal, foi elaborada a tabela 1 - Apuração de PIS e COFINS do período de 2017, com auxílio da ferramenta Excel, contendo os dados necessários para evidenciar a apuração realizada no período, discriminada mês a mês, a base de cálculo e o montante apurado para cada contribuição, assim como, o total pago para estes dois tributos. A base de cálculo das contribuições sociais é composta pelo faturamento, que no caso da companhia em questão são apenas receitas provenientes da venda de mercadorias à consumidor final. As alíquotas utilizadas para apuração do PIS e da COFINS são baseadas no regime cumulativo, regime utilizado pelas pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido, na qual são fixadas em 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS, na coluna Total de contribuições da Tabela 1 é apresentada a soma destes dois tributos.

Tabela 1 – Apuração de PIS e COFINS do período de 2017

Mês	Base de cálculo	PIS	COFINS	Total Contribuições
Janeiro	R\$ 498.180,03	R\$ 3.238,17	R\$ 14.945,40	R\$ 18.183,57
Fevereiro	R\$ 569.873,36	R\$ 3.704,18	R\$ 17.096,20	R\$ 20.800,38
Março	R 756.331,18	R\$ 4.916,15	R\$ 22.689,94	R\$ 27.606,09
Abril	R\$ 542.094,80	R\$ 3.523,62	R\$ 16.262,84	R\$ 19.786,46
Maiο	R\$ 643.260,30	R\$ 4.181,19	R\$ 19.297,81	R\$ 23.479,00
Junho	R\$ 621.936,08	R\$ 4.042,58	R\$ 18.658,08	R\$ 22.700,67
Julho	R\$ 678.703,22	R\$ 4.411,57	R\$ 20.361,10	R\$ 24.772,67
Agosto	R\$ 661.065,59	R\$ 4.296,93	R\$ 19.831,97	R\$ 24.128,89
Setembro	R\$ 586.261,60	R\$ 3.810,70	R\$ 17.587,85	R\$ 21.398,55
Outubro	R\$ 700.192,09	R\$ 4.551,25	R\$ 21.005,76	R\$ 25.557,01
Novembro	R\$ 835.061,11	R\$ 5.427,90	R\$ 25.051,83	R\$ 30.479,73
Dezembro	R\$ 1.165.448,29	R\$ 7.575,41	R\$ 34.963,45	R\$ 42.538,86
Total	R\$ 8.258.407,65	R\$ 53.679,65	R\$ 247.752,23	R\$ 301.431,88

Fonte: Elaborado pelo Autor (2018)

Desta forma, é possível observar os valores pagos ao fisco federal em cada mês do ano de 2017, assim como, os valores totais apurados para o período. Em 2017, verifica-se que foram desembolsados pela companhia R\$ 53.679,65 para o PIS e R\$ 247.752,23 para a COFINS, totalizando o montante de R\$ 301.431,88 para fins de contribuições sociais. Segundo Pêgas (2011), a COFINS é uma das contribuições mais onerosas do sistema tributário brasileiro e é o quarto tributo em arrecadação no país, ficando atrás apenas do ICMS, IR e INSS (PÊGAS, 2011).

Após a coleta das informações referentes às contribuições sociais, foram analisadas apurações de ICMS, com o intuito de identificar os valores de ICMS creditados, debitados e apurados em cada mês. As informações referentes às apurações de ICMS para o período foram observadas a partir da Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), obrigação acessória do estado do Rio Grande do Sul, onde foram coletados os totais dos débitos e créditos apurados no período, de acordo com o “quadro A”, resumo das operações e prestações do mês de referência, da obrigação, assim como o total de ICMS próprio, de acordo com o “quadro B”, que trata da apuração do ICMS. A tabela 2 – Apuração de ICMS do período de 2017 identifica os valores pagos ao estado do Rio Grande do Sul a título de ICMS, assim como, os créditos e débitos apurados para cada mês do ano de 2017.

Tabela 2 – Apuração de ICMS do período de 2017

Mês	Créditos	Débitos	Total ICMS
Janeiro	R\$ 10.698,37	R\$ 55.207,79	R\$ 44.509,42
Fevereiro	R\$ 19.390,47	R\$ 60.059,77	R\$ 40.669,30
Março	R\$ 27.097,57	R\$ 81.868,55	R\$ 54.770,98
Abril	R\$ 31.975,80	R\$ 76.966,16	R\$ 44.990,36
Maiο	R\$ 38.219,46	R\$ 92.523,36	R\$ 54.303,90
Junho	R\$ 34.389,86	R\$ 86.460,49	R\$ 52.070,63
Julho	R\$ 28.536,50	R\$ 88.904,38	R\$ 60.367,88
Agosto	R\$ 29.509,89	R\$ 94.995,37	R\$ 65.485,48
Setembro	R\$ 40.907,92	R\$ 79.486,24	R\$ 38.578,32
Outubro	R\$ 40.307,68	R\$ 102.615,62	R\$ 62.307,94
Novembro	R\$ 32.787,68	R\$ 110.232,11	R\$ 77.444,43
Dezembro	R\$ 25.121,73	R\$ 149.855,52	R\$ 124.733,79
Total	R\$ 358.942,93	R\$ 1.079.175,36	R\$ 720.232,43

Fonte: Elaborado pelo Autor (2018)

Corroborando com Oliveira (2006), que afirma que o sistema tributário brasileiro é um dos componentes mais onerosos do chamado “custo-brasil”, nota-se o valor expressivo de ICMS efetivamente pago no período, um total de R\$ 720.232,43, cerca de 8,72% do montante do faturamento total para o período, valor que ultrapassa a média mensal de faturamento da empresa, no período, aproximadamente R\$ 688.200,64. Segundo o estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Tributação, O ICMS é o tributo que mais arrecada no Brasil, a arrecadação com este imposto correspondia no ano de 2016 a 18,3% do total arrecadado pelos cofres públicos (IBPT, 2016).

Após a coleta dos dados das apurações do PIS, COFINS e ICMS, foi elaborada uma apuração simulada para o período, onde primeiramente se produziu uma nova base de cálculo para as contribuições sociais, subtraindo da base de cálculo original os valores devidos ao estado a título de ICMS. Com finalidade de evidenciar a nova base de cálculo, elaborou-se a Tabela 3 – Redução do ICMS da base de cálculo, contendo o valor original da base de cálculo, os valores debitados de ICMS e a nova base de cálculo simulada.

Tabela 3 – Redução do ICMS da base de cálculo

Mês	Base original	ICMS	Base simulada
Janeiro	R\$ 498.180,03	R\$ 55.207,79	R\$ 442.972,24
Fevereiro	R\$ 569.873,36	R\$ 60.059,77	R\$ 509.813,59
Março	R\$ 756.331,18	R\$ 81.868,55	R\$ 674.462,63
Abril	R\$ 542.094,80	R\$ 76.966,16	R\$ 465.128,64
Maio	R\$ 643.260,30	R\$ 92.523,36	R\$ 550.736,94
Junho	R\$ 621.936,08	R\$ 86.460,49	R\$ 535.475,59
Julho	R\$ 678.703,22	R\$ 88.904,38	R\$ 589.798,84
Agosto	R\$ 661.065,59	R\$ 94.995,37	R\$ 566.070,22
Setembro	R\$ 586.261,60	R\$ 79.486,24	R\$ 506.775,36
Outubro	R\$ 700.192,09	R\$ 102.615,62	R\$ 597.576,47
Novembro	R\$ 835.061,11	R\$ 110.232,11	R\$ 724.829,00
Dezembro	R\$ 1.165.448,29	R\$ 149.855,52	R\$ 1.015.592,77
Total	R\$ 8.258.407,65	R\$ 1.079.175,36	R\$ 7.179.232,29

Fonte: Elaborado pelo Autor (2018).

Assim na Tabela 3, é identificada mensalmente a redução dos R\$ 1.079.175,36 devidos de ICMS ao estado do Rio Grande do Sul, uma redução de 13,07 % da base de cálculo original, R\$ 8.258.407,65, resultando na base de cálculo simulada no valor total de R\$ 7.179.232,29, para o ano de 2017.

A partir da base de cálculo simulada na Tabela 3, calcularam-se os valores de contribuições sociais que teriam sido pagos neste período, caso o imposto estadual não compusesse a base de cálculo das contribuições sociais. Para o cálculo da apuração dos valores simulados, foi aplicada à base de cálculo simulada as mesmas alíquotas de PIS e COFINS da apuração original, 0,65% e 3%, respectivamente, alíquotas utilizadas no regime cumulativo, sendo calculadas as novas apurações mensalmente, para melhor visualização dos impactos no período. Os valores apurados a partir da base de cálculo simulada estão organizados na tabela 4 – Apuração Simulada de PIS e COFINS do período de 2017.

Tabela 4 – Apuração Simulada de PIS e COFINS do período de 2017

Mês	Base de cálculo simulada	PIS simulado	COFINS simulado	Total de Contribuições simulado
Janeiro	R\$442.972,24	R\$2.879,32	R\$13.289,17	R\$16.168,49
Fevereiro	R\$509.813,59	R\$3.313,79	R\$15.294,41	R\$18.608,20
Março	R\$674.462,63	R\$4.384,01	R\$20.233,88	R\$24.617,89
Abril	R\$465.128,64	R\$3.023,34	R\$13.953,86	R\$16.977,20
Maio	R\$550.736,94	R\$3.579,79	R\$16.522,11	R\$20.101,90
Junho	R\$535.475,59	R\$3.480,59	R\$16.064,27	R\$19.544,86
Julho	R\$589.798,84	R\$3.833,69	R\$17.693,97	R\$21.527,66
Agosto	R\$566.070,22	R\$3.679,46	R\$16.982,11	R\$20.661,56
Setembro	R\$506.775,36	R\$3.294,04	R\$15.203,26	R\$18.497,30
Outubro	R\$597.576,47	R\$3.884,25	R\$17.927,29	R\$21.811,54
Novembro	R\$724.829,00	R\$4.711,39	R\$21.744,87	R\$26.456,26
Dezembro	R\$1.015.592,77	R\$6.601,35	R\$30.467,78	R\$37.069,14
Total	R\$7.179.232,29	R\$46.665,01	R\$215.376,97	R\$262.041,98

Fonte: Elaborado pelo Autor (2018)

Baseado na Tabela 4 é notável a diferença entre os valores de PIS e COFINS pagos no período e a apuração simulada. Visto que os valores de PIS passaram de R\$ 53.679,65 para R\$ 46.665,01 e os de COFINS de R\$ 247.752,23 para R\$ 215.376,97, o que representa uma redução de 13,07% do montante pago ao Fisco Federal.

Após a elaboração da apuração das contribuições com a exclusão do ICMS da base de cálculo, foi criada a Tabela 5 – Comparativo entre a apuração de 2017 e a apuração simulada, na qual se verificou a diferença entre os valores efetivamente pagos pela empresa para as contribuições sociais e a apuração simulada, com o objetivo de avaliar o impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Tabela 5 – Comparativo entre a apuração de 2017 e a apuração simulada

Mês	Total Contribuições	Total Contribuições simulado	Diferença
Janeiro	R\$ 18.183,57	R\$16.168,49	R\$ 2.015,08
Fevereiro	R\$ 20.800,38	R\$18.608,20	R\$ 2.192,18
Março	R\$ 27.606,09	R\$24.617,89	R\$ 2.988,20
Abril	R\$ 19.786,46	R\$16.977,20	R\$ 2.809,26
Maio	R\$ 23.479,00	R\$20.101,90	R\$ 3.377,10
Junho	R\$ 22.700,67	R\$19.544,86	R\$ 3.155,81
Julho	R\$ 24.772,67	R\$21.527,66	R\$ 3.245,01
Agosto	R\$ 24.128,89	R\$20.661,56	R\$ 3.467,33
Setembro	R\$ 21.398,55	R\$18.497,30	R\$ 2.901,25
Outubro	R\$ 25.557,01	R\$21.811,54	R\$ 3.745,47
Novembro	R\$ 30.479,73	R\$26.456,26	R\$ 4.023,47
Dezembro	R\$ 42.538,86	R\$37.069,14	R\$ 5.469,72
Total	R\$ 301.431,88	R\$262.041,98	R\$39.389,90

Fonte: Elaborado pelo Autor (2018)

Através do comparativo, podemos notar a redução dos valores a pagar, assim como identificado no estudo realizado com dados fictícios por Gonçalves (2015). Desta forma, podemos avaliar o impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS na empresa varejista de Porto Alegre tributada pelo Lucro Presumido, objeto desta análise, onde, no período de 2017, teria obtido um ganho econômico de R\$ 39.389,90, o que corresponde a 0,48% do total do faturamento da empresa no período. Em decorrência dos impasses acerca da inclusão do ICMS na base de cálculo, este potencial econômico deixou de ser aproveitado e foi repassado ao Fisco Federal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo avaliar o impacto financeiro decorrente da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em uma empresa varejista tributada pelo Lucro Presumido no município de Porto Alegre. Para isso, foi realizado um estudo de caso, em que foram analisadas as apurações de PIS e COFINS do período de 2017 de uma empresa de pequeno-médio porte, situada no Centro Histórico do município de Porto Alegre, tributada pelo Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base no Lucro Presumido. Com base nas apurações contidas nos livros fiscais da organização, foi desenvolvida uma nova apuração simulada onde foram retirados da base de cálculo das

contribuições sociais para o PIS e a COFINS os valores devidos de ICMS no período, a fim de realizar um comparativo entre os valores apurados e simulados.

O resultado desta pesquisa identificou que a empresa em análise teria uma vantagem econômica no valor de R\$ 39.389,90 para o período de 2017, com a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais. Este ganho potencial, não utilizado em decorrência de divergências jurídicas que perduram durante anos no Superior Tribunal Federal, gera uma perda significativa de eficiência da empresa. O sistema tributário brasileiro é um dos mais onerosos do mundo, impasses como o da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS afetam diretamente a rentabilidade das entidades brasileiras e afastam investimentos estrangeiros no país.

O setor varejista é peça fundamental da economia brasileira, sendo um dos maiores responsáveis pela geração de empregos, além de ser um dos setores que mais crescem no país, movimentando bilhões reais por ano. A redução de tributação neste ramo beneficiaria, além das entidades varejistas, os próprios consumidores finais, uma vez que esta redução de custo seria passada aos produtos comercializados em decorrência da alta competitividade no setor, e consequentemente, movimentando a economia.

A inconstitucionalidade do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS é discutida há muitos anos e mesmo com a posição do Superior Tribunal Federal, ainda gera impasses quanto à inclusão do imposto. Contabilmente, é claro que o valor recebido como ICMS não representa aumento de riqueza, já que é um valor transitório repassado ao fisco estadual e assim não deveria ser tributado.

Por fim, anseia-se que a presente pesquisa venha a contribuir com a identificação de benefícios econômicos potenciais não aproveitados em decorrência de impasses jurídicos no âmbito tributário brasileiro.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de direito tributário**. 8. Ed. Rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. Ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Rene Bergmann; PORTO, Éderson Garin. **COFINS**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 19 Maio. 2018.

BRASIL. **Lei nº 12.814**, 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112814.htm> Acesso em: 21 Maio. 2018.

BRASIL. **Lei nº 9.718**, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718compilada.htm> Acesso em: 21 Maio. 2018.

BRASIL, Ministério da Fazenda. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil 2015**. Brasília, DF. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>> Acesso em: 21 Maio. 2018

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 19 Maio. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11 Ed. São Paulo: Malheiros Editores. 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. Ed. São Paulo:Saraiva, 2010.

COSTA, R. H *et al.* **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. 4. ed. rev. atual. e ampl. – São Paulo: editora Revista dos Tribunais, 2011.

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Decreto nº 37.699 de 26 agosto de 1997**. Disponível em:<<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpcod%20Dispositive=347863.htm>> Acesso em: 21 Maio. 2018.

FABRETTI, L. Lúdio. **Contabilidade tributária**. 11. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, A. CARLOS. **Estudo de caso**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, A.CARLOS. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. - São Paulo: Atlas, 2010.

GONÇALVES, Hudison Charles. A inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins para empresas optantes pelo regime de tributação, com base no lucro presumido. **Revista eletrônica de ciências contábeis – FACCAT**. nº. 7, 2015. Disponível em: <<https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/298>> Acesso em: 21 de Maio. 2018.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática. 32. Ed. São Paulo: IR Publicações, 2007.

IBPT. **ICMS é tributo que mais contribui para cofres públicos.** Curitiba, 2016. Disponível em <<https://ibpt.com.br/noticia/2498/ICMS-e-tributo-que-mais-contribui-para-cofres-publicos>> Acesso em: maio 2018

JÚNIOR, Roberto Biava. **A “inconstitucionalidade” da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS-Cofins:** análise dos efeitos e dos fundamentos jurídicos-econômico-contábeis que embasam a decisão do STF no RE 574.706. Revista de estudos tributários. Porto Alegre. V. 20, n 115, maio/jun. 2017.

LAKATOS, E. MARIA; MARCONI, A. MARINA. **Fundamentos de metodologia científica.** 5. ed. - São Paulo: Atlas 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 27. Ed. rev. Atual. Ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

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

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e prática.** 4. ed. rev. Atual. São Paulo: Dialética, 2000.

OLENIKE, João Eloi. **Repercussões positivas e negativas da exclusão do ICMS da base do PIS/Cofins.** 2017. Disponível em: <<http://www.crepr.org.br/new/content/diaDia/anterior.php?id=2966>> Acesso em: maio 2018

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária.** 4. Ed. Ver. Atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins *et al.* **Manual de contabilidade tributária.** 5. ed. Atlas São Paulo 2006.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais.** 4. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária:** análise dos impactos tributários das leis nº 11.638/07, nº 11.941/09 e dos pronunciamentos emitidos pelo CPC. 7. Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2011.

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

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SPED. Guia Prático da EFD Contribuições. Disponível em <http://sped.rfb.gov.br/estatico/FA/C35C6D3D1DB03BD46C938D40C1A1FFF38F5AE0/Guia%20Pratico%20EFD_Contribuicoes%20Versao%201_25.pdf> Acesso em: maio 2018

STF. Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins é inconstitucional. 2017. Disponível em <<http://stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=338378>> acesso em: maio 2018.

UELZE, Hugo Barroso. **ICMS na base de cálculo do PIS-Cofins:** perspectivas frente ao recurso extraordinário nº 574.706/PR. Revista de estudos tributários. Porto Alegre. V. 20, n 115, maio/jun. 2017.

VASCONCELOS, Mônica Pereira Coelho de. **ICMS:** distorções e medidas de reforma. São Paulo: Quartier Latin, 2014.