

ANÁLISE DO IMPACTO NO PIS E COFINS NA RETIRADA DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO EM UMA EMPRESA COMERCIAL TRIBUTADA PELO LUCRO REAL DE CAXIAS DO SUL

Amanda Comassetto Giambastiani^a, Leonardo Monteiro Ribeiro^b, Mateus Menegatt^c, Catherine Chiappin Dutra^d.

^a Acadêmica em Ciências Contábeis do Centro Universitário da Serra Gaúcha.

^b Acadêmico em Ciências Contábeis do Centro Universitário da Serra Gaúcha.

^c Acadêmico em Ciências Contábeis do Centro Universitário da Serra Gaúcha.

^d Especialista em Administração, professora do Centro de Negócios da FSG.

Resumo

A alteração da composição da base de cálculo dos tributos federais, PIS e COFINS poderá ter um grande efeito para as empresas. Os impactos desta futura mudança foi o tema principal deste artigo. Nesse contexto, os objetivos foram elaborar e realizar a análise de documentos contábeis, com o intuito de apontar os principais impactos que esta mudança irá gerar no âmbito empresarial. O problema de pesquisa foi: qual o impacto no PIS e COFINS na retirada do ICMS da base de cálculo em uma empresa comercial tributada pelo Lucro Real de Caxias do Sul? A metodologia utilizada foi levantamento bibliográfico, exploratório e comparativo, estudo de caso, com análise qualitativa. O estudo apontou que existem benefícios para as empresas a partir desta mudança, com fatores positivos para sua economia. Para futuros estudos, foi proposta a análise destas mudanças na economia nacional e não só nas empresas, com apontamentos das vantagens e desvantagens que poderão existir com esta alteração.

Palavras-chave:

ICMS. PIS.
COFINS. Tributação.

1 INTRODUÇÃO

A tributação no Brasil é regida por quatro princípios fundamentais, sendo elas, a igualdade, legalidade, liberdade e anterioridade. O princípio da igualdade estabelece que os tributos devem respeitar as diferenças sociais e econômicas dos indivíduos, o da legalidade implica na proibição da cobrança de tributos sem que haja previsão legal, o da liberdade proíbe o Estado de efetuar cobranças desproporcionais e, por último, o princípio da

anterioridade impede que o Estado institua cobrança de tributos sem obedecer a um prazo para início da sua vigência (ESCOLA DE GOVERNO, 2017).

Em Março de 2017, por seis votos contra quatro, foi aprovada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) a retirada do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços (ICMS) da base de cálculo do programa de integração social (PIS) e da contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS). O PIS e a COFINS são pagos por empresas de todos os setores e ajudam a financiar a Previdência Social e o seguro desemprego. O tema estava em discussão no STF há quase duas décadas e os seis ministros que votaram pela desvinculação do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS avaliaram que o ICMS não compõe o faturamento ou a receita bruta das empresas (STF, 2017).

O objetivo geral deste estudo é analisar o impacto no PIS e COFINS da retirada do ICMS da base de cálculo em uma empresa comercial tributada pelo Lucro Real de Caxias do Sul. E os objetivos específicos são comparar a sistemática atual da apuração do PIS e da COFINS na retirada do ICMS da base de cálculo e simular o cálculo destes tributos nos novos critérios de apuração.

Em face às informações mencionadas, no capítulo 2 será apresentado o referencial teórico, tendo como base a legislação vigente. Será introduzido no item 2.1 o imposto sobre a circulação de mercadoria e serviços (ICMS), relacionando suas características, seu método de apuração e a sua incidência conforme previsão legal. Dando início aos tributos federais, será abordado no item 2.2 o programa de integração social (PIS) cumulativo e não cumulativo, relacionando a legislação específica e suas principais características, e, por fim no item 2.3 o programa de contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) também diferenciando o método cumulativo do não cumulativo, sua forma de apuração e sua finalidade. Nessa ordem, o presente artigo seguirá com a metodologia no capítulo 3, sendo ela de levantamento bibliográfico, exploratório e comparativo. Sendo caracterizada como um estudo de caso de natureza qualitativa. Finalizando, no capítulo 4 e 5 será realizada a análise e discussão dos resultados apresentados durante este estudo de caso, a conclusão e propostas de futuros estudos, respectivamente.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Entender o principal significado que os tributos impactam para uma empresa é um dos princípios fundamentais para garantir a ordem e a existência da pessoa jurídica. O programa de integração social, mais conhecido como PIS, instituído pela Lei Complementar nº 7/1970,

a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), instituída pela Lei Complementar nº 70/1991, e o Imposto sobre a circulação de mercadoria e serviços (ICMS), estabelecida pela Lei Complementar nº 87/1996, incidem sobre o faturamento da empresa em cada período de apuração determinado pelas Leis. Apesar de serem tributos distintos e com denominações diferentes, todos estão expressos e impactam nas demonstrações contábeis de uma empresa (FABRETTI, 2007). Neste capítulo, serão detalhados brevemente cada um desses tributos para, posteriormente, ser abordado o objetivo principal deste artigo: analisar o impacto no PIS e na COFINS após a retirada do ICMS da base de cálculo desses impostos, de acordo com a decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em 15 de março de 2017 (STF, 2017).

2.1 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços – ICMS

O Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) detém grande importância no âmbito nacional, sendo um dos tributos mais relevantes, economicamente falando, para os Estados e Distrito Federal. Além de sua função expressamente fiscal, ainda tem influência no auxílio à desigualdade socioeconômica (há isenção deste imposto em áreas pobres do Brasil, na forma de incentivos fiscais). Cada um dos Estados brasileiro possui competência de instituir, cobrar e arrecadar o ICMS em operações que ocorram dentro de seus limites territoriais. Mesmo que, por exemplo, haja a compra de uma mercadoria importada e esta adentre em território nacional em um Estado diferente daquele onde o comprador se situa, a competência de cobrança do imposto será do Estado onde o adquirente reside (MACHADO, 2007). A lei complementar nº 87, de 1996, não deixa dúvidas sobre a quem compete este tributo, conforme art. 1º a seguir:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996, Art. 1º)

Uma característica do ICMS é estar sujeito ao princípio da não-cumulatividade. Este princípio é muito importante, pois evita a cobrança de impostos de forma desorganizada. Fabretti (2007) menciona que a não cumulatividade evita que um imposto seja cobrado duas, três ou quantas vezes mais forem possíveis. Desta forma, abatendo o crédito do imposto (ICMS) referente aos insumos adquiridos na etapa anterior, no momento da venda do produto/mercadoria.

Não há como qualificar o ICMS sem apresentar no que ele incide. O fato gerador do tributo é indicado no art. 2º da mesma lei complementar informada anteriormente (LEI COMPLEMENTAR nº 87/96), onde é possível certificar-se em quais situações a tributação do ICMS é ou não devida. A seguir este artigo é demonstrado:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - 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;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre 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;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços;

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

VI - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;

VII - operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;

IX - operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras.

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I - empresa comercial exportadora, inclusive tradings ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro. (LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996, Art. 2º).

Harada (2017, p. 515) destaca que mesmo levando em consideração o art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, existem “inúmeras inconstitucionalidades agravadas por leis complementares posteriormente editadas, muitas delas superadas por Emendas Constitucionais supervenientes”. Em outras palavras, são mudanças posteriores à lei que, juridicamente falando, anulam parcial ou totalmente a interpretação de situações em que o art. 2º desta lei institui.

Como já informado neste artigo, o ICMS nada mais é do que um imposto que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, mas é importante destacar o que deve-se entender por “operações relativas à circulação”. Machado (2007) afirma que esta expressão não deve ser interpretada literalmente, ou seja, não há incidência de ICMS no simples ato de um contrato de compra e venda, mesmo sendo um dos principais exemplos de uma operação. Só haverá a real incidência quando existir a transferência da propriedade da mercadoria negociada no contrato, resultando na circulação da mercadoria. É importante destacar que não é somente a circulação de uma mercadoria que implicará na tributação do ICMS, por exemplo, uma empresa matriz que transfere sua mercadoria para uma filial em outro Estado, apenas para simples pesagem e que esta retornará para o estoque da matriz para futura comercialização, como não houve transferência de propriedade, o ICMS não é devido de incidência (MACHADO, 2007).

2.2 Programa de integração social – PIS

O Programa de integração social (PIS) é um tributo do governo federal, que visa financiar o pagamento do seguro desemprego, abono e participação na receita dos órgãos e entidades, tanto para os trabalhadores de empresas públicas quanto para os de natureza privada. Estabelecido pela Lei Complementar nº 7/1970, o PIS está presente nos três principais modos de tributação, sendo eles o Simples Nacional, que recolhe todos os seus tributos em uma única guia, o Lucro Presumido (regime cumulativo) e Lucro Real (regime não cumulativo), que são recolhidos em guias mensalmente separadas das demais. Segundo Ayroza (2008, p.55), “o PIS tem a finalidade de promover a integração do empregado com o desenvolvimento da empresa [...]”, ou seja, ela crê que o PIS não é apenas um tributo para onerar a empresa, mas também para criar um vínculo entre o colaborador e a empresa, tanto que é o que menciona o art. 1º da Lei Complementar nº 7/1970, conforme abaixo:

Art. 1º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. (LEI COMPLEMENTAR Nº 7/1970, Art. 1º).

Devido ao benefício que o PIS gera ao empregado em ter seu cadastro no programa de integração social, ele recebe um número que poderá consultar e retirar os saques dos valores que são cedidos pela Caixa Econômica Federal, desde que o colaborador cumpra com os requisitos para realizar o saque do benefício.

2.2.1 PIS cumulativo

O regime cumulativo, previsto para as empresas optantes pelo Lucro Presumido, instituído pela Lei Complementar nº 9718/98, ocorre na apuração mensal de suas vendas na qual será aplicada uma alíquota, que para o regime cumulativo é fixada em 0,65% sobre o total da receita auferida naquele período de apuração, prevista pelo art. 2º da Lei Complementar mencionada acima.

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (LEI COMPLEMENTAR Nº 9.718/1988, Art. 2º).

Uma das características do regime cumulativo é a negação do crédito relacionado às operações que antecedem o ato onde promove a receita da empresa, sendo assim, a empresa não pode se creditar do PIS em suas compras e suas despesas assim ocorridas. Para a

determinação da base de cálculo, que consiste nos termos do art. 3º, § 1º, desta mesma lei, utiliza-se a totalidade de sua receita bruta. (FABRETTI, 2007).

2.2.2 PIS não cumulativo

Até 2002 o PIS era calculado pelo regime cumulativo, sendo que a partir de dezembro/2002, as empresas tributadas pelo Lucro Real, passaram a pagar este tributo de maneira semelhante ao ICMS, utilizando-se do sistema de créditos e débitos, no entanto, com uma majoração da alíquota anteriormente aplicada. Assim, antes desse período, as empresas do Lucro Real não poderiam obter o crédito relativo às suas operações anteriores sobre suas atividades que originavam a receita da empresa. Isso mudou com a Lei 10.637/2002, que prevê a inserção do regime não cumulativo, tornando essa forma de apuração única e exclusivamente às empresas do Lucro Real (FABRETTI, 2007).

Hoje, o regime não cumulativo não é usado apenas para o PIS, mas também, por exemplo, para o ICMS (como já explicado anteriormente), permitindo a apropriação de crédito referente ao montante da operação anterior, diferente disto, o PIS deve ser creditado de forma segregada, ou seja, deve ser separado item por item, identificando qual produto foi tributado ou não para tal benefício. Com relação a sua base de cálculo, fica previsto no § 2º do art. 1º da Lei da COFINS, consistindo o valor da sua receita bruta auferida no período apurado, porém o legislador determinou uma série de receitas das quais não integram a base de cálculo para o tributo, de acordo com o § 3 do art. 1º da Lei nº 10.637/2002. São elas:

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

V - referente a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;

VI - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como

investimento, imobilizado ou intangível;

VIII - financeiras 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, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep;

IX - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

XI - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

XII - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e

XIII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures.” (NR). (§ 3, ART. 1º, LEI nº 10.637/2002).

Contudo, por se tratar do princípio não cumulativo, a alíquota incidente sobre a base de cálculo apurada da empresa é de 1,65%, podendo assim creditar-se também das operações que antecedem a realização de sua receita, obedecendo a regra do art. 3º da Lei mencionada acima.

2.3 Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS)

Instituída pela Lei Complementar nº 70/1991, a COFINS, conforme Nicolini e Ramos (2016, p.40) “foi sucessora do Fundo de Investimento (Finsocial), criado pelo Decreto-lei nº 1940/1982 declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) [...]”. Com única e exclusiva função de cobrir os fundos da previdência social, assistência social e da saúde pública. Sendo um tributo de caráter federal, ele é devido pelas pessoas equiparadas na forma jurídica optantes pelo Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. A COFINS, da mesma forma que o PIS, é dividida em duas modalidades: a cumulativa e a não cumulativa, permanecendo a mesma metodologia na sua apuração da base de cálculo.

2.3.1 COFINS cumulativo

Seguindo os mesmos princípios do PIS, as empresas que recolhem a COFINS a partir do método cumulativo não poderão se apropriar de créditos em suas operações de compra de

mercadorias e despesas, desta forma, a base de cálculo será o valor da receita bruta auferida no mês, sem as deduções em relação aos créditos das compras, tendo uma alíquota fixada em 3%, paga mensalmente conforme previsto na Lei Complementar nº 9718 de 27 de Novembro de 1998, sendo a mesma Lei que rege o PIS cumulativo, onde são descritas todas as obrigatoriedades que a empresa deve seguir (FABRETTI, 2007).

2.3.2 COFINS não cumulativo

Redigido pela Lei Complementar 10.833/2003, fica instituído para a COFINS o princípio não cumulativo, especificado no art. 1º desta Lei:

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. (LEI COMPLEMENTAR Nº 10.833/2003, Art. 1º).

Nesta se dá a permissão do crédito nas operações que antecedem a operação de receita da empresa, ou seja, suas compras de mercadorias e, até mesmo, despesas ocorridas no mês em que está sendo apurado, contendo uma alíquota de 7,6% prevista no art. 2º da Lei Complementar 10.833/2003. As empresas que fazem uso desta modalidade geralmente são empresas optantes do Lucro Real, do qual usam o crédito, que é permitido nesta Lei (FABRETTI, 2007).

2.4 Alteração da composição de base de cálculo do PIS e COFINS

O Supremo Tribunal Federal (STF), a maior instância do poder judiciário do Brasil, julgou através do Recurso Extraordinário 574706 em 2007, a inconstitucionalidade do ICMS compor a base de cálculo dos tributos federais PIS e COFINS, decorridos das operações de importação de bens e serviços. Dessa forma, removendo este poder que era trazido pelo art. 7º da Lei 10.865/2004, assim demonstrado abaixo (LEFISC, 2017):

Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; (LEI 10.865/2004, Art. 7º).

Diante dessa situação, as empresas que recolhem os tributos PIS e COFINS, da forma

cumulativa e não cumulativa, deverão retirar de sua base de cálculo o ICMS, no que impactará em uma economia, já que os valores dos tributos irão diminuir, gerando uma redução nos seus gastos. Assim, comenta Jucá (2017, s.p.) que "em mercados muito concorridos, sempre que há a oportunidade de reduzir o pagamento de impostos, os empresários utilizam essa margem para baixar os preços de seus produtos e também para ganhar mercado".

O Ministro da Fazenda, Gilmar Mendes, declara possível uma reforma nas alíquotas do PIS e da COFINS, já que a retirada do ICMS da base de cálculo além de gerar economia às empresas, também impactará em uma perda de arrecadação para o governo, do qual estima-se aproximadamente 250,3 bilhões de reais. E é nesse ponto que passamos a observar o foco deste artigo: analisar o impacto dessas mudanças no âmbito empresarial. É importante ressaltar que esta alteração ainda não possui data para entrar em vigor, nem mesmo se haverá retroatividade ou se produzirá efeitos somente a partir de 2018.

3 METODOLOGIA

Visando o objeto do estudo, que é analisar o impacto da retirada do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, utilizou-se um levantamento bibliográfico, sendo uma pesquisa exploratória e comparativa, em uma empresa do setor comercial, tributada pelo Lucro Real, situada na cidade de Caxias do Sul. Segundo Fachin (2006, p. 120), "Entende-se que a pesquisa bibliográfica, em termos genéricos, é um conjunto de conhecimentos reunidos em obras de toda natureza. Tem como finalidade conduzir o leitor à pesquisa de determinado assunto, proporcionando o saber." Já a metodologia exploratória busca desenvolver e precisar conceitos e ideias, que usualmente ocorre a partir de levantamentos bibliográficos, documentais, estudos de caso e entrevista sem padrão definido (GIL, 2008).

Por meio de pesquisa documental, tendo como base o balanço patrimonial e o demonstrativo de resultado do exercício do ano de 2016, foram analisadas contas contábeis determinantes para execução desta pesquisa e, também, realizado um quadro comparativo entre as principais mudanças do novo método de cálculo do PIS e da COFINS e do antigo, se tratando de valores contábeis. Desta forma, a metodologia comparativa destaca-se por investigar fatos e explicar suas conformidades e dessemelhanças (FACHIN, 2006). Tendo em vista os argumentos apresentados, a pesquisa se enquadra no tipo de análise qualitativa, que nada mais é do que, diferente da análise quantitativa, a busca de dados e informações como

resultado, sem a necessidade da mensuração de valores e/ou dados estatísticos (GIL, 2008).

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Tendo em vista o objetivo do estudo deste artigo, sendo a análise do impacto nas contas contábeis do Balanço Patrimonial (BP) e da Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) que possuem vinculação direta com o programa de integração social (PIS) e a contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS), devida a recente aprovação do Supremo Tribunal Federal (STF) na nova forma de cálculo destes tributos federais, será apresentada a avaliação dos resultados a partir desta modificação. A mudança é ocorrida pela exclusão do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços (ICMS) na base de cálculo do PIS e da COFINS.

O estudo em questão foi realizado em uma empresa situada em Caxias do Sul-RS, atuante na área do comércio e tributada pelo lucro real, tendo como base os documentos contábeis do exercício de 2016. Levando em consideração a futura alteração no modo de cálculo do PIS e da COFINS, pode-se realizar um comparativo do método atual *versus* novo método destes tributos e observar o seu impacto nas contas contábeis como, por exemplo, impostos a compensar ou a recolher, impostos que incidem sobre o lucro (imposto de renda pessoa jurídica – IRPJ – e contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL), resultados operacionais bruto e líquido, entre outras.

Sendo assim, foi realizada a comparação na empresa em estudo, usando como base o balanço patrimonial e DRE do exercício de 2016. A partir da análise destes documentos, foi elaborado um novo balanço patrimonial e DRE para expressar os valores contábeis com o atual e novos métodos de cálculo do PIS e da COFINS, com o intuito de comparar as mudanças e comentar os impactos desta alteração. Para apresentação dos dados foi utilizada uma escala e arredondamento dos valores, mas que não distorcem os resultados. No Balanço Patrimonial e na DRE algumas contas foram sintetizadas, demonstrando apenas as que impactam na análise. Primeiramente, é apresentada, na Figura 1 a seguir, o Balanço Patrimonial, para, posteriormente, apontar os principais impactos mediante as variações destes valores.

	Cálculo Antigo	Cálculo Novo
Conta Contábil	Saldo BP 12/2016	
ATIVO		
TRIBUTOS FEDERAIS A COMPENSAR	R\$ 46.250,00	R\$ 37.925,00
PIS a recuperar	R\$ 8.250,00	R\$ 6.765,00
COFINS a recuperar	R\$ 38.000,00	R\$ 31.160,00
IMPOSTOS ESTADUAIS A RECUPERAR	R\$ 90.000,00	R\$ 90.000,00
ICMS a recuperar	R\$ 90.000,00	R\$ 90.000,00
PASSIVO		
TRIBUTOS FEDERAIS A PAGAR	-R\$ 83.250,00	-R\$ 68.265,00
PIS a pagar	-R\$ 14.850,00	-R\$ 12.177,00
COFINS a pagar	-R\$ 68.400,00	-R\$ 56.088,00
IMPOSTOS ESTADUAIS A PAGAR	-R\$ 162.000,00	-R\$ 162.000,00
ICMS a pagar	-R\$ 162.000,00	-R\$ 162.000,00

Figura 1 – Balanço Patrimonial, de 2016, restringido com valores de contas contábeis que possuem influência no assunto abordado neste artigo.

Fonte: Elaborada pelos autores com base no Balanço Patrimonial de empresa.

Tendo como base os documentos contábeis demonstrados acima, pode-se iniciar a análise dos impactos que ocorrerão na contabilidade. Utilizadas, inicialmente, as contas contábeis do Balanço Patrimonial, foram apresentadas as principais contas que terão alterações significativas com a nova forma de cálculo do PIS e da COFINS. Analisando os conteúdos destas contas, em se tratando de valores, é notável a economia que as empresas gozarão, pois o valor de PIS e COFINS a serem pagos diminui.

Considerando que esta empresa compra e revende apenas para clientes de do Rio Grande do Sul, a alíquota de ICMS é de 18%, tanto para as compras quanto para as vendas. A redução desta alíquota na base de cálculo de PIS e COFINS resulta nesta empresa a diminuição desse percentual no crédito e débito apurados nesses tributos federais, a serem pagos e/ou recuperados.

Para compreender o assunto e, em seguida, apontar os principais impactos percebidos diante da mudança da composição de PIS e COFINS, foi reelaborada a DRE. A Figura 2 apresenta essa DRE, organizada com o objetivo de facilitar o entendimento das mudanças que ocorrerão após entrar em vigor a nova forma de cálculo dos tributos federais em questão, demonstrando os valores derivados da alteração de PIS e COFINS em outras situações contábeis.

	Cálculo Antigo	Cálculo Novo
	Saldo DRE 12/2016	
RECEITA BRUTA MERC/PROD/SERV	R\$ 900.000,00	R\$ 900.000,00
RECEITA VENDA/REVENDA MERCADORIAS	R\$ 900.000,00	R\$ 900.000,00
Revenda de Mercadorias	R\$ 900.000,00	R\$ 900.000,00
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	-R\$ 245.250,00	-R\$ 230.265,00
(-) PIS s/ vendas/revendas	-R\$ 14.850,00	-R\$ 12.177,00
(-) COFINS s/ vendas/revendas	-R\$ 68.400,00	-R\$ 56.088,00
(-) ICMS s/ vendas/revendas	-R\$ 162.000,00	-R\$ 162.000,00
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	R\$ 654.750,00	R\$ 669.735,00
CUSTOS MERC/PROD/SERV	R\$ 163.750,00	R\$ 172.075,00
Estoques Iniciais Mercadorias	R\$ 1.000.000,00	R\$ 1.000.000,00
Compras Mercadorias	R\$ 500.000,00	R\$ 500.000,00
(-) IMPOSTOS E DEDUÇÕES S/ COMPRAS MERC	-R\$ 136.250,00	-R\$ 127.925,00
(-) PIS s/ compras	-R\$ 8.250,00	-R\$ 6.765,00
(-) COFINS s/ compras	-R\$ 38.000,00	-R\$ 31.160,00
(-) ICMS s/ compras	-R\$ 90.000,00	-R\$ 90.000,00
(-) Estoques Finais Mercadorias	-R\$ 1.200.000,00	-R\$ 1.200.000,00
LUCRO/PREJUÍZO OPERACIONAL BRUTO	R\$ 491.000,00	R\$ 497.660,00
DESPESAS OPERACIONAIS	-R\$ 274.000,00	-R\$ 274.000,00
DESPESAS ADMINISTRATIVAS	-R\$ 42.000,00	-R\$ 42.000,00
Remuneração Diretoria ADM	-R\$ 20.000,00	-R\$ 20.000,00
Material de Expediente ADM	-R\$ 2.000,00	-R\$ 2.000,00
Depreciação e Amortização de Bens ADM	-R\$ 15.000,00	-R\$ 15.000,00
Honorários Contábeis	-R\$ 5.000,00	-R\$ 5.000,00
DESPESAS COMERCIAIS	-R\$ 232.000,00	-R\$ 232.000,00
Remuneração Comercial	-R\$ 35.000,00	-R\$ 35.000,00
Lanches e Refeições	-R\$ 5.000,00	-R\$ 5.000,00
Serviços Comunicação VEND	-R\$ 12.000,00	-R\$ 12.000,00
Serviços Prof Contratados VEND	-R\$ 150.000,00	-R\$ 150.000,00
Despesas com Feiras VEND	-R\$ 30.000,00	-R\$ 30.000,00
DESPESAS FINANCEIRAS	-R\$ 100.000,00	-R\$ 100.000,00
RECEITAS FINANCEIRAS	R\$ 10.000,00	R\$ 10.000,00
LUCRO/PREJUÍZO OPERACIONAL LÍQUIDO	R\$ 127.000,00	R\$ 133.660,00
RESULTADO ANTES DO IRPJ E CSLL	R\$ 127.000,00	R\$ 133.660,00
(-) IRPJ	-R\$ 19.050,00	-R\$ 20.049,00
(-) CSLL	-R\$ 11.430,00	-R\$ 12.029,40
RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	R\$ 96.520,00	R\$ 101.581,60

Figura 2 – Demonstração de Resultado do Exercício de 2016, restringido com valores de algumas contas contábeis que possuem influência no assunto abordado neste artigo.

Fonte: Elaborado a partir da Demonstração de Resultado do Exercício da empresa.

Tendo como referência a DRE apresentada na figura acima, pode-se ter uma noção ainda maior do quanto a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS afeta uma empresa que utiliza-se da recuperação e pagamento destes tributos federais. Utilizando-se uma receita bruta de R\$ 900.000,00, foram realizados os cálculos do PIS e da COFINS, com as alíquotas de 1,65% e 7,60%, respectivamente, para demonstrar a quantia destes tributos federais pagos durante o exercício de 2016. Entretanto, na coluna da esquerda, os cálculos para apresentar estes valores foram baseados na atual forma de calcular o PIS e COFINS, ou seja, com o ICMS incluso na base de cálculo destes tributos. Logo, na coluna da direita, os

valores de PIS e COFINS sem o ICMS na base de cálculo.

Com estas informações, é possível perceber que os valores de PIS e COFINS reduzem, com a nova forma de cálculo. No grupo de deduções da receita bruta, o PIS teve uma diminuição de R\$ 2.673,00, enquanto a COFINS a redução de R\$ 12.312,00. Em seguida, a DRE apresenta a receita operacional líquida, que nada mais é do que a diferença entre a receita bruta e as deduções da receita bruta. Analisando de forma horizontal, é perceptível um aumento de 2,29%, em comparação do novo cálculo de PIS e COFINS com o antigo. Tal aumento é extremamente importante para as empresas, pois trará um resultado melhor no final do exercício.

Do mesmo modo que a venda reduz-se o pagamento do PIS e da COFINS, há diminuição, também, no momento da recuperação destes tributos. É visível na DRE acima que os custos de mercadorias aumentam, devida a restrição do ICMS na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS. Isto não pode ser visto de forma negativa, nesta empresa, visto que o valor de impostos a recuperar abate do valor de impostos a pagar e, como o valor de PIS e COFINS a recolher diminuiu na mesma proporção percentual (18%), não há perda para a empresa.

Após determinado o lucro operacional bruto, deduzidas as despesas operacionais, comerciais e financeiras e acrescidas as receitas financeiras, chegou-se ao lucro operacional líquido. Como houve lucro líquido na DRE da empresa em estudo, incidiram os seguintes tributos: imposto de renda para pessoas jurídicas (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Deduzindo-os do lucro líquido, foi definido o resultado líquido do exercício.

Tendo como base a Figura 2, observa-se que o resultado da empresa foi superado significativamente, em comparação do novo cálculo de PIS e COFINS com o antigo. Analisando de modo horizontal, houve aumento de aproximadamente seis pontos percentuais, o que reforça ainda mais o impacto positivo que a empresa recebe com a remoção do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. A economia da empresa melhora, pois, com a diminuição de tributos a pagar, as opções de uso do disponível da empresa aumentam, como por exemplo a aplicação do dinheiro economizado em investimentos, em que se espera retornos de maior relevância. O custo das mercadorias também podem sofrer alterações para satisfazer ainda mais a empresa, pois havendo um custo menor para a aquisição de mercadorias, o lucro torna-se maior, como apresentado na DRE acima. Conclui-se, então, que os impactos que uma empresa pode sofrer com a remoção do imposto estadual – ICMS – nas bases de cálculo de PIS e COFINS farão com que as empresas otimizem seus resultados e

possuam mais opções na tomada de decisões, em relação ao disponível da empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo geral analisar o impacto do PIS e COFINS na retirada do ICMS da base de cálculo em uma empresa comercial tributada pelo Lucro Real de Caxias do Sul, referente a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF).

Primeiramente foi apresentado o programa de integração social (PIS), a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) e o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços (ICMS) a fim de especificar a função e a legalidade de cada tributo. Após a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) foi informado sua posição da retirada do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, a qual gerou uma grande aceitação por parte dos empresários. Em contrapartida, não houve a mesma reação na área governamental, que cogitou o aumento dos percentuais dos tributos federais prejudicados com a retirada do ICMS da base de cálculo.

A retirada do ICMS tem por simples objetivo remover a inconstitucionalidade existente no cálculo do PIS e COFINS, tendo como resultado uma diminuição do valor de tributos a serem pagos pelas empresas, gerando uma economia tributária. Por meio deste trabalho foi analisado em uma empresa de Caxias do Sul – RS optante pelo Lucro Real, com base em sua DRE e Balanço Patrimonial, que em nossa análise foi descoberta a economia que a empresa receberá com essa mudança, sendo ela de R\$ 2.673,00 para o PIS, enquanto para a COFINS foi de R\$ 12.312,00.

Diante disto, por meio de cálculos realizados, pôde-se constatar que a economia gerada pela retirada do ICMS da base de cálculo será inegável, já que, na análise das demonstrações realizadas neste artigo, após os novos cálculos dos tributos federais em questão sobre as vendas, apresentou uma queda de dezoito pontos percentuais na análise horizontal relativos a retirada do ICMS. Por meio dos resultados alcançados e da discussão empregada, foi concluído que a alteração da base de cálculo ajudará as empresas na atual instabilidade da economia. A medida promovida pelo STF se tornou de grande valia, já que esta economia também poderá incidir no valor dos produtos no mercado.

Por fim, sugere-se que todas as empresas realizem a análise de suas demonstrações contábeis a fim de mensurar a economia proveniente da retirada do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, que impactará diretamente nas suas tomadas de decisões. As limitações do estudo foram poucas, mas pode-se ressaltar o quanto este assunto é novo e, por isso, houve

pouco material para estudo sobre as mudanças tratadas no trabalho. Para futuros estudos, é proposta a análise destas mudanças na economia nacional e não só nas empresas, com apontamentos das vantagens e desvantagens que poderão existir com esta alteração.

6 REFERÊNCIAS

ESCOLA DE GOVERNO. **O sistema tributário nacional**. Disponível em: <<http://www.escoladegoverno.org.br/artigos/1734-o-sistema-tributario-nacional>>. Acesso em: 05 jun. 2017.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

G1. **STF decide excluir ICMS da base de cálculo de PIS e COFINS**. Disponível em: <<http://g1.globo.com/politica/noticia/maioria-do-stf-decide-desvincular-icms-da-base-de-calculo-de-pis-e-cofins.ghtml>>. Acesso em: 05 jun. 2017.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LEFISC. **PIS e COFINS no regime cumulativo – outras receitas**. Disponível em: <<http://lefisc.com.br/materias/2009/2909ir.asp>>. Acesso em: 18 abr. 2017.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

NICOLINI, A. T.; RAMOS, R. B. **Guia do Pis/Pasep e da COFINS**. 5 ed. São Paulo: SAGE/IOB, 2016.

PLANALTO. **Lei Complementar Nº 7 de 7 de Setembro de 1970**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 19 abr. 2017.

PLANALTO. **Lei Complementar Nº 87 de 13 de Setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 14 abr. 2017.

PLANALTO. **Lei Complementar Nº 9.718 de 27 de Novembro de 1970**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 19 abr. 2017.

PLANALTO. **Lei Complementar Nº 10.833 de 29 de Dezembro de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 21 abr. 2017.

PLANALTO. **Lei Nº 10.637 de 30 de Dezembro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 21 abr. 2017.

PLANALTO. **Lei Nº 10.865 de 30 de Abril de 2004**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm>. Acesso em: 27

abr. 2017.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **PIS e COFINS** – aspectos gerais. Disponível em:
<http://www.portaltributario.com.br/guia/pis_cofins.html>. Acesso em: 19 abr. 2017.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **PIS e COFINS** – síntese dos regimes de apuração. Disponível em:
< <http://www.portaltributario.com.br/artigos/pis-cofins-regimes.htm>>. Acesso em: 24 abr. 2017.

STF. **Suspenso julgamento sobre inclusão de ICMS na base de cálculo de PIS e Cofins.**
Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=337945&caixaBusca>>.
Acesso em: 05 jun. 2017.