

GERAÇÃO DE CAIXA COM CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS COM A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS NA ESFERA ADMINISTRATIVA: UM ESTUDO NO LUCRO PRESUMIDO

DANILO PRADO FIGUEIREDO¹
LAURIE TATIANE DE FREITAS BERTOLI²
WINDSOR ESPENSER VEIGA³

RESUMO

Este artigo discute os aspectos de aproveitamento do ICMS objeto da recuperação tributária, que se tornou realidade a partir de 15/03/2017, com a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF). Assim sendo, o objetivo geral desse estudo é abordar como a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS gera caixa através de créditos tributários na recuperação administrativa, especificamente para as empresas tributadas pelo Lucro Presumido, independentemente de sua natureza jurídica e de suas atividades econômicas, bastando apenas confirmarem ser contribuintes do ICMS, do PIS/PASEP e da COFINS. A metodologia utilizada neste artigo foi uma simulação, com referências bibliográficas e legais para elaboração. Este artigo direciona ao entendimento de que o ICMS não integra o faturamento das empresas, uma vez que ele é repassado para o FISCO, demonstrando uma extraordinária oportunidade para os escritórios de contabilidade, empreendedores, gestores, diretores e controllers, a maximização de recursos para o caixa das Entidades.

Palavras-chave: Créditos Tributários; Lucro Presumido; Base de cálculo sem o ICMS.

¹ Mestrando em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) com MBA em Gestão Financeira e Controlaria e MBA em Gestão de Pessoas e graduado em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Padre Anchieta (UNIANCHIETA) e em Ciências Econômicas pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PUCCAMP). Professor pela FATEC - Faculdade de Tecnologia do Estado de São Paulo. E-mail: danilo.contadoreconomista@gmail.com

² Pós-Graduada em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS online), graduada em Direito pelo Centro Universitário Padre Anchieta, Pós-graduada em Psicopedagogia Clínica e Institucional pelo Centro Universitário Padre Anchieta e Graduada em Letras pelo Centro Universitário Padre Anchieta (UNIANCHIETA). E-mail: lauriebertoliadv@gmail.com

³ Professor Doutor em Educação-Currículo, pela PUC-SP - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais pela PUC-SP - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Pós-Graduado em Contabilidade Gerencial e Controladoria pelo Instituto Santanense (Faculdades Santana). Graduado em Ciências Contábeis pela FMU – Faculdades Metropolitanas Unidas. E-mail: windsor@pucsp.br

CASH GENERATION WITH TAX CREDITS WITH THE EXCLUSION OF ICMS FROM THE PIS/PASEP AND COFINS CALCULATION BASE IN THE ADMINISTRATIVE SPHERE: A STUDY OF ASSUMED PROFIT

ABSTRACT

This article discusses the aspects of using the ICMS subject to tax recovery, which became a reality as of 03/15/2017, with the decision of the Federal Supreme Court (STF). Therefore, the general objective of this study is to address how the exclusion of ICMS from the PIS/PASEP and COFINS calculation base generates cash through tax credits in administrative recovery, specifically for companies taxed by Presumed Profit, regardless of their legal nature. and their economic activities, simply confirming that they are ICMS, PIS/PASEP and COFINS taxpayers. The methodology used in this article was a simulation, with bibliographic and legal references for elaboration. This article leads to the understanding that ICMS is not part of companies' revenues, since it is passed on to the FISCO, demonstrating an extraordinary opportunity for accounting offices, entrepreneurs, managers, directors and controllers, to maximize resources for the Entities box.

Key-Words: Tax Credits; Presumed profit; Calculation basis without ICMS.

1. INTRODUÇÃO

Com a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) concernente a exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) da base de cálculo do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) a partir de 15/03/2017, todas as pessoas jurídicas de direito privado e contribuintes do ICMS e que recolhem o PIS/PASEP e a COFINS no regime cumulativo e/ou não cumulativo, obrigadas a escrituração fiscal e que apuram o Imposto sobre a renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) pela sistemática do Lucro Presumido, Lucro Arbitrado ou Lucro Real, independente da sua natureza jurídica e das atividades econômicas, poderá usufruir dessa decisão. Mesmo quem não pleiteou a devolução ainda pode conseguir os créditos. Mas, os contribuintes deverão se atentar aos prazos de cinco anos da prescrição. Dessa forma, não há mais obrigatoriedade de se apurar o PIS/PASEP e COFINS com inclusão do ICMS. Essa decisão não abrange as empresas enquadradas no regime do Simples Nacional.

O presente artigo, tem como objetivo geral demonstrar as possibilidades de gerar caixa através de créditos tributários com exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS para aquelas empresas tributadas pela sistemática do Lucro Presumido, em razão do ICMS ser um imposto por dentro do preço da mercadoria e por consequência não faria parte da receita bruta. Isso significa que as empresas podem retificar as declarações fiscais, levantar o valor do crédito de PIS e COFINS e compensar com tributos vencidos ou a vencer. Essa é uma possibilidade que se estende a todos os contribuintes, que têm o direito de tomar crédito do valor pago indevido ou a maior, considerando o ICMS como parte da base de cálculo do PIS e COFINS, retroativo até essa data. Com isso, uma empresa que esteja atualmente no Regime Tributário do Simples Nacional, mas nos anos anteriores esteve em um dos outros regimes citados e houve a incidência do PIS/PASEP e da COFINS, têm o direito de pleitear este valor.

Dentre as limitações desse contexto, está o prazo de prescrição, que é a causa extintiva do crédito tributário, regulada pelo artigo 174 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, do Código Tributário Nacional.

Ademais, de acordo com o Tesouro Nacional (2023), em 2022, a carga tributária bruta (CTB) do Governo Geral (Governo Central, Estados e Municípios) atingiu 33,71% do PIB, o maior percentual observado na série histórica iniciada em 2010. O valor representa um aumento de 0,66 pontos percentuais do PIB em relação a 2021 (33,05%). Sendo assim, os créditos tributários podem ser uma medida estratégica para a gestão dos negócios.

Nesse sentido, este artigo pretende direcionar à seguinte questão: Como as empresas tributadas pela sistemática do Lucro Presumido podem obter recursos adicionais de caixa, com créditos tributários através da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS?

À luz dessa contextualização e da problemática estabelecida, é apresentado esse artigo, com o intuito de elucidar aos escritórios de contabilidade, empreendedores, gestores, diretores, controllers, administradores e contadores de empresas tributadas pela sistemática do Lucro Presumido, a oportunidade para adições ao caixa, através da recuperação de créditos tributários.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico é o alicerce para os fundamentos das pesquisas. Com isso, será abordado primeiramente a definição do regime de tributação do Lucro Presumido para o cálculo do IRPJ e da CSLL. Na sequência, conceitua-se o regime cumulativo para o cálculo do PIS/PASEP e da COFINS. Após, explora-se os aspectos da recuperação tributária na esfera administrativa e por último, mostra-se a memória de cálculo para apuração dos créditos tributários do PIS/PASEP e da COFINS das empresas optantes pelo Lucro Presumido.

2.1. LUCRO PRESUMIDO

Segundo Campos et al (2019), Lucro Presumido, trata-se de uma modalidade optativa de apurar a base de cálculo tributável em que são estabelecidas pela legislação de regência porcentagens de presunção de lucro aplicáveis à receita bruta apurada a cada trimestre. Convém destacar que apenas as Entidades que não incorrerem na obrigatoriedade da tributação da renda pela sistemática do Lucro Real poderão optar pelo Lucro Presumido.

Para Carrijo (2020), o Lucro Presumido é baseado na presunção do lucro da empresa em determinado período, ou seja, em vez de recolher os tributos baseados no lucro real auferido, é feita uma presunção de acordo com as características da empresa.

Como definido por Rodrigues et al (2009), o Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL (devidos trimestralmente ou anualmente) das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do Lucro Real.

Segundo Silva (2012), o Lucro Presumido é originário de uma série de estudos do governo federal sobre a margem de lucro das empresas de diversas atividades. Mediante os dados coletados, o governo fixa um percentual que, aplicado sobre o faturamento, fornece o lucro presumido para fins de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), para aquelas empresas que aderirem a esse regime tributário.

De acordo com a Instrução Normativa (IN) da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1700, de 14 de março de 2017, em seu artigo 215, o lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do artigo 33 sobre a receita bruta definida pelo artigo 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

A Lei n.º 9.718 de 27 de novembro de 1998 descreve em seu artigo 13º as condições necessárias para uma empresa optar por esse regime tributário: a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior

a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013) (Vigência).

Portanto, o Lucro Presumido nada mais é do que a presunção do lucro determinada por meio da aplicação de percentuais, pré-determinados de acordo com a atividade da empresa, sobre a receita bruta, auferida em cada período de apuração trimestral ou anual, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, resultando na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2.2. PIS/PASEP E COFINS CUMULATIVOS

PIS/PASEP e COFINS são tributos obrigatórios para empresas enquadradas nos regimes tributário do Lucro Real, Lucro Arbitrado e Lucro Presumido. Eles servem para financiar a seguridade social brasileira. Até março de 2021, o ICMS fazia parte da base de cálculo desses tributos. Destaca-se a publicação do Governo no Diário Oficial da União no dia 13/01/2023, Medida Provisória nº 1159, de 2023. A decisão exclui o ICMS da incidência e da base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Na prática, a medida ajusta a forma de aproveitamento de créditos do ICMS pelos contribuintes e fortalece o cenário de segurança jurídica no país, alinhando o tema a uma decisão já tomada pelo STF. Representa, portanto, o acatamento da jurisprudência do STF, estabelecendo o fim da litigiosidade.

O PIS/PASEP, denominado Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, são contribuições sociais de natureza tributária, efetuadas pelas entidades privadas e públicas, para custear e financiar o pagamento do seguro-desemprego, abono salarial e participações na receita para os seus colaboradores. O PIS é regido pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e administrado pela Caixa Econômica Federal (CEF) e o PASEP é regido pelo Regime Jurídico Estatutário e administrado pelo Banco do Brasil.

A Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 cria o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS) e a Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970 cria o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Atualmente há três modalidades de contribuição:

- a.) Sobre o faturamento da empresa, nas alíquotas de 0,65% ou 1,65%;
- b.) Sobre a importação de produtos na alíquota de 2,1%;
- c.) Sobre a folha de pagamento, na alíquota de 1%.

A COFINS, denominado Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, trata-se de um tributo de âmbito federal e tem o propósito de financiar a Seguridade Social, Previdência Social, a Saúde Pública e a Assistência Social.

A Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 cria a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e conta atualmente com duas modalidades de contribuição:

- a.) Sobre o faturamento da empresa, nas alíquotas de 3% ou 7,6%;
- b.) Sobre a importação de produtos na alíquota de 9,75% + 1% adicional.

No que tange aos regimes de apuração, existem dois tipos distintos: o regime cumulativo e o regime não cumulativo. Neste artigo, o objetivo é explanar apenas o regime cumulativo que é regido pela Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998 e alterações posteriores, onde abrange um universo significativo de contribuintes, principalmente aqueles tributados com base no lucro presumido. Neste regime não há desconto de créditos, isto é, em regra geral, calcula-se o valor das contribuições devidas diretamente sobre a base de cálculo.

A seguir, a Tabela 1, traz um exemplo de cálculo das contribuições cumulativas do PIS/PASEP e da COFINS de uma empresa do segmento de comércio de mercadorias tributada com base no lucro presumido. Cálculo relativo ao mês de outubro/20XX, com dados e valores meramente ilustrativos, cuja receita bruta do mês foi de R\$ 475.000,00 e as vendas canceladas do mês totalizaram R\$ 15.000,00.

Tabela 1 - Determinação da base de cálculo e das contribuições devidas

| Descrição do evento contábil | Valor em R\$ |
|--|---------------------|
| Receita Bruta do mês de dezembro/20XX | R\$ 475.000,00 |
| Vendas canceladas no mês de dezembro/20XX | R\$ 15.000,00 |
| Base de cálculo das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS (Faturamento Líquido com ICMS na alíquota de 18%) [operação dentro do Estado] | R\$ 460.000,00 |
| Valor a recolher do PIS/PASEP (alíquota aplicada de 0,65%) | R\$ 2.990,00 |
| Valor a recolher da COFINS (alíquota aplicada de 3,00%) | R\$ 13.800,00 |
| ICMS dentro do Estado (alíquota aplicada de 18%) | R\$ 82.800,00 |

Fonte: Elaborado pelos autores

Tem-se que a base de cálculo da contribuição para o PIS e para a COFINS é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (inclusive as variações monetárias ativas), sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Para o Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) do PIS o código de recolhimento é o 8109 e para o DARF da COFINS é o 2172.

2.3. OS ASPECTOS DA RECUPERAÇÃO TRIBUTÁRIA NA ESFERA ADMINISTRATIVA

Existe uma matriz hierárquica no que diz respeito a legislações que lidam com o ICMS, onde a principal dessas normas é a Constituição Federal, a Carta Magna de 1988. No artigo 155 são tratados os Impostos dos Estados e do Distrito Federal. Porém, existiu a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87 de 1996), que regulamentou a aplicação do ICMS, principalmente com relação a isenção do pagamento de ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados ou serviços. Por esse motivo, a lei sempre provocou polêmica entre os governadores de estados exportadores, que alegam perda de arrecadação devido à isenção do imposto nesses

produtos. Até 2003, a Lei Kandir garantiu aos estados o repasse de valores a título de compensação pelas perdas decorrentes da isenção de ICMS. Mas, a partir do ano de 2004, a Lei Complementar nº 115, de 26 de dezembro de 2002, uma das que alterou essa legislação, embora mantendo o direito de repasse, deixou de fixar o valor. Com isso, os governadores precisam negociar a cada ano com o Executivo o montante a ser repassado, mediante recursos alocados no orçamento geral da União.

Com relação ao Estado de São Paulo, o Decreto 45.490/2000 aprova o Regulamento do ICMS (RICMS) e o fato gerador é regulamentado pelo artigo 2 do RICMS/SP. Atualmente são 18 itens que integram o fato gerador do ICMS:

- I - Na saída de mercadoria;
- II - No fornecimento de alimentos, bebidas e derivados;
- III – Na prestação de serviços;
- IV – Na importação;
- V - Na aquisição, em licitação promovida pelo Poder Público;
- VI - Materiais de uso e consumo ou imobilizado;
- VII - no uso próprio de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica;
- IX - Transmissão e/ou transferência de mercadorias para armazém geral ou depósito fechado;
- X – No início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via;
- XI - No ato final do transporte iniciado no exterior;
- XII - Na prestação onerosa de serviços de comunicação de qualquer natureza;
- XIII - No recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado ou iniciado no exterior;
- XIV - Na utilização, por contribuinte localizado neste Estado, de serviço iniciado em outra unidade da federação;
- XV - Por ocasião da venda do bem arrendado, na operação de arrendamento mercantil;
- XVI - Na entrada em estabelecimento de contribuinte do Simples Nacional;

- XVII - Na saída de mercadoria ou bem de outra unidade federada com destino a consumidor final;
- XVIII - No início da prestação de serviço de transporte, exceto de passageiros, iniciada em outra unidade federada com destino a este Estado.

Na seção II, encontram-se as alíquotas internas que são regulamentadas pelos artigos 52 ao 56 C, do RICMS/SP.

Segundo Mariano et al. (2012) o direito ao crédito de ICMS, por força de disposição constitucional (artigo 155, inciso 2º, I da CF/1988), está sujeito a não-cumulatividade e determina que seja compensado o que for devido, em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou em cada prestação de serviço, com o montante cobrado nas operações ou prestações anteriores, pelo mesmo Estado, por outro, ou pelo Distrito Federal.

A base de cálculo do ICMS, segundo Bartine (2019), “[...] pode ser determinada pelo valor da operação mercantil, o preço dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação” multiplicado pela alíquota do ICMS.

Houve algumas manifestações que permitiram a possibilidade da recuperação na esfera administrativa, são elas:

- O Recurso Extraordinário RE 574706 pelo STF, da empresa IMCOPA Importação, Exportação e Indústria de Óleos LTDA, (<http://www.imcopa.com.br/>) do Rio Grande do Sul, mediante a repercussão geral por Sessão Plenária de 13/05/2021, que foi um ultimato anterior a 15/03/2017 (data da publicação). Porém, o Estado rejeitou, solicitando um maior detalhamento em relação a qual ICMS seria objeto da exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, onde acabou vencendo o “ICMS faturado”, mas o Estado, prevendo um imenso prejuízo aos seus cofres, solicitou a modulação dos efeitos.
- O Parecer SEI n.º 7698/2021/ME, aprovado pelo Despacho n.º 246 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) – Ministério da Economia (ME), datado de 24/05/2021 e publicado no Diário Oficial da União DOU 26/05/2021. Essa foi a primeira manifestação explícita por parte do ME em relação aos efeitos da decisão do julgamento de repercussão geral. Onde, por

consequente, os entes arrecadadores ME, PGFN e Receita Federal do Brasil (RFB) mostraram-se favoráveis.

- O Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital (EFD) Contribuições – Versão 1.35: Atualização em 18/06/2021, disponibilizado no site do SPED em 24/06/2021, cujas seções 11 e 12, transcorreram às orientações de caráter técnico em relação aos campos que foram afetados e aos procedimentos de retificação da EFD Contribuições.

Nesta conjuntura, o ICMS objeto de recuperação tributária é aquele destacado nos documentos fiscais das operações alusivas à receita que foi objeto de tributação do PIS e da COFINS, visto que a lógica fiscal é que o ICMS é um imposto por dentro do preço e por consequência não faria parte da receita bruta.

De acordo com o Guia Prático da EFD Contribuições – Versão 1.35: Atualização em 18/06/2021 da RFB, pode-se ajustar o ICMS no arquivo retificador EFD as operações sujeitas a PIS e a COFINS (aquelas com código de situação tributária 01 e 02) e as operações não incidentes, isentas, com suspensão ou com alíquota zero, ou seja, aquelas cujo Código Especificador da Substituição Tributária (CEST) sejam: 06, 07, 08 e 09.

Dessa forma, a garantia dessa recuperação tributária é baseada no Parecer SEI n.º 7698/2021/ME, Itens 11, “b”, 13 e 16 e o Guia Prático da EFD Contribuições – Versão 1.35: Atualização em 18/06/2021, Seções 11 e 12, mas a ênfase é a de número 3 da seção 12, pois é aqui, que de forma bem específica para a RFB, o ICMS a ser ajustado é o que foi efetivamente destacado no documento fiscal.

Consequentemente, o STF definiu os efeitos da modulação de forma retroativa ao da decisão de 2017 e o parecer da PGFN está obedecendo esta deliberação do STF, então o direito de recuperar estes valores pagos indevidamente ou a maior dentre outras possibilidades, cabe exclusivamente para aquelas empresas que foram prejudicadas a começar em 16/03/2017 até os dias atuais. À vista disso, uma empresa que esteja atualmente no regime tributário do Simples Nacional, mas nos anos anteriores esteve em um dos outros regimes citados e houve a incidência do PIS e da COFINS, têm o direito de pleitear este valor. Destaca-se, que essa decisão do STF não abrange os créditos vinculados às operações tributadas no mercado interno, uma

vez que esse tipo de crédito só pode ser compensado com o próprio débito gerado pela PIS e pela COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade pelo regime tributário do Lucro Real e nem para as empresas que são exclusivamente prestadoras de serviços tributadas pelo ISSQN. Logo, os créditos recuperáveis abrangidos pela decisão do STF, são as diferenças pagas à maior ou indevidamente.

2.4. APURAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PARA AS EMPRESAS OPTANTES PELO LUCRO PRESUMIDO

A apuração dos créditos tributários é o procedimento utilizado para apurar e calcular os créditos a que uma empresa tem direito, apoiada na legislação tributária aplicável.

De acordo com Sabbag (2020), o nascimento do crédito tributário ocorre com o lançamento tributário (art. 142 do CTN), o que nos permite defini-lo como uma obrigação tributária “lançada” ou, seja a obrigação tributária em estado ativo.

Segundo Palsen (2011) apud Lopes (2022) alude que “enquanto a obrigação tributária surge com o fato gerador (art. 113, § 1 CTN), o crédito tributário só se considera constituído com a produção do ato que formaliza sua existência e lhe dá exigibilidade”.

Carvalho (2011) apud Homens (2016) aborda que “[...] o crédito tributário só nasce com sua formalização, que é o ato de aplicação da regra-matriz de incidência.

Sendo assim, créditos tributários são os valores que foram pagos a maior, decorrentes de incentivos fiscais ou oriundos de regime especial de tributação, podendo gerar crédito para a empresa ou resultar em desconto do valor devido ao Fisco. Para apurar o crédito tributário, excluem-se da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS: as saídas isentas, ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas a alíquota zero; não-operacionais, decorrentes da venda de Ativos com características permanentes; as receitas auferidas pela pessoa jurídica revendedora de mercadorias em relação às quais as contribuições sejam exigidas da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; as receitas de venda de álcool para fins carburantes; as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

as 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; os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receitas; as receitas financeiras, exceto os juros sobre o capital próprio, a partir de 1º de abril de 2005 (Decreto nº 5.442 de 09/05/2005).

Tendo em vista esses conceitos básicos e levando em conta que o cálculo do ICMS, basicamente, é o resultado do preço do produto final (incluindo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle; o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição e frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado; podendo ser incluído, ainda, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na base de cálculo do ICMS, no caso de desembaraço aduaneiro das mercadorias ou bens importados do exterior e na aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior apreendidos ou abandonados), multiplicado pela alíquota praticada, é possível verificar que, para apurar os créditos tributários provenientes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, deve-se primeiro, verificar o valor de ICMS já embutido no preço final do produto/serviço/transporte/comunicação.

Nesse sentido, verifica-se a prática de bitributação, vedada pela Constituição Federal de 1988, em seu artigo 154, I, visto que o cálculo do ICMS se dá não pelo valor do produto, mas pelo seu preço final, em que já foi incluído o ICMS.

A alíquota do ICMS é definida por cada Estado e pelo Distrito Federal. Pelo Regime tributário do Lucro Presumido a alíquota do PIS/PASEP é de 0,65% e a alíquota da COFINS é de 3,0%. Utilizando-se o mesmo exemplo do item 2.2, temos o seguinte:

Tabela 2- Apuração dos créditos tributários de PIS/PASEP e de COFINS

| Descrição do evento contábil | Valor em R\$ |
|--|---------------------|
| Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS (Faturamento Líquido sem ICMS na alíquota de 18%) [R\$ 460.000,00 – R\$ 82.800,00 = R\$ 377.200,00] | R\$ 377.200,00 |
| Valor do PIS/PASEP após a exclusão do ICMS (alíquota aplicada de 0,65%) | R\$ 2.451,80 |
| GANHO = Valor do PIS/PASEP a restituir [R\$ 2.990,00 – R\$ 2.451,80 = R\$ 538,20] | R\$ 538,20 |
| Valor da COFINS após a exclusão do ICMS (alíquota aplicada de 3,00%) | R\$ 11.316,00 |
| GANHO = Valor da COFINS a restituir [R\$ 13.800,00 – R\$ 11.316,00 = R\$ 2.484,00] | R\$ 2.484,00 |

Fonte: Elaborado pelos autores

A apuração dos créditos tributários para as empresas optantes pelo Lucro Presumido pode ocorrer a partir de algumas etapas que devem ser seguidas: revisão de tributos pagos, análise dos incentivos fiscais, levantamento dos tributos retidos na fonte e planejamento tributário.

Quando se comenta da revisão de tributos pagos e trata-se da revisão de todos os tributos pagos pela empresa, no período de cinco anos, para identificar se houve pagamento a maior por enquadramento incorreto de alíquotas ou erro de cálculo.

A análise de incentivos fiscais se dá na verificação da atividade da empresa e se esta tem direito a algum incentivo fiscal constantes na legislação tributária vigente.

Quanto ao levantamento dos tributos retidos na fonte, verifica-se os tributos e valores retidos na fonte, e se foram recolhidos valores corretos.

A realização de planejamento tributário é necessária para identificar as oportunidades de apuração de créditos tributários, por meio das atividades que a empresa desenvolve, benefícios fiscais aplicáveis, bem como a realização dos procedimentos de compensação e restituição dos créditos apurados.

É preciso, no entanto, que, ao apurar os créditos tributários se realize uma minuciosa análise da empresa, bem como da legislação tributária vigente, além de respeitar os procedimentos estabelecidos pelos órgãos fazendários competentes, evitando, assim, problemas com a RFB.

3. METODOLOGIA

Na metodologia foram utilizadas as referências bibliográficas e legais e aplicou-se a sistemática de cálculo tributário pelo Lucro Presumido, empregando valores fictícios, com o intuito de demonstrar a apuração dos créditos do PIS/PASEP e da COFINS. Além disso, as legislações pertinentes e pesquisas em artigos, bem como literatura própria de Contabilidade e Direito Tributário, conduziu subsídios para o conhecimento referente a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS na esfera administrativa, bem como sob que enfoque e perspectivas foram tratados o assunto supracitado.

Por fim, apurou-se resultados referentes ao impacto financeiro com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS nas empresas tributadas pelo Lucro Presumido, contribuindo para a obtenção de recursos para o caixa.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

A Tabela 1, apresentou a memória de cálculo pela sistemática do Lucro Presumido, para se encontrar a base de cálculo mensal para a apuração dos débitos do PIS/PASEP e da COFINS. Utilizou-se o valor fictício de uma receita bruta mensal, considerando-se o ICMS na alíquota de 18%, embutido na mesma, o que após a aplicação das alíquotas legais, encontrou-se o valor de R\$ 2.990,00 a recolher do PIS/PASEP e o valor de R\$ 13.800,00 a recolher da COFINS. Esse resultado corrobora com a inconformidade da sistemática de cálculo, haja vista, que o ICMS é um imposto por dentro do preço e por consequência não faria parte da receita bruta.

A Tabela 2, apresenta a memória de cálculo pela sistemática do Lucro Presumido, para se encontrar o faturamento líquido da Empresa sem a incidência do

ICMS, que será a base de cálculo mensal para se apurar o valor da contribuição para PIS/PASEP e para a COFINS e posteriormente encontrar aos valores dos créditos tributários a restituir.

Chegou-se ao valor de R\$ 538,20 do PIS/PASEP a restituir, subtraindo-se o valor a recolher do PIS/PASEP da Tabela 1 pelo valor a recolher do PIS/PASEP da Tabela 2. Para o valor de R\$ 2.484,00 da COFINS a restituir, utiliza-se a mesma regra, subtraindo-se o valor da COFINS a recolher da Tabela 1 pela COFINS a recolher da Tabela 2.

Nota-se um montante expressivo de R\$ 3.022,20 mensal, que anualmente representa R\$ 36.266,40 que poderá ser acrescido ao Caixa das empresas, após os trâmites contábeis e fiscais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do artigo foi abordar como a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS gera caixa através de créditos tributários na recuperação administrativa, especificamente para as empresas tributadas pelo Lucro Presumido, independentemente de sua natureza jurídica e de suas atividades econômicas, bastando apenas confirmarem ser contribuintes do ICMS e recolherem os tributos federais PIS/PASEP e COFINS no regime cumulativo. Assim, para atingir o objetivo principal do artigo, utilizou-se a pesquisa bibliográfica, aplicando-se a sistemática de cálculo do regime do Lucro Presumido, com valores fictícios, para apuração do saldo credor que a empresa pode gerar com a recuperação do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS.

REFERÊNCIAS

BARTINE, Caio. **Manual de Prática Tributária**. 6 ed. São Paulo: Método, 2019.

BRASIL, **Carga tributária bruta do Governo Geral atinge 33,71% do PIB em 2022**. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/noticias/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-atinge-33-71-do-pib-em-2022#:~:text=Em%202022%2C%20a%20carga%20tribut%C3%A1ria,s%C3%A9rie%20hist%C3%B3rica%20iniciada%20em%202010>> acesso em 12 jun 2023, 11:42:23.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Artigo 155 da Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.> acesso em 27 jul 2022, 14:59:22.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. [2022]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.> acesso em 27 jul 2022, 14:59:22.

BRASIL, **Decreto nº 5.442, de 09 de Maio de 2005**. Reduz a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa das referidas contribuições. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/d5442.htm> acesso em 26 jul 2022, 17:41:03.

BRASIL, **Guia Prático da EFD Contribuições – Versão 1.35 – SPED**. Atualização em 18/06/2021. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/estatico/AD/06A0F5C4E4CC8CA16035EB891A3AE31EA79708/Guia_Pratico_EFD_Contribuicoes_Versao_1_35%20-%2018_06_2021.pdf> acesso em 07 jun 2023, 22:41:39.

BRASIL, **Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de Março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>> acesso em 15 nov 2022, 23:10:06.

BRASIL, **Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966. Artigo 174**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. [2023] Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=prescri%C3%A7%C3%A3o+do>

+pr%C3%B3prio+cr%C3%A9dito+tribut%C3%A1rio+-+art.+174+do+ctn> acesso em 12 jun 2023, 21:28:09.

BRASIL, **Lei Complementar nº 7, de 7 de Setembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. [2023] Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm> acesso em 13 dez 2022, 22:43:06.

BRASIL, **Lei Complementar nº 8, de 3 de Dezembro de 1970**. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp08.htm> acesso em 13 dez 2022, 22:45:09.

BRASIL, **Lei Complementar nº 70, de 30 de Dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm> acesso em 13 dez 2022, 22:47:37.

BRASIL, **Lei Complementar nº 87, de 13 de Dezembro de 1996**. Lei Kandir. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> acesso em 30 mar 2023, 14:54:06.

BRASIL, **Lei nº 9.718, de 27 de Novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF: Presidência da República. [2023]. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm> acesso em 25 jul 2022, 16:40:02.

BRASIL, **Lei Complementar nº 115, de 26 de Dezembro de 2002**. Altera as Leis Complementares nos 87, de 13 de setembro de 1996, e 102, de 11 de julho de 2000. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp115.htm> acesso em 30 mar 2023, 15:06:22.

BRASIL, **Medida provisória nº 1159, de 2023**. Exclusão do ICMS da base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Disponível em: < <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/155689>> acesso em 19 jun 2023, 12:06:08.

BRASIL, **Parecer SEI nº 7698.PGFN-ME**. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-no-7698-pgfn-me.pdf/view>> acesso em 27 jul 2022, 16:39:09.

BRASIL, STF. **Plenário decide excluir ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS a partir de 2017.** Também foi firmado o entendimento de que o tributo destacado na nota é o que deve ser excluído. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=465885&ori=1>> acesso em 07 jun. 2023, 22:46:07.

BRASIL, **Portaria Conjunta PGFN / RFB nº 1, de 12 de Fevereiro de 2014.** (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20). Dispõe sobre comunicações decorrentes de julgamentos proferidos em controle concentrado de constitucionalidade (STF) ou sob o rito dos arts. 543-B e 543-C do CPC - recursos extraordinários com repercussão geral reconhecida (STF) e recursos especiais repetitivos (STJ). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50023>> acesso em 07 jun 2023, 22:51:11.

BRASIL, STF. **Recurso Extraordinário: RE 574706 PR. Recurso extraordinário com repercussão geral.** Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS. Definição de faturamento. Apuração escritural do ICMS e regime de não cumulatividade. Recurso provido. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/769711101/recurso-extraordinario-re-574706-pr>> acesso em 19 jul 2022, 16:14:36.

CAMPOS, F. C. R.; IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C.; NAKAMURA, W. T. (2019). **Uma análise contábil, econômica e jurídica do lucro passível de distribuição e os impactos sobre a manutenção do capital: um enfoque sob a realização da renda.** CAFI, v. 2, n. 1, p. 43-67. Disponível em: <<https://revistas.pucsp.br/index.php/CAFI/article/view/40864/27935>> acesso em 01 jul 2023, 10:50:33.

CARRIJO, Wesley. **Lucro Presumido: Conheça suas principais características.** Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/lucro-presumido-conheca-suas-principais-caracteristicas/>> acesso em 30 dez 2022, 22:08:12.

HOMENS, Alexandre Mendes de Oliveira Mil. **A Constituição do Crédito do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e suas Consequências Jurídicas.** Disponível em: <<https://www.sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/31289/1/ALEXANDRE%20MENDES%20DE%20OLIVEIRA%20MIL%20HOMENS.pdf>> Acesso em 17 jun. 2022, 23h24:53.

LOPES, Alini Eichemberger. **Transação como Modalidade de Extinção do Crédito Tributário** Disponível em: <<https://www.sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/31473/1/Alini%20Eichemberger%20Lopes%20-%20Monografia.pdf>> Acesso em 17 jun. 2022, 22h58:57

MARIANO, Paulo Antonio; PERES, Adriana Manni. **Emissão e escrituração de documentos fiscais**. 5 ed. São Paulo: IOB, 2011.

MARIANO, Paulo Antonio; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Sandra Regina Alencar. **Substituição Tributária do ICMS**. 5 ed. São Paulo: IOB, 2012.

RODRIGUES, Aldenir Ortiz; BUSCH, Cleber Marcel; GARCIA, Edino Ribeiro; TODA, William Haruo. IRPJ e CSLL: **Manual do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre Lucro Líquido**. 3. Ed. São Paulo: IOB, 2009.

SABBAG, Eduardo - **Direito tributário essencial** – 7. ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. **Seção II - do Regime Periódico de Apuração e do Regime de Estimativa - Subseção I - Do Regime Periódico de Apuração**. Disponível em: < <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/textoricms.aspx#art087.aspx>.> acesso em 19 jul 2022, 17:22:15.

SÃO PAULO (Estado). Legislação. **RICMS - Artigo 52 a 56 C, SEÇÃO II - Da Alíquota**. Disponível em: < <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/art052.aspx>> acesso em 07 jun 2023, 22:18:02.

SÃO PAULO (Estado). **Decreto 45.490 de 30 de Novembro de 2000 (DOE de 01/12/2000)**. Aprova o Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS. Disponível em: < <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec45490.aspx>> acesso em 07 jun 2023, 22:23:18.

SILVA, Lourival Lopes da. **Contabilidade Geral e Tributária**. 7 ed. São Paulo: IOB, 2012.