



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS

FACE – Faculdade Administração, Ciências Contábeis e Economia

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS – UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUANA MARTON BORGES

IMPACTO DA EXCLUSÃO DO ICMS NA APURAÇÃO DO PIS E COFINS NA
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO DE UMA EMPRESA DO
RAMO FARMACÊUTICO

DOURADOS/MS

2021



LUANA MARTON BORGES

**IMPACTO DA EXCLUSÃO DO ICMS NA APURAÇÃO DO PIS E COFINS NA
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO DE UMA EMPRESA DO
RAMO FARMACÊUTICO**

Trabalho de Graduação apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Dr. Rafael M. Noriller.

Banca Examinadora:

Dr^a Elise Soerger Zaro.

Dr. Gerson João Valeretto.



Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP).

B732i Borges, Luana Marton

IMPACTO DA EXCLUSÃO DO ICMS NA APURAÇÃO DO PIS E COFINS NA
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO DE UMA EMPRESA DO RAMO
FARMACÊUTICO [recurso eletrônico] / Luana Marton Borges. -- 2021.

Arquivo em formato pdf.

Orientador: Rafael Martins Noriller.

TCC (Graduação em Ciências Contábeis)-Universidade Federal da Grande Dourados, 2021.

Disponível no Repositório Institucional da UFGD em:

<https://portal.ufgd.edu.br/setor/biblioteca/repositorio>

1. Exclusão do ICMS. 2. Elisão Fiscal. 3. Planejamento Tributário. I. Noriller, Rafael Martins.
II. Título.



ATA DE APROVAÇÃO DE BANCA EXAMINADORA DE TRABALHO DE
GRADUAÇÃO II, SEMESTRE LETIVO 2021.1, RAEMF

**IMPACTO DA EXCLUSÃO DO ICMS NA APURAÇÃO DO PIS E
COFINS NA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO DE
UMA EMPRESA DO RAMO FARMACÊUTICO**

LUANA MARTON BORGES

Esta monografia, realizada via webconferência (Google Meet), foi julgada adequada para aprovação na atividade acadêmica específica de Trabalho de Graduação II, que faz parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia – FACE da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD.

Apresentado à Banca Examinadora integrada pelos professores:

Prof. Dr. Rafael Martins Noriller
(Presidente)

Profa. Dra. Elise Soerger Zaro
(Avaliadora 1)

Prof. Dr. Gerson João Valeretto
(Avaliador 2)

DOURADOS-MS, 26 de novembro de 2021.



BORGES, Luana Marton. **Impacto da exclusão do ICMS na apuração do PIS e COFINS na demonstração do resultado do exercício de uma empresa do ramo farmacêutico.** 2021. 36 f. Monografia (Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia, Universidade Federal da Grande Dourados, Dourados, 2021.

RESUMO

Este trabalho tem o objetivo geral de analisar o impacto da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS na Demonstração de Resultado do Exercício de uma empresa do ramo farmacêutico. A metodologia de pesquisa utilizada para o desenvolvimento deste estudo corresponde a uma abordagem qualitativa, visto que foram detalhados documentos e legislações vigentes sobre o tema, e quantitativa, já que se tratou, também, do exame de valores pré-dispostos na DRE de uma farmácia ao longo do ano-calendário de 2021, em torno da discussão ainda existente no STF. Para a pesquisa, na obtenção dos dados a serem analisados, baseou-se na análise da demonstração do resultado, com o cálculo comparativo com e sem a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Os resultados encontrados comprovaram que, com essa nova decisão, muitas empresas poderão obter a redução de sua carga tributária, através da elisão fiscal, com todo o respaldo da lei maior e as específicas, tornando-as tributariamente mais econômicas.

Palavras-chave: Exclusão do ICMS; Elisão Fiscal; Planejamento Tributário.



ABSTRACT

This paper has the general objective of analyzing the impact of the exclusion of ICMS in the PIS and COFINS calculation basis in the Income Statement for the Year of a pharmaceutical company. The research methodology used for the development of this study corresponds to a qualitative approach, as documents and current legislation on the subject were detailed, and quantitative, as it also dealt with the examination of pre-arranged values in the DRE of a pharmacy throughout the calendar year 2021, around the discussion that still exists in the STF. For the research, in obtaining the data to be analyzed, it was based on the analysis of the income statement, with the comparative calculation with and without the exclusion of ICMS from the PIS and COFINS calculation basis. The results found proved that, with this new decision, many companies will be able to obtain a reduction in their tax burden, through tax avoidance, with all the support of the major law and the specific ones, making them more cost-effective in terms of taxation.

Key-words: Exclusion of ICMS; Tax Elimination; Tax Planning.



LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

CFC – Conselho Federal da Contabilidade

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

COSIT – Coordenação-Geral de Tributação

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CST – Código de Situação Tributária

CTN – Código Tributário Nacional

DRE – Demonstração do Resultado do Exercício

DVA – Demonstração do Valor Adicionado

ECD – Escrituração Contábil Digital

ECF – Escrituração Contábil Fiscal

EFD – Escrituração Fiscal Digital

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IDH – Índice de Desenvolvimento Humano

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa Integração Social

RFB – Receita Federal do Brasil

Scielo – *Scientific Electronic Library Online*

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

STF – Supremo Tribunal Federal

STN – Sistema Tributário Nacional

UFGD – Universidade Federal da Grande Dourados



SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
1.1. DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA	10
1.2. HIPÓTESE	11
1.3. OBJETIVOS	12
1.3.1. Objetivo Geral	12
1.3.2. Objetivos Específicos	12
1.4. JUSTIFICATIVA	12
2. REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	13
2.2. DEFINIÇÃO DE TRIBUTOS	13
2.3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E NUANCES DA ELISÃO E EVASÃO FISCAL ...	15
2.4. LUCRO REAL: ICMS, PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS	18
2.4.1. ICMS Não Cumulativo.....	18
2.4.2. PIS e COFINS Não Cumulativos	19
2.5. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS	21
3. METODOLOGIA.....	25
3.1. DELINIAMENTO DA PESQUISA	25
3.2. DEFINIÇÃO DA ÁREA/POP.-ALVO/AMOSTRA/UNID. ANÁLISE	26
3.3. TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS	26
3.4. TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS	26
4. RESULTADOS E DISCUSSÕES	28
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	32
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	34

1. INTRODUÇÃO

A carga tributária brasileira está entre as mais elevadas e complexas, comparada a outros países do mundo. Neste contexto, de acordo com Oliveira (2021, p. 85), “o brasileiro, em geral, não é contra o pagamento de tributos, pois tem consciência de sua importância para custear a máquina pública”. O autor ainda complementa dizendo que o descontentamento popular se dá, pois em muitos âmbitos não se percebe um retorno grandemente satisfatório. Para mais, casos de corrupção tornam o sistema contingente. Em sua obra, Oliveira cita que a população brasileira tem mais desembolsos com impostos do que habitantes de países como Reino Unido, Canadá, Espanha e Estados Unidos, que são nações desenvolvidas.

Na teoria, o recolhimento de tributos da população brasileira em benefício a Administração Pública, seja de pessoas físicas ou jurídicas, corrobora na promoção do bem-estar da sociedade, pois esses recursos de origem tributária são fontes para o financiamento de serviços públicos, sendo destinados à saúde, educação, transporte público e saneamento básico, como é previsto no Art. 3º da Constituição Federal (1988): “constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] II – garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos”. Com essa mesma forma de arrecadação, os cidadãos brasileiros financiam toda a máquina pública.

Em 2018, um estudo feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) com 30 países que têm as maiores cargas tributária do mundo, mostrou que quando se trata de retorno de bem-estar à sociedade, o país que apresenta o menor índice é o Brasil (IBPT, 2018). Em exemplos numéricos, a Irlanda apresenta um percentual de 22,8% de carga tributária no Produto Interno Bruto (PIB) em comparação ao Brasil que é 34,25%, sendo que aquela fica em primeiro lugar no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH).

O Código Tributário Nacional (CTN), criado em 1966 através da Lei nº 5172, dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional (STN) e todas as suas atribuições nas diferentes esferas da União. Como já citado, é de complexo entendimento, pois apresenta vasta quantidade de tributos, com diversos percentuais e formas de apuração, que podem ser diferentes em comparação entre as unidades federativas do Brasil.

Neste contexto, os profissionais da Contabilidade, na organização de um escritório contábil, regulado pelo Conselho Federal da Contabilidade (CFC), são responsáveis por estudar, entender o STN em sua totalidade, realizar as devidas apurações tributárias de acordo com a legislação vigente, e, na perspectiva de se destacarem no mundo profissional, orientar os

empresários sobre a importância de cada tributo sobre as diversas atividades desenvolvidas por sua empresa. Além disso, conforme o Art. 113 do CTN, existem obrigações acessórias que devem ser cumpridas pelas entidades, e em casos de inobservância ou descumprimento, podem ser alvos de fiscalização e até cobrança de multas, sendo previsto em toda a extensão do Art. 149 da Lei 5.172/96 (CTN).

A profissão contábil abrange não só o atendimento de obrigações principais como a geração de guias, mas também está estritamente ligada ao atendimento das obrigações acessórias, como a Escrituração Fiscal Digital (EFD) através da entrega mensal do SPED, conforme institui o Convênio ICMS CONFAZ nº 143 de 2006, Escrituração Contábil Digital (ECD), de acordo com a Resolução CFC nº 1.020 de 2005, e Escrituração Contábil Fiscal (ECF) em concordância com a Instrução Normativa da RFB nº 1.422 de 2013.

1.1. DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA

Ao levar em consideração a quantidade de tributos apurados e recolhidos ao longo de um ano-calendário, as inúmeras declarações a serem entregues no prazo disponibilizado pelos órgãos reguladores ou esferas da União dispostos no STN, em contraposição ao baixo retorno social, devido aos casos alarmantes de corrupção no país, faz com que muitos empresários busquem maneiras de esquivar-se da obrigação tributária, utilizando a chamada evasão fiscal.

Para Oliveira *et al.* (2015), a evasão fiscal expõe o ato ilícito com fato gerador da obrigação tributária incorrido com ênfase na redução ou omissão do pagamento dos tributos pela pessoa física ou jurídica. Em outras palavras, maximização do lucro da empresa por meio da redução das obrigações tributárias.

A utilização da evasão fiscal é um ato proibido por lei, conforme o Art. 1º da Lei nº 8137/90 – Lei dos Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo, em que “constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo [...], mediante as seguintes condutas: [...] II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal”.

Na busca de formas legais para a melhoria de custos tributários, verifica-se a nova forma de cálculo das contribuições federais exposta na decisão do STF em 2021. Neste sentido, qual o impacto da nova base de cálculo de PIS e COFINS, ao excluir a parcela de ICMS, conforme a orientação do Supremo Tribunal Federal?

1.2. HIPÓTESE

A consultoria contábil, através do planejamento tributário, é um dos métodos mais eficazes para extinguir qualquer forma ilegal utilizada na tentativa de reduzir a carga tributária das empresas brasileiras. Diante disso, contextualiza-se o conceito de elisão fiscal, como sendo o mecanismo legal de evitar ou reprimir o pagamento de tributos, como Oliveira *et al.* (2015) destaca a elisão por meio do planejamento tributário ou de forma lícita, especificamente buscando a melhor forma de realização das atividades da empresa (antes do fato gerador da obrigação tributária).

Isso porque, através da elisão fiscal, pode-se realizar reduções de tributos diversos com o respaldo da lei, sem que haja grandes riscos de fiscalizações, aplicação de multas e até mesmo outras maneiras mais severas de autuações e execuções fiscais. Do mesmo modo, o consultor contábil, na sua atribuição profissional, pode utilizar a elisão fiscal para adequar a entrega de declarações acessórias, já que a forma indevida de transmiti-las pode acarretar custos adicionais, como a cobrança de multas por erros, podendo ser superior ao valor monetário do tributo que seria gerado.

Em 13 de maio de 2021, através do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS para empresas optantes pelo regime normal de tributação, com seis votos à quatro, o resultado do julgamento foi de desvantagem para o governo federal, já que a decisão foi de dar efeitos válidos desde 15 de março de 2017. A decisão foi posteriormente, acatada e assinada pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional Ricardo Soriano de Alencar em Brasília, através do Parecer Sei nº 7698/2021/ME da PGFN, sob forma de orientar a Secretária Especial da Receita Federal do Brasil na observância da adequação, normativas e procedimentos, no cumprimento da decisão anterior (RE nº 574.706/PR).

Desta maneira, no cenário atual, a decisão feita pelo Supremo Tribunal Federal poderá ser capaz de trazer melhorias à carga tributária das empresas, sendo mais uma opção para a redução da incidência das contribuições federais dentro das organizações, e de grande valia no crescimento do lucro corporativo, conforme expõe RAMALHO (2016, p. 04) em que indica que “é sabido que existem várias formas de planejamento tributário visando a diminuição dos custos relacionados a tributos” e a pesquisa em específico está sendo realizada “tendo em vista mostrar para as empresas uma dessas formas, que é a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS”.

1.3. OBJETIVOS

1.3.1. Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é o de analisar o impacto da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS na Demonstração de Resultado do Exercício de uma empresa do ramo farmacêutico optante pelo regime tributário não cumulativo (Lucro Real).

1.3.2. Objetivos Específicos

- Verificar legislações vigentes voltadas ao Sistema Tributário Nacional, benefícios fiscais e elisão fiscal;
- Detalhar como se deu a decisão do STF quanto a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS;
- Realizar o estudo prático do ICMS, PIS e COFINS atual de uma empresa do ramo farmacêutico, tendo em vista o resultado empresarial antes e depois da decisão do STF.

1.4. JUSTIFICATIVA

Na pesquisa realizada, trabalhos elaborados anteriormente apresentam soluções voltadas a comparações entre os regimes tributários brasileiros: Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido. Mas até o momento, não houve uma solução em que a empresa permaneça no regime de tributação original. Este trabalho terá esse propósito, através das legislações vigentes, e nas lacunas dessas, uma maneira eficiente e eficaz de diminuir ao máximo a carga tributária das empresas analisadas, mantendo-a no mesmo regime tributário.

Para mais, com a decisão recente feita pelo STF, com a exclusão do ICMS do cálculo do PIS e da COFINS, pode-se verificar, no que tange instância máxima do poder Judiciário brasileiro, uma nova forma de reduzir a carga tributária, oferecendo alívio aos empresários.

O estudo, será ser melhor executado com a formação profissional de qualidade de um consultor contábil. Uma vez que o empresário pode ser leigo no assunto voltado ao fisco, o consultor é capaz de elevar a lucratividade da empresa, através deste do planejamento tributário e nas atualizações do tributarismo brasileiro. Dado que os resultados obtidos serão de benefício tanto do proprietário da empresa quanto do profissional contábil, que terá credibilidade em seu trabalho, e poderá ajustar seus honorários de acordo com cada consultoria realizada.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional (STN) diz respeito ao conjunto de legislações criadas para normatizar e regular a cobrança e o posterior recolhimento de tributos em toda a extensão do território brasileiro. Esse grupo de legislações incluem artigos constitucionais, leis, decretos, portarias e instruções normativas, que se completam e devem ser atendidas por todos os cidadãos. O Código Tributário Nacional (CTN), em seu Art. 96 da Lei nº 5.172/66 menciona que “‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

De todas as legislações vigentes elaboradas para conduzir o funcionamento pleno da demanda tributária brasileira, existem algumas que são prioritárias, ou seja, há uma hierarquia normativa a se seguir.

Há todo um conjunto de diretrizes que precisa ser respeitado pelo Poder Público, a começar da própria Constituição Federal [...] no Capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”) do Título VI (“Da Tributação e do Orçamento”), além de diversas outras disposições tributárias espalhadas pelo corpo da Lei Maior. Abaixo da Constituição, estão o Código Tributário Nacional (CTN) e as leis complementares responsáveis pela veiculação das normas gerais [...] aplicáveis a todos os níveis da federação, resoluções do Senado Federal e do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e, em seguida, as leis que instituem e disciplinam a cobrança de cada um dos tributos nos diferentes entes federativos (NETO, 2019, p. 03).

O então consultor legislativo da área III - Direito Tributário e Tributação da Câmara dos Deputados apresenta que a Constituição Federal de 1.988 destaca-se como a Lei Maior, devendo ser respeitada em primazia as demais e em âmbito federal. Em consequência, além das demais legislações desta esfera, é necessário observar normativas estaduais e municipais.

2.2. DEFINIÇÃO DE TRIBUTOS

Segundo o Art. 03º do Código Tributário Nacional (1.966), “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Em outros termos, o tributo deve ser pago de maneira monetária (em dinheiro, por exemplo), sendo a cobrança expressa em lei, e o pagamento deve ser feito de acordo com a

exigência dos órgãos arrecadadores. Desta conceituação, excluem-se multas cobradas em decorrência de ato ilícito.

Ainda neste contexto, através do Art. 09º da Lei nº 4.320 (1.964), mais conhecida como Lei do Orçamento, têm-se que “tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições [...], destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades”. Sendo assim, além do já conhecido conceito dado pelo CTN, sabe-se que os tributos classificam-se em impostos, taxas e contribuições, destinadas as entidades da Administração Pública, com o objetivo de financiar as principais atividades e serviços exercidos e prestados em prol da população.

O Código Tributário Nacional cita que os tributos são classificados em impostos, taxas e contribuições de melhorias. Oliveira *et al.* (2015) explica, de maneira detalhada, o que cada espécie representa no recolhimento de tributos brasileiros, tendo como embasamento o conteúdo exposto na Lei nº 5.172/66 e suas alterações.

Impostos: que decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do estado em favor do contribuinte; taxas: que estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis; contribuições de melhoria: que são cobradas quando do benefício trazido aos contribuintes por obras públicas (OLIVEIRA *et al.*, 2015, p. 05).

Desta ponderação, sabe-se que os impostos têm maior representatividade, no tocante em que são utilizados como principal instrumento de gerenciamento dos órgãos da Administração Pública centralizada, além de ser a maior fonte de financiamento de obras governamentais. Outra modalidade utilizada como meio de aplicação e investimento em setores voltados a assistência da população, são as contribuições sociais. De acordo com o Art. 149 da CF (1.988), a União instituiu as contribuições sociais, com a seguinte caracterização: “de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”.

Neste foco, Oliveira *et al.* (2015), cita como exemplos: contribuições ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), Programa Integração Social (PIS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição para o Fundo de Investimento Social (COFINS). Ou seja, são recolhimentos feitos por parte do governo, que retornarão aos próprios contribuintes.

No Brasil, para que o recolhimento dos tributos seja ordenado e que toda a extensão territorial brasileira receba sua porcentagem de recursos, sob a forma de investimento em serviços públicos, divide-se as competências nas próprias esferas: União, Estados, Municípios

e Distrito Federal. A fim de melhor entendimento da distribuição realizada através das legislações voltadas ao tema, o quadro 1 foi elaborado, fundamentado nas Seções III, IV, V, do Capítulo I – do Sistema Tributário Nacional, do Título VI – da Tributação e do Orçamento da Constituição Federal de 1.988.

Quadro 1 – Divisão dos Tributos.

Seção III – Dos Impostos da União

Importação de produtos estrangeiros;	II
Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;	IE
Renda e proventos de qualquer natureza;	IR
Produtos industrializados;	IPI
Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;	IOF
Propriedade territorial rural;	ITR
Grandes fortunas.	IGF

Seção IV – Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal

Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;	ITCD
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;	ICMS
Propriedade de veículos automotores.	IPVA

Seção V – Dos Impostos dos Municípios

Propriedade predial e territorial urbana;	IPTU
Transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;	ITBI
Serviços de qualquer natureza.	ISS

Fonte: (Neto, 2019, p. 09).

Tendo em conta o conteúdo completo do trabalho em que segue, somando aos tributos citados no quadro 1, qualifica-se as contribuições sociais sobre o faturamento: Programa Integração Social (PIS) e Contribuição para o Fundo de Investimento Social (COFINS).

2.3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E NUANCES DA ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Na profissão contábil com foco na consultoria tributária, é importante que a atualização e revisão de conteúdos sejam feitas continuamente, a fim de antenar-se a todas publicações feitas pela Administração Pública, no que diz respeito as legislações tributárias; uma vez que o

objetivo de qualquer empresário é a redução de custos, dentre eles, a carga tributária de sua empresa.

Ainda hoje, a rotina fiscal privada é complexa e duramente permeada por curtos prazos de vencimento de tributos e atendimento as obrigações acessórias. Neste cenário, o profissional da área deve levantar estratégias otimistas para que esses prazos sejam cumpridos, e ao mesmo tempo, fazer planejamentos orçamentários de redução do volume tributário das empresas.

Oliveira *et al.* (2015, p. 23) cita que o planejamento tributário é “uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo”. Ou seja, é uma prática que demanda a antecipação de estudos de fatos administrativos, jurídicos, fiscais e econômicos, através das legislações vigentes, que visa atingir alternativas legais, que não sejam onerosas para a empresa e seu gestor. Em complementação, Latorraca (2000) menciona que o planejamento tributário deve ser desdobrado de maneira preventiva, sugerindo todas as opções legais disponíveis e quais os ônus quantitativos de cada uma delas.

Há de se salientar que o planejamento tributário não é um tipo de sonegação fiscal, isso porque, o projeto orçamentário define opções fundamentadas na literatura legislativa, no que ela transmite de proibido e naquilo que não foi citado, de maneira lícita.

Ao utilizar o *tax saving*, que na tradução livre significa economia de impostos, Oliveira *et al.* (2015, p. 24) informa que para ter eficácia no planejamento tributário, o consultor contábil precisa verificar algumas questões, sendo:

- I. Conhecer todas as situações em que é possível o crédito tributário;
- II. Conhecer todas as situações em que é possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa;
- III. Conhecer todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis no cálculo do lucro tributável;
- IV. Ser oportuno e aproveitar as lacunas deixadas pela legislação, para tanto ficando atento as mudanças nas normas e aos impactos nos resultados da empresa;
- V. Identificar todos os incentivos e benefícios fiscais concedidos pelos governos federal, estadual e municipal.

O aproveitamento pode ocorrer de diversas maneiras, conhecendo toda a amplitude tributária voltada à atividade empresarial. Ainda na obra de Oliveira *et al.* (2015), percebe-se que os autores obstinam-se em dizer que o planejamento tributário estratégico deve ocorrer antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, antes da emissão de documentos fiscais.

A partir da conceituação anterior, percebe-se a inclusão de dois conceitos: elisão e evasão fiscal. Esta primeira está estritamente ligada ao planejamento tributário estratégico, já

que depois de planejar, segue-se uma conduta, buscando alinhar-se aos ônus gerados por ela. Segundo Ary *et al* (2020, p. 56), a elisão fiscal pode ser praticada de duas maneiras:

Quando o contribuinte deixa de praticar ato [...] necessário para concretizar o fato gerador com a única finalidade de fugir da aplicação da lei para obter vantagens fiscais, denominada por lacuna; ou quando o contribuinte escolhe outra opção, aceita pela lei, que seja menos onerosa e gravosa, chamada de induzida, são as reduções, isenções e não-incidência, tendo o objetivo de incentivar determinadas práticas as quais possuem relevância social ou econômica para o país.

Dessas duas posturas colocadas, a segunda tem maior eficiência, por tornar o processo seguro e respaldados pelo estabelecido em lei, sendo “um procedimento legalmente autorizado, que pode contribuir, se bem executada, para reduzir a carga tributária. Pressupõe a licitude do comportamento do contribuinte, sendo uma forma honesta de evitar a submissão a uma hipótese tributária desfavorável” (Oliveira *et al*, 2015, p. 26).

Ao contrário da elisão, a evasão fiscal ativa um “sinal vermelho”, visto que, muitos empreendedores, no íntimo desejo de reduzir o repasse de recursos ao setor público, sem o respaldo competente de um profissional contábil, realizam essa prática de maneira ilícita. A evasão fiscal, como coloca Oliveira *et al*, é a situação em que “são utilizados meios ilegais na busca da descaracterização do fato gerador do tributo. Na evasão fiscal, o contribuinte busca, [...], um modo de mascarar seu comportamento de forma fraudulenta” (2015, p. 26).

Mesmo tendo o objetivo equivalente da elisão fiscal, que é a economia de tributos, o que as diferenciam é a prática de omissão, a ilegalidade, já que esta ocorre após a eventualidade do fato gerador, da existência da obrigação tributária. De acordo com Ary *et al* (2020, p. 56-57), “a evasão fiscal é uma conduta antiética e danosa para o país e pode acarretar multa tributária ao indivíduo o qual o praticou”.

Oliveira *et al*. expõe alguns exemplos de atos ilícitos que ocorrem em práticas de evasão tributária, a saber:

I. Omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; II. Falsificar ou alterar nota fiscal; III. Elaborar documento falso ou inexato; [...] V. Fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos [...] para eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributo (Oliveira *et al*, 2015, p. 26).

Pode ocorrer ambiguidades na conceituação de elisão e a evasão fiscal, mas ao tempo que uma segue a vigência das legislações tributárias, a outra blinda-se na ilegalidade. Ary *et al* (2020, p. 57) alude que “é importante sua regularização legal, dando segurança jurídica aos

contribuintes, de forma que estes saibam quais práticas estão aptos legalmente a exercer, e para o Fisco, pois evitará atos abusivos de economia tributária, os quais causam sério *déficit* aos cofres públicos”. Por isso, o consultor contábil deve estar capacitado para que sua orientação seja segura, levando resultados positivos aos empresários.

A consultoria contábil apresenta grande eficácia no apoio e respaldo às tomadas de decisões estratégicas e, conforme cita Oliveira (2012, p. 02) “estabelece as melhores alternativas para aperfeiçoar os resultados do presente e futuro da entidade, [...] pois dispõe de uma visão diferenciada [...] de profissionais tecnicamente capacitados e atentos às necessidades e incertezas do mercado”.

2.4. LUCRO REAL: ICMS, PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS

O Lucro Real é o regime tributário brasileiro em que, de maneira contábil, é apurado ou calculado através da escrituração contábil fiscal de forma integral e rigorosamente seguindo todas as normas expostas pelos órgãos reguladores e normatizadores da contabilidade, conforme cita (Oliveira *et al*, 2015, p. 191). Ao início de cada ano-calendário, o contribuinte pode realizar a opção por esta forma de cálculo, que, em resumo, irá apurar o lucro ou prejuízo da empresa ao final dos lançamentos de receitas, despesas e custos.

O artigo 6º do Decreto-Lei 1.598/97 expõe que “o Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”. E após toda a apuração da movimentação contábil do período, sobre o lucro líquido do período será calculado, nas alíquotas fixadas pelos órgãos competentes, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica a 15% e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido a 9%, com o adicional de 10% no Imposto de Renda caso a base de cálculo dos tributos exceda o limite de 60 mil reais em cada trimestre do ano-calendário ((Oliveira *et al*, 2015, p. 193).

2.4.1. ICMS Não Cumulativo

O ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) é um imposto de âmbito estadual, sendo recolhido pelo ente federativo do Estado conforme orientação do Art. 155, II, da Constituição Federal de 1.988. No Estado do Mato Grosso do Sul o Regulamento do ICMS foi estabelecido pelo Decreto nº 9.203 de 1998. Em seu Art. 1º, exhibe todas as operações que possuem a incidência do imposto estadual, sendo principalmente “I - as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares,

restaurantes e estabelecimentos similares” (Art. 1º, I, do RICMS/MS). Neste sentido, sobre todas as operações comerciais, o imposto deve ser aplicado pelos contribuintes, no momento das emissões dos documentos fiscais.

A Constituição Federal, em seu Art. 155, inciso I, cita que o ICMS terá o princípio da não-cumulatividade em seu cálculo, sendo possível a compensação do que for devido em cada operação da cadeia comercial, com o montante cobrado nas etapas anteriores pelo mesmo ou outro Estado brasileiro. As alíquotas de cálculo de ICMS no estado do Mato Grosso do Sul estão destacadas no Art. 41 do RICMS/MS, sendo observado, nas operações internas, da seguinte maneira: “III - dezessete por cento, nas seguintes hipóteses: a) operações internas e nas de importações, ressalvadas aquelas para as quais estejam previstas alíquotas específicas; b) nas prestações internas de serviços de transporte ou nas iniciadas ou prestadas no exterior; [...]” (Art. 41, III, RICMS/MS).

Cabe dizer, então, que a apuração do ICMS faz-se da seguinte maneira: nas operações de saídas, deve-se observar as legislações quanto a tributação dos produtos, e destacar o imposto em documento fiscal, e assim terá um débito registrado em seu livro de saídas; já nas operações de entradas, observando o regime tributário do remetente, e novamente a tributação da mercadoria, será lançado, por sua vez, um crédito em seu livro de entradas. Ao fim da competência contábil, o valor de imposto estadual a recolher será efetivamente a diferença entre os débitos e créditos; em casos em que os créditos superam os débitos, o contribuinte não recolherá imposto no período, podendo utilizar o saldo em competência posterior.

Toda a conjuntura descrita deve ser feita com base na legislação de cada Estado brasileiro, e no Mato Grosso do Sul, a concordância está especificada no Art. 71 da parte geral do regulamento, em que:

As obrigações [...] são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro [...]: I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de períodos anteriores; II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença deve ser liquidada no prazo; III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença pode ser transportada para o período seguinte (Art. 71 do RICMS/MS).

2.4.2. PIS e COFINS Não Cumulativos

Ao contribuinte que optar pelo Lucro Real de tributação no início de cada ano-calendário, será devido o recolhimento do PIS e COFINS através do princípio da não cumulatividade que terá a mesma conjuntura do ICMS, pois poderá apropriar-se de créditos de

etapas produtivas e comerciais anteriores, sempre levando em consideração a tributação de cada produto. A base de cálculo dessas duas contribuições federais está disposta inicialmente na Constituição Federal de 1998, conforme o Art. 195, inciso I, alínea b, em que: “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União [...]: I - do empregador, da empresa [...], incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento”.

A cobrança e recolhimento do PIS não cumulativo estão legalmente regulamentados em toda a extensão da Lei nº 10.637/2002, em que apresenta a incidência da contribuição sobre o total das receitas auferidas na competência pela pessoa jurídica, que neste momento, é optante pelo Lucro Real. Em seu Art. 2º, fica exposto a alíquota oficial de cobrança, sendo 1,65% sobre a base de cálculo exemplificada acima. Existem regimes diferenciados e produtos que possuem isenção ou recolhimento monofásico (em que a responsabilidade de recolhimento se dá apenas ao primeiro membro da cadeia produtiva), mas neste estudo trata-se apenas sobre a cobrança das receitas auferidas em sua integralidade.

No que tange a COFINS, as regras podem ser consideradas as mesmas da contribuição federal acima, porém a legislação que disponibiliza toda a tratativa da mesma e dá outras providências é a Lei nº 10.833/2003. Assim como a anterior, o Art. 2º determina a alíquota básica de cobrança, sendo de 7,6%.

A tributação das contribuições federais foi determinada através da Instrução Normativa RFB nº 1.009, de 2010, em que adota a Tabela de Códigos de Situação Tributária (CST) a serem usadas na Escrituração Fiscal Digital e nos documentos fiscais. Sendo assim, a tabela abaixo expõe os principais códigos utilizados, que tem o objetivo de determinar qual o tipo de tributação de cada operação a ser realizada.

Tabela 1 - CÓDIGO DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA REFERENTE A PIS/COFINS

Código	Descrição
1	Operação Tributável com Alíquota Básica
4	Operação Tributável Monofásica - Revenda a Alíquota Zero
5	Operação Tributável por Substituição Tributária
6	Operação Tributável a Alíquota Zero
7	Operação Isenta da Contribuição
49	Outras Operações de Saída
50	Operação com Direito a Crédito - Receita Tributada no Mercado Interno
70	Operação de Aquisição sem Direito a Crédito
71	Operação de Aquisição com Isenção
73	Operação de Aquisição a Alíquota Zero
75	Operação de Aquisição por Substituição Tributária
98	Outras Operações de Entrada
99	Outras Operações

Fonte: Adaptado da IN RFB nº 1.009/2010.

2.5. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS

Desde o ano de 1999, o Supremo Tribunal Federal (STF) vem realizando discussões sobre a forma correta de cálculo do PIS e COFINS, já que são contribuições federais cobradas sobre o faturamento da empresa. Por isso, os ministros versavam sobre o ICMS que, por estar embutido no faturamento, fazia parte da base de cálculo dos tributos citados.

A saber:

Nas razões do recurso, articula-se com a ofensa ao artigo 195, inciso I, do Diploma Maior, insistindo-se na inconstitucionalidade do artigo 2º, parágrafo único, da citada lei complementar, no que autorizada a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços na base de cálculo da Cofins, questão que não teria sido apreciada na ação declaratória de constitucionalidade. Salienta-se que se desvirtuou o conceito técnico de faturamento, ao incluir-se o referido tributo na base de cálculo (RE 240.785, 2001, p. 02-03).

Sob a forma de complementar a citação acima, retirada do Recurso Extraordinário nº 240.785, o Art. 195, inciso I, alínea b da Constituição Federal expõe que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, dentre várias formas, e mediante contribuições sociais, da empresa, ao incidir sobre a receita ou o faturamento (1988), sob as alterações feitas pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. A crítica que se faz é que o ICMS não integra o faturamento da empresa, mas sim, é um tributo que será destinado ao ente federativo do Estado. Conforme o voto do Ministro Marco Aurélio, “se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria. Admitir o contrário é querer [...] que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por norma constitucional, alterando, assim, a Lei Maior e com isso afastando a supremacia que lhe é própria” (RE 240.785, 2001, p. 04).

A Ação Declaratório de Constitucionalidade nº 18, de 2008 foi elaborada então, para complementar o que cita a Lei nº 9718 de 1998, nas seguintes expressões:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. [...] § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (ADC nº 18, 2008, p. 02).

Em 13 de maio de 2021, através do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS para empresas optantes pelo regime normal de tributação. A relatora Ministra Cármen

Lúcia declarou com seis votos à quatro, que o resultado do julgamento foi de desvantagem para o governo federal, já que a decisão retroagiu desde 15 de março de 2017, da seguinte maneira:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento, por maioria, em acolher, em parte, os embargos de declaração, apenas para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar desde 15.3.2017 – data em que julgado o RE n. 574.706 e fixada a tese com repercussão geral "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins" (RE 574.706, 2021, p. 02).

Cabe salientar o que sistematiza a Ministra Cármen Lúcia, em seu fundamentado voto, no que realça: “o ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido. Assim, não constitui receita do contribuinte, pois ainda que seja escriturado, não tem relação com a definição constitucional de faturamento para [...] base de cálculo das contribuições” (RE 574.706, 2021, p. 24). No item 16 de seu voto, a Ministra ainda coloca que:

O valor do ICMS destacado na nota fiscal [...] não integra o patrimônio do contribuinte [...], pois o mero ingresso contábil não corresponde ao faturamento, devendo por isso ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS. Dessa forma, tem-se no exemplo [...] a) a base de cálculo do PIS/COFINS seria R\$ 90,00 em relação ao industriário, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 100,00, excluindo-se o valor de R\$ 10,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal; [...] c) a base de cálculo [...] seria de R\$ 180,00 em relação ao comerciante, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 200,00, excluindo-se o valor de R\$ 20,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal. [...] “embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele exclui-se na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS” (RE 574.706, 2021, p. 29).

O que a Ministra Cármen Lúcia deseja exemplificar, refere-se ao esquema elaborado por ela para demonstrar que o ICMS, em nenhuma das etapas da cadeia comercial, integrará a receita do contribuinte, consoante ao quadro 2. Ainda neste raciocínio, a Ministra alude que até mesmo o ICMS a compensar seria um valor pago, pela etapa anterior, sendo devido excluir da base de cálculo do PIS e COFINS, o valor destacado em documento fiscal.

Quadro 2 – Exemplo de Recolhimento do ICMS – Elaborado Pela Ministra Cármen Lúcia.

	<i>Indústria</i>	<i>Distribuidora</i>	<i>Comerciante</i>	<i>Consumidor</i>
<i>Valor de Saída</i>	R\$ 100,00	R\$ 150,00	R\$ 200,00	-
<i>Alíquota</i>	10%	10%	10%	-
<i>Destacado</i>	R\$ 10,00	R\$ 15,00	R\$ 20,00	-
<i>A compensar</i>	R\$ 0,00	R\$ 10,00	R\$ 15,00	-
<i>A recolher</i>	R\$ 10,00	R\$ 5,00	R\$ 5,00	-

Fonte: (RE 574.706, 2021, p. 28).

Além do voto favorável da Ministra Cármen Lúcia, têm-se também Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Celso de Mello e Marco Aurélio Mello. Contra a decisão de excluir o valor do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS estão os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Gilmar Mendes e Dias Toffoli.

Em 2018, a Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal, através da Solução Consulta Interna nº 13 – COSIT, com o assunto “Contribuição para o PIS/PASEP” e “Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS”, em conformidade com a decisão judicial transitada em julgado pelo STF, a cargo de orientar as empresas sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição com o PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, ao longo do documento, os seguintes pontos:

- O valor de ICMS a ser excluído é aquele a recolher, transmitida na escrituração fiscal digital (EFD) – SPED Fiscal, conforme entendimento majoritário exposto no RE 574.706, divergindo do entendimento da Ministra Cármen Lúcia;
- Deverá segregar o montante do ICMS a recolher de acordo com o Código de Situação Tributária (CST) do PIS e da COFINS, de forma proporcional a receita bruta total auferida na competência.

No item 41 da Solução Consulta, a Receita Federal deixa claro que a tese vencedora no julgamento feito no STF é a que, quanto à parcela do ICMS passível a se excluir da base de cálculo mensal do PIS e da Cofins, corresponderá, para a pessoa jurídica industrial, atacadista e varejista, o montante de R\$ 10,00, R\$ 5,00 e R\$ 5,00, respectivamente. A justificativa é que “a apuração do ICMS a recolher é calculada e definida somando-se todos os débitos e deduzindo todos os créditos do imposto, sem os vincular, na referida apuração, a qual mercadoria, bem ou serviço se referem” (SC COSIT RFB, 2018, p. 21-22). Dessa maneira, a fim de exemplificar os parâmetros evidenciados pela Solução Consulta nº 13 da RFB, o quadro 3 foi elaborado:

Quadro 3 – Exemplo citado na Solução Consulta nº 13, item 50.

	<i>Receita Bruta Total</i>	<i>ICMS a Recolher</i>	<i>CST PIS/COFINS</i>		
			<i>CST 01</i>	<i>CST 06</i>	<i>CST 09</i>
<i>Situação 1</i>	R\$ 100.000,00	R\$ 10.000,00	100% R\$ 10.000,00		
<i>Situação 2</i>	R\$ 100.000,00	R\$ 10.000,00	60% R\$ 6.000,00	40% R\$ 4.000,00	
<i>Situação 3</i>	R\$ 100.000,00	R\$ 10.000,00	50% R\$ 5.000,00	30% R\$ 3.000,00	20% R\$ 2.000,00
<i>Situação 4</i>	R\$ 100.000,00	R\$ 10.000,00		100% R\$ 10.000,00	
<i>Situação 5</i>	R\$ 100.000,00	Crédito - R\$ 3.000,00	100% R\$ 0,00		

Fonte: (SCI nº 13 da RFB, 2018, p. 24-25).

Neste exemplo, sabe-se que apenas os valores correspondentes ao CST 01, que basicamente representa as operações tributáveis com alíquota básica, poderão ser deduzidos da base de cálculo do PIS e da COFINS, excetuado a última situação, pois no período apurado, a entidade teve como resultado um saldo credor que será utilizado na competência subsequente de apuração.

No entanto, em 2021, com a conclusão do trâmite em julgado do Recurso Extraordinário nº 574.706 pelos ministros que compõem o Supremo Tribunal Federal, os órgãos competentes da Receita Federal ainda não se pronunciaram como realmente serão feitos os cálculos com a exclusão da parcela de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. A decisão foi posteriormente, acatada e assinada pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional Ricardo Soriano de Alencar em Brasília, através do Parecer Sei nº 7698/2021/ME da PGFN, sob forma de orientar a Secretária Especial da Receita Federal do Brasil na observância da adequação, normativas e procedimentos, no cumprimento da decisão anterior.

No parecer emitido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a recomendação feita para a doação de providências por parte dos órgãos da Administração Tributária é de que: “a) os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS devem se dar após 15.03.2017 [...] e b) o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais” (PGFN, 2021, p. 03). Ou seja, distorcendo o que a Solução Consulta nº 13 da RFB estabelecia até o momento.

3. METODOLOGIA

3.1. DELINIAMENTO DA PESQUISA

O trabalho em que segue irá apresentar a pesquisa embasada prioritariamente através de uma abordagem quali-quantitativa no que diz respeito a apresentação de dados bibliográficos, voltados a legislações vigentes sobre o tema estudado e aspectos numéricos de uma empresa do ramo farmacêutico, enquadrada no regime do Lucro Real de tributação. Além de tratar da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS para empresas optantes por este mesmo regime normal de tributação (Lucro Real).

Segundo Gil (2017, p. 32), a pesquisa pode ser classificada pela sua área de conhecimento, finalidade, propósitos mais gerais e métodos empregados. Sendo assim, qualifica-se essa pesquisa na área de Ciências Sociais Aplicadas, tangendo a uma pesquisa aplicada, em que conceitua-se como “pesquisas voltadas à aquisição de conhecimentos com vistas à aplicação numa situação específica” (GIL, 2017, p. 33), já que o estudo poderá ser utilizado por profissionais contábeis, na prática tributária; e utilizando dos métodos descritivos e exploratórios, a pesquisa terá continuidade.

As pesquisas exploratórias têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. [...] A coleta de dados [...] envolve: levantamento bibliográfico; [...] análise de exemplos que estimulem a compreensão. [...] As pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis. [...] A maioria das que são realizadas com objetivos profissionais provavelmente se enquadra nesta categoria. [...] São incluídas neste grupo as pesquisas que têm por objetivo levantar as opiniões (GIL, 2017, p. 33).

O estudo de cunho bibliográfico buscou obras em fontes acadêmicas como Scielo (*Scientific Electronic Library Online*), CAPES (Banco de Dissertações e Teses da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), Biblioteca Digital da UFGD (Universidade Federal da Grande Dourados) e portais nacionais de publicações legislativas, como o portal do Planalto Nacional, Supremo Tribunal Federal, *site* oficial da Receita Federal, e a Secretaria de Estado da Fazenda do estado do Mato Grosso do Sul. Já a pesquisa quantitativa, toma como meio de dissertação e fundamentação, elementos concretos e já incorridos na apuração fiscal da determinada empresa em questão, contidos na atividade econômica já citada, a fim de realizar a análise mediante uma consultoria de planejamento tributário, objetivando redução do custo com tributos, por meio da elisão fiscal e através da decisão do STF feita em maio de 2021, no

que tange da exclusão da parcela de ICMS na base de cálculo das contribuições federais PIS e COFINS, realizando um comparativo dos valores de antes e depois da nova forma de cálculo.

3.2. DEFINIÇÃO DA ÁREA/POP.-ALVO/AMOSTRA/UNID. ANÁLISE

A pesquisa científica que está sendo elaborada engloba aspectos importantes da área tributária brasileira, na busca de métodos legais, para a redução de custo com tributos em empresas de várias atividades econômicas. Por ser uma dissertação introdutória, o princípio é focar em uma empresa do ramo farmacêutico.

Posto isto, delinea-se a área sendo a região do município de Dourados, no Estado do Mato Grosso do Sul. Os dados e amostragem contaram com dados fiscais do ano-calendário de 2021, abrangendo informações do (I) PIS e COFINS com o ICMS na base de cálculo e (II) PIS e COFINS com ausência do ICMS na base de cálculo.

3.3. TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

Os dados serão coletados em duas fases: a primeira, tratando-se das informações bibliográficas e documentais, a coleta dependerá de artigos científicos e obras literárias relacionados com o tema determinado para a dissertação que segue. A segunda fase é a exploratória, com a coleta de dados quantitativos e reais, disponibilizados pela empresa que receberá a consultoria contábil e o planejamento tributário acadêmico através desta pesquisa científica. Ou seja, a coleta de todos os dados está sendo feita de maneira secundária, pois do fragmento qualitativo, já há publicação oficial; e o fragmento quantitativo já há a devida apuração e recolhimento dos tributos.

3.4. TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

A análise dos dados buscados será norteadada pela técnica descritiva e exploratória, no tocante em que irá avaliar os resultados e levantar as comparações numéricas da realidade e expectativa após a otimização tributária. Com os dados já coletados, o estudo legislativo é de extrema importância para que se possa identificar meios legais de redução de custos com tributos, através da elisão fiscal. Sendo assim, buscar-se-á reduções de base de cálculo ou alíquotas, através da dedução do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, destacando os efeitos obtidos nos diferentes pontos da DRE, como o lucro operacional, lucro líquido e o

efetivo resultado final, já com a dedução de todos os tributos. Com a identificação dessas vantagens, os dados quantitativos serão calculados e o resultado comparado ao valor efetivamente pago em ICMS, PIS e COFINS, no que concerne em tentar obter restituições ou compensações do valor pago a maior do que o devido, e realizar o melhoramento futuro da atividade empresarial da organização.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Na perspectiva de realizar um estudo, nesta etapa, de maneira quantitativa, avaliando os resultados através de dados numéricos, será dada a devida relevância na elaboração da Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) referente ao ano-calendário de 2021, de uma empresa privada do ramo farmacêutico.

Na discussão levantada pelo Supremo Tribunal Federal, os ministros determinaram, através do trâmite em julgado do Recurso Extraordinário nº 574.706, que o ICMS seja excluído da base de cálculo do PIS e COFINS. A decisão permitiu que as empresas recuperem o valor pago a mais desde meados de 2017, porém a avaliação do trabalho em que segue será feita num curto prazo, ao realçar a diferença em seu resultado antes e depois da decisão, no ano de 2021.

Demonstração de Resultado do Exercício – 2021

	ANTES	DEPOIS
(=) RECEITA BRUTA DE VENDAS DE MERCADORIAS, PRODUTOS E PRESTADOS	R\$ 1.260.000,00	R\$ 1.260.000,00
(+) Vendas de Produtos	R\$ 1.260.000,00	R\$ 1.260.000,00
(=) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	R\$ 330.750,00	R\$ 310.936,50
(-) ICMS sobre Vendas	R\$ 214.200,00	R\$ 214.200,00
(-) PIS sobre Vendas	R\$ 20.790,00	R\$ 17.255,70
(-) COFINS sobre Vendas	R\$ 95.760,00	R\$ 79.480,80
(=) RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS DE MERCADORIAS, PRODUTOS E PRESTADOS	R\$ 929.250,00	R\$ 949.063,50
(-) CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DOS SERVIÇOS PRESTADOS	R\$ 270.644,67	R\$ 270.644,67
(-) Mercadorias P/ Revenda	R\$ 265.500,00	R\$ 265.500,00
(-) Mão de Obra	R\$ 1.736,61	R\$ 1.736,61
(-) Provisões Fiscais	R\$ 268,98	R\$ 268,98
(-) INSS	R\$ 500,14	R\$ 500,14
(-) FGTS	R\$ 138,93	R\$ 138,93
(-) Depreciação de Máquinas e Equipamentos	R\$ 2.500,00	R\$ 2.500,00
(=) LUCRO BRUTO DE VENDAS DE MERCADORIAS, PRODUTOS E PRESTADOS	R\$ 658.605,33	R\$ 678.418,83
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	R\$ 52.680,03	R\$ 52.680,03
(-) DE VENDAS	R\$ 16.405,36	R\$ 16.405,36
(-) Despesa com Pessoal	R\$ 5.000,00	R\$ 5.000,00
(-) Comissões de Vendas	R\$ 5.040,00	R\$ 5.040,00
(-) Férias	R\$ 1.526,08	R\$ 1.526,08
(-) 13º	R\$ 1.144,56	R\$ 1.144,56
(-) INSS	R\$ 2.891,52	R\$ 2.891,52
(-) FGTS	R\$ 803,20	R\$ 803,20
(-) ADMINISTRATIVAS	R\$ 36.274,67	R\$ 36.274,67
(-) Despesa com Pessoal	R\$ 19.608,00	R\$ 19.608,00
(-) Salários e Ordenados	R\$ 12.000,00	R\$ 12.000,00
(-) Férias	R\$ 1.824,00	R\$ 1.824,00
(-) 13º	R\$ 1.368,00	R\$ 1.368,00
(-) INSS	R\$ 3.456,00	R\$ 3.456,00
(-) FGTS	R\$ 960,00	R\$ 960,00
(-) Ocupação	R\$ 16.666,67	R\$ 16.666,67
(-) Depreciação Veículo	R\$ 11.666,67	R\$ 11.666,67
(-) Depreciação Imóvel	R\$ 5.000,00	R\$ 5.000,00
(-) DESPESAS E RECEITAS FINANCEIRAS	R\$ 521,69	R\$ 521,69
(-) Despesas de Juros	R\$ 521,69	R\$ 521,69
(=) LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA	R\$ 605.403,61	R\$ 625.217,11
(-) Imposto de Renda (15%)	R\$ 90.810,54	R\$ 93.782,57
(-) Adicional do Imposto de Renda (10%)	R\$ 54.540,36	R\$ 56.521,71
(-) Contribuição Social (9%)	R\$ 54.486,33	R\$ 56.269,54
(=) LUCRO DEPOIS DO IMPOSTO DE RENDA	R\$ 405.566,39	R\$ 418.643,30
(=) RESULTADO LIQUIDO DO EXERCÍCIO	R\$ 405.566,39	R\$ 418.643,30

Fonte: Elaboração própria com base nos dados coletados na pesquisa.

Conforme a DRE acima, referente ao estudo de uma empresa do ramo farmacêutico, enquadrada no regime tributário da não cumulatividade (Lucro Real), no período anterior a decisão do STF sobre a dedução do valor de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, levando em consideração que 100% da receita de vendas tenha sido faturado com o CST 01, ou seja, os produtos revendidos por esta farmácia sejam tributados com alíquota básica na integralidade no imposto estadual (ICMS) e nas contribuições federais (PIS e COFINS), no Estado do Mato Grosso do Sul, com o percentual oficial de ICMS que chega a 17%, têm-se que, no ano-calendário de 2021, a empresa ao vender R\$ 1.260.000,00, irá ter um ICMS sobre as vendas no valor de R\$ 214.200,00; a figura abaixo expõe de maneira didática qual o cálculo que foi realizado na apuração dos tributos sobre as vendas da empresa.

Tabela 2 - Comparativo e Cálculo Antes e Depois da Decisão.

ANTES DA DECISÃO		
OPERAÇÃO	ALÍQUOTA	VALOR
1. Receita de Vendas	100%	R\$ 1.260.000,00
2. ICMS S/ Vendas (1*ALÍQ)	17%	R\$ 214.200,00
3. PIS S/ Vendas (1*ALIQ)	1,65%	R\$ 20.790,00
4. COFINS S/ Vendas (1*ALIQ)	7,60%	R\$ 95.760,00
5. TOTAL IMPOSTOS S/ VENDAS (2+3+4)		R\$ 330.750,00

APÓS A DECISÃO		
OPERAÇÃO	ALÍQUOTA	VALOR
1. Receita de Vendas	100%	R\$ 1.260.000,00
2. ICMS S/ Vendas (1*ALÍQ)	17%	R\$ 214.200,00
3. NOVA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS (1-2)		R\$ 1.045.800,00
4. PIS S/ Vendas (3*ALIQ)	1,65%	R\$ 17.255,70
5. COFINS S/ Vendas (38ALIQ)	7,60%	R\$ 79.480,80
6. TOTAL IMPOSTOS S/ VENDAS (2+4+5)		R\$ 310.936,50

Fonte: Elaboração própria com base nos dados coletados na pesquisa.

No comparativo geral, o PIS e a COFINS antes da decisão, teria como base de cálculo, o valor total das vendas. Porém, de acordo com Carrazza (2011, p. 635), “faturamento é a contrapartida econômica, auferida, como riqueza própria, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas” e conforme estabelece a RE nº 574.706, no que diz respeito ao real valor faturado pela empresa, sabe-se que o ICMS será destinado ao órgão da Administração Pública Estadual Direta, sendo representada pela Secretaria de Estado da Fazenda do Mato Grosso do Sul. Neste sentido, a empresa terá, em primeiro momento, o montante líquido de R\$ 1.045.800,00. Valor este, obtido através do total da receita de vendas,

subtraindo-se o valor obtido de ICMS; conseqüentemente, essa será a nova base de cálculo do PIS e da COFINS.

De acordo com os estudos realizados, a decisão que reformula a interpretação da incidência tributária das contribuições federais, na conclusão de que o ICMS inserido na base de cálculo do PIS e da COFINS seria uma deliberação inconstitucional, cooperará na melhoria considerável da carga tributária geral das empresas e à vista disso, o resultado, que terá impactos extremamente positivos.

Nesta perspectiva, VOLPATO (2012, p. 57) expõe que “essa mudança na base de cálculo impacta no resultado justamente porque o ICMS, PIS e COFINS, são redutores da receita bruta [...] e como consequência, o resultado final da empresa tende a melhorar, já que é desse valor, [...] que são deduzidos os custos e despesas do exercício”. E essas alterações trazem “significativas reduções nas despesas tributárias” da empresa (VOLPATO, 2012, p. 59).

O cálculo das contribuições PIS e COFINS posterior a data da decisão, ainda em concordância com a DRE exposta acima, revela que a carga tributária sobre as vendas teve uma redução de 5,99%. Ademais, através da análise da demonstração contábil realizada na tabela 03, constata-se que a empresa teve um aumento de 3,27% em seu Lucro Operacional, sendo o resultado obtido através das receitas relacionadas a atividade principal da empresa.

Tabela 3 – Análise da Demonstração Contábil de 2021.

	ANTES	DEPOIS	%
(=) RECEITA OPERACIONAL BRUTA	R\$ 1.260.000,00	R\$ 1.260.000,00	
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	-R\$ 330.750,00	-R\$ 310.936,50	-5,99%
(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	R\$ 929.250,00	R\$ 949.063,50	2,13%
(-) CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS	-R\$ 270.644,67	-R\$ 270.644,67	
(=) LUCRO BRUTO	R\$ 658.605,33	R\$ 678.418,83	3,01%
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	-R\$ 52.680,03	-R\$ 52.680,03	
(=) LUCRO OPERACIONAL	R\$ 605.925,30	R\$ 625.738,80	3,27%
(-) DESPESAS E RECEITAS FINANCEIRAS	-R\$ 521,69	-R\$ 521,69	
(=) LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA	R\$ 605.403,61	R\$ 625.217,11	3,27%
(-) IRPJ e CSLL (34%)	-R\$ 199.837,23	-R\$ 206.573,82	3,37%
(=) LUCRO DEPOIS DO IMPOSTO DE RENDA	R\$ 405.566,38	R\$ 418.643,29	3,22%

Fonte: Elaboração própria com base nos dados coletados na pesquisa.

Em virtude do melhoramento do lucro empresarial, a carga tributária com o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, para as empresas optantes pelo Lucro Real de Tributação, elevou-se em 3,37%. Ao final deste ano, o Resultado do Exercício desta

empresa do ramo farmacêutico dilatou-se em 3,22%, que neste caso, representa a quantia de R\$ 13.076,91.

Levando em consideração um dos objetivos proposto inicialmente no trabalho em que segue, em concordância com RAMALHO (2016, p. 04) em que indica que “é sabido que existem várias formas de planejamento tributário visando a diminuição dos custos relacionados a tributos” e a pesquisa em específico está sendo realizada “tendo em vista mostrar para as empresas uma dessas formas, que é a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS”.

VOLPATO (2012, p. 59) expõe nos resultados de seu trabalho, sendo um estudo de caso em uma transportadora, que assim como este, é de ampla visualização a redução nas despesas tributárias da empresa, possibilitando-a de uma ano-calendário a outro sair dos prejuízos acumulados e aumentar seu lucro num percentual superior a 20%. Para mais, conforme cita RAMALHO (2016, p. 03) em seu artigo sobre o tema, voltado a uma indústria têxtil, este recente modo de cálculo “é um fator de extrema importância para redução de custos e com isso melhorar a competitividade no mercado”.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

É evidente que o país necessita da arrecadação de receitas para suprir os serviços públicos básicos a toda população, e parte desses recursos são adquiridos através da cobrança de tributos, de pessoas físicas e jurídicas. Muitos são os tributos a serem recolhidos pelas empresas que estabelecem suas estruturas no Brasil, e não bastando isso, as altas porcentagens devidas, em inúmeros casos, infelizmente prejudicam a funcionalidade das suas atividades principais. Para que os empresários obtenham sucesso em seus negócios, com crescimento profissional e oferecimento de emprego e renda, a busca pela consultoria contábil, através de planejamentos tributários, é capaz de melhorar a carga fiscal da empresa, com mais segurança, na utilização da elisão fiscal.

Este trabalho, respaldado na decisão recente do Supremo Tribunal Federal, quanto a exclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições federais PIS e COFINS para as empresas optantes pelo regime normal de tributação, objetivou-se acima de tudo, em analisar o efeito que esta decisão trouxe no resultado de uma empresa do ramo farmacêutico.

Dessarte, com as análises quantitativas realizadas, conclui-se que com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme orienta o STF e, posteriormente a PGFN, sendo judicialmente inconstitucional a cobrança desse sobre outros tributos, a empresa apresenta uma redução de quase 6% nos tributos fiscais sobre as vendas realizadas no ano-calendário de 2021; e com a apuração das demais contas da Demonstração do Resultado do Exercício, obteve-se uma melhoria de 3,22% no resultado empresarial, mesmo com o pagamento mais elevado de IRPJ e CSLL.

Os resultados da pesquisa realmente expõem que houve a redução de algumas obrigações tributárias da entidade, possibilitando a economia de recursos que seriam desembolsados no recolhimento de tributos. Dessa maneira, a empresa poderá realocar esse valor monetário em outros setores, como o *marketing*, no investimento tecnológico e evolução de seus produtos, que melhorará seu desempenho o mercado competitivo.

Algumas limitações foram encontradas ao longo da execução da pesquisa científica em que segue, isso porque, o tema está relacionado com legislações, que a todo momento sofrem atualizações, além do acompanhamento contínuo que deve ser feito através dos portais oficiais do STF, da PFGN e da RFB. A decisão quanto a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, conforme citado anteriormente, está em discussão a muitos anos, porém os procedimentos que devem ser feitos ainda estão no aguardo de um posicionamento efetivo da Receita Federal. Ademais, o período que o Brasil vivencia neste momento, impossibilitou que

a pesquisa fosse realizada no interior da contabilidade da empresa, obtendo virtualmente, dados limitados.

Diante disso, a fim de aprimorar as informações científicas relacionadas ao tema, sugere-se para novos estudos, algumas linhas de pesquisas, como: a aplicação da mesma metodologia em setores econômicos diversos, com o período de amostragem mais amplo, e análises mais amplas e de outras demonstrações contábeis como a Demonstração de Valor Adicionado (DVA); realização da pesquisa em outro regime tributário, como o Lucro Presumido; o levantamento de valores a restituir em casos de recuperação fiscal desde 2017 – ano em que se estabeleceu a decisão; e indo além, verificar se a melhoria nos resultados empresariais estão sendo repassadas aos consumidores finais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARY, Victória Bezerra; R., R. C.; L., M. A de. Critérios Atribuídos pela Receita Federal do Brasil Para Configurar os Limites Entre a Elisão e Evasão Fiscal. **Revista de Administração e Contabilidade-RAC**, v. 7, n. 13, p. 53-64, 2020. Disponível em: <<https://revistasfap.com/ojs3/index.php/rac/article/view/307/266>>. Acesso em: 05 mai. 2021.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações determinadas pelas Emendas Constitucionais de Revisão nº 1 a 6/94, pelas Emendas Constitucionais nos 1/92 a 91/2016 e pelo Decreto Legislativo nº 186/2008. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2016. 496 p. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/518231/CF88_Livro_EC91_2016.pdf>. Acesso em: 01 abr. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm>. Acesso em 26 nov. 2021.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm#art1>. Acesso em: 15 set. 2021.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1.964. Lei do Orçamento. Brasília: Câmara dos Deputados, 1.964. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4320-17-marco-1964-376590-norma-pl.html>>. Acesso em: 23 abr. 2021.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. 2. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. 188 p. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf>>. Acesso em: 01 abr. 2021.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1.990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm#:~:text=L8137&text=LEI%20N%C2%BA%208.137%2C%20DE%2027%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201990.&text=Define%20crimes%20contra%20a%20ordem,consumo%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provi>. Acesso em: 15 abr. 2021.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm>. Acesso em: 27 nov. 2021.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm>. Acesso em: 27 nov. 2021.

_____. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 13. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>. Acesso em 18 out. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CAVALCANTE, Diogo Lopes. A estreita fronteira da elisão e evasão fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, nº 131, v. 24, nov./dez. 2016, p. 199-220. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.131.08.PDF>. Acesso em: 17 abr. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução 1.020 CFC, de 18-2-2005. Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/legislacao/33652/resolucao-cfc-1020-2005/>>. Acesso em: 27 nov, 2021.

CONFAZ. CONVÊNIO ICMS 143/06. Institui a Escrituração Fiscal Digital – EFD. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2006/CV143_06>. Acesso em: 27 nov. 2021.

CONJUR. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE Nº 18. Disponível em: https://www.conjur.com.br/dl/memorial_icms-governo.pdf. Acesso em: 18 de out. 2021.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2017. Disponível em: <<https://docero.com.br/doc/nc0cesv>>. Acesso em: 12 mai. 2021.

LATORRACA, Nilton. **Direito tributário: imposto de renda das 1 empresas**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

NETO, Celso de Barros Correia. **Sistema Tributário Nacional - Texto Base Da Consultoria Legislativa**. Consultoria Legislativa. Brasília: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/Textobase1.pdf>>. Acesso em: 22 abr. 2021.

OLENIKE, João Eloi; *et al.* **Cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem-estar à sociedade)**. Ed. mai. 2018. Curitiba: IBPT, 2018. Disponível em: <

<https://ibpt.com.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-calculo-do-irbes/>>. Acesso em: 02 abr. 2021.

OLIVEIRA, Carlos Alberto Teixeira de. **O Brasil convive com uma das mais elevadas cargas tributárias do mundo e os serviços públicos não condizem com o montante de tributos que pagamos.** Mercado Comum, Belo Horizonte, v. 289, p. 83-85, mai. 2021. Disponível em: <
https://www.mercadocomum.com/temp/upload/revista/289/MercadoComum_289.pdf>.
Acesso em: 01 set. 2021.

OLIVEIRA, Luís Martins de; *et al.* **Manual de contabilidade tributária: Textos e Testes com Respostas.** 14ª Ed. São Paulo: Atlas, 2015. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597002003/>. Acesso em: 19 abr. 2021.

OLIVEIRA, Uillian Souza de. **Consultoria Contábil como Ferramenta Potencial na Iniciação Empresarial, no Ramo de Comércio Varejista de Alimentos: Estudo de caso da empresa X, localizada na cidade de Barreiras-BA.** Bahia: FASB, 2012. Disponível em: <
<https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigouillian.pdf>>. Acesso em: 25 set. 2021.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PARECER SEI Nº 7698.PGFN-ME. Brasília, 2021. Disponível em: <
<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-no-7698-pgfn-me.pdf/@@download/file/Parecer%20SEI%20n%C2%BA%207698.PGFN-ME.pdf>>. Acesso em: 22 set. 2021.

RAMALHO, Rochelle Dias. **Os efeitos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS em uma indústria.** Fortaleza: UNI7, 2016. Disponível em:
<<https://periodicos.uni7.edu.br/index.php/revistadecontabilidade/article/view/17/8>>. Acesso em: 04 out. 2021.

RECEITA FEDERAL BRASILEIRA. Instrução Normativa RFB nº 1.009, de 10 de fevereiro de 2010. Disponível em: <
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15974>>
. Acesso em: 27 nov. 2021.

RECEITA FEDERAL BRASILEIRA. Instrução Normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013. Disponível em: <
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48711>>
. Acesso em: 27 nov. 2021.

SANTOS, D. B. D; *et al.* **O Impacto da Carga Tributária Sobre o PIB e as Empresas.** In: **Diálogos em Contabilidade: teoria e prática (Online)**, v. 5, n. 1, edição 1, jan./dez. 2017.

Disponível em:

<<https://periodicos.unifacef.com.br/index.php/dialogoscont/article/view/1932>>. Acesso em: 04 abr. 2021.

SECRETARIA DE ESTADO DE RECEITA E CONTROLE DO MATO GROSSO DO SUL. Decreto nº 9.203, de 18 de setembro de 1998. **Regulamento do ICMS-MS**. Disponível em: <<http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/7a2675fdf26e910204256b1f005348a7/d3cc39d3a6aeda803256cc20066f1fb?OpenDocument>>. Acesso em: 27 nov. 2021.

SOUZA, João Batista Teixeira de. Análise Crítica do Sistema Tributário Nacional Vigente e Propostas de Mudanças em Sua Estrutura e de Sua Simplificação. **Revista Augustus**. Rio de Janeiro, nº 46, v. 23, jul./dez. 2018, p. 10-29. Disponível em: <<https://revistas.unisuam.edu.br/index.php/revistaaugustus/article/download/148/86/>>. Acesso em: 11 abr. 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 PARANÁ. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>. Acesso em 18 out. 2021.

_____. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 240.785 MINAS GERAIS. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>. Acesso em 18 out. 2021.

VOLPATO, Juliani Bianchini. **O Impacto da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS – Estudo de Caso em uma Transportadora**. 2012. 63. Monografia (Ciências Contábeis). Florianópolis: UFSC, 2012. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/103706#:~:text=TCC%20Ci%C3%A2ncias%20Cont%C3%A1beis-,O%20impacto%20da%20inclus%C3%A3o%20do%20ICMS%20na%20base%20de%20c%C3%A1lculo,de%20caso%20em%20uma%20transportadora&text=Resumo%3A,fluxo%20de%20caixa%20das%20empresas.>> Acesso em: 04 out. 2021.

WANDERLEY, Maira Cauhi. Elisão e evasão fiscal: conceituação e diferenciação entre os polêmicos institutos tributários. **Portal Jus**. 02/05/2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/34952/elisao-e-evasao-fiscal-conceituacao-e-diferenciacao-entre-os-polemicos-institutos-tributarios>>. Acesso em: 05 mai. 2021.