

AUDITORIA TRIBUTÁRIA: OPORTUNIDADE DE REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA E RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO POR MEIO DA TESE DE EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Érika Márcia de Souza
erikamarcia.souza@gmail.com

Patrícia Amâncio de Carvalho
patriciaamanciodecarvalho@gmail.com.

Lucio Flávio Bicalho
lucio.bicalho@newtonpaiva.br

Louis Felipe Vieira
louis.vieira@newtonpaiva.br

Resumo

A Legislação Tributária está em constante mudança, por isso existem diversas oportunidades de teses tributárias que permitem a redução da carga tributária e a recuperação de créditos. O planejamento tributário permite que a empresa evite pagar impostos de forma indevida, de forma que essa economia possa ser revertida em investimentos e melhorias na empresa. Diante disso, este artigo buscou demonstrar as repercussões acerca da tese de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Para alcançar esse objetivo realizou-se um estudo de caso em três empresas reais que entraram com essa ação, demonstrando a economia que essas empresas poderão obter. Além disso, foram abordadas as mais recentes decisões da Procuradoria Geral da União sobre o tema.

Palavras-Chave: Auditoria Tributária. Exclusão ICMS. PIS e COFINS

1. INTRODUÇÃO

A Legislação Tributária do Brasil está em constante mudança, diante disso torna-se imprescindível acompanhar suas atualizações. Nesse contexto, podem surgir diversas oportunidades de redução da carga tributária. Apesar disso, muitas organizações ainda não conseguem obter benefícios provenientes do estudo das teses tributárias. Esse fato ocorre com frequência e, muitas vezes, essas organizações não possuem um setor contábil com uma estrutura adequada. Porém isso não as impede de desfrutar dessa economia, pois podem recorrer aos serviços de escritórios de auditoria que atuam especificamente nessa área. O que pode ser bem vantajoso, já que esses escritórios possuem profissionais bem capacitados e que estudam constantemente a legislação tributária do país.

Além da elevada carga tributária do Brasil, a complexidade do sistema tributário torna-se um dificultador. Conforme um estudo publicado em março de 2020, pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros – CETAD, ‘em 2018, a Carga Tributária Bruta (CTB) atingiu 33,26% contra 32,33% em 2017, indicando variação positiva de 0,93 pontos percentuais.’ Vale ressaltar que a CTB ‘é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais’.

No primeiro semestre de 2021, os impostos já somam mais de 1,282 trilhões. Em 2020 foram arrecadados mais de 2 trilhões em impostos, cerca de 19,19% desse total arrecadado em impostos são referentes ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação De Serviços – ICMS. Os valores mencionados acima, foram retirados do Impostômetro, que é uma rede automatizada, criada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT, em parceria com o a Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo- FACESP e Associação Comercial de São Paulo- ACSP, com o intuito de demonstrar todos os tributos arrecadados nas três esferas do governo: federal, estadual e municipal.

O planejamento tributário evita que a empresa pague impostos de forma indevida. Essa economia, pode ser revertida em outras áreas, proporcionando a possibilidade de investimentos e expansão. Tendo em vista esse cenário, de que maneira a auditoria tributária pode contribuir e dar suporte às organizações, seja por meio de possibilidades de redução da carga tributária que podem ser desenvolvidas, seja através da recuperação de crédito?

Devido a infinidade de possibilidades existentes e para preservar a relevância deste estudo, este artigo optou por se ater apenas à uma tese tributária. Diante disso, esse artigo tem por objetivo geral explicar sobre a decisão judicial sobre a retirada do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Para isso, tem-se por objetivos específicos: Conceituar o tema, descrevendo o DOT - Diagnóstico das oportunidades tributárias; Discutir as mais recentes decisões do Superior Tribunal Federal que tratam desse tema; Analisar três empresas que trabalham essa tese; e por fim demonstrar o passo a passo do cálculo do crédito proveniente da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 AUDITORIA TRIBUTÁRIA

Segundo Crepaldi (2019), a auditoria tributária é uma análise minuciosa das informações referentes à área fiscal de uma organização, que visa obter possibilidades de eliminar irregularidades e prevenir eventuais passivos tributários, com o objetivo de conservar as contas fiscais enxutas e racionalizadas. O dinamismo e a permanente mutação da atividade fiscal pressupõem que os órgãos ligados a essa área atuem “ com o fim de padronizar e definir procedimentos, fortalecendo o sistema de auditoria e o fiscal, dando, assim, maior segurança para os investidores nas companhias e para a própria sociedade.” (2019, p. 29)

Conforme o autor supracitado (2019, p.29) a auditoria tributária “tem como objetivo principal analisar se todas as obrigações tributárias estão sendo seguidas corretamente em uma empresa. “ Diante disso, é de sua responsabilidade manter o “controle e o bom andamento dos procedimentos legais que envolvem diversos processos, como pagamento e recuperação de impostos ou quaisquer outros atos relacionados à parte fiscal de uma organização”.

O objetivo da auditoria tributária é examinar e avaliar o planejamento tributário e a eficiência e eficácia dos procedimentos e controles adotados para a operação, o pagamento e a recuperação de impostos, taxas e quaisquer outros ônus de natureza fisco-tributária que incidam em operações, bens e documentos da empresa. (CREPALDI, 2019 p.17)

A Receita Federal do Brasil (RFB), é a responsável por zelar pelo cumprimento da legislação tributária. Além disso ela é a responsável por administrar os tributos federais, tais como:

- IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)
- IRPJ (Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas)
- IRRF (Imposto sobre a renda retido na fonte)
- CSLL (Contribuição social sobre o lucro líquido)
- IOF (Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários)
- ITR (Imposto territorial rural)
- IPI (Imposto sobre produtos industrializados)
- II (Imposto de importação)
- IE (Imposto de exportação)
- Contribuições previdenciárias das pessoas físicas
- Contribuições previdenciárias das pessoas jurídicas
- Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS
- Cide-combustíveis (Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis)
- Cide-remessas (Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as remessas ao exterior)
- AFRMM (Adicional ao frete para renovação da marinha mercante)
- Taxa de utilização do Siscomex
- IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)
- IRPJ (Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas) (RFB, 2021)

2.2 DIAGNÓSTICO DAS OPORTUNIDADES TRIBUTÁRIAS

O Diagnóstico das Oportunidades Tributárias consiste em identificar as oportunidades de redução da carga tributária. Nessa fase, acontece o planejamento da auditoria tributária, conforme Crepaldi (2019, p. 31) é necessário “ter prévio conhecimento da entidade, do seu campo de atuação, do negócio explorado, da organização, do sistema contábil empregado, das características operacionais, da natureza dos ativos, dos passivos, das receitas e das despesas da entidade”, ou seja, é preciso identificar as possíveis variáveis que possam influenciar o trabalho.

Identificadas essas oportunidades, a recuperação pode ser realizada na via administrativa ou na via judicial.

- **Via administrativa:** Verbas Indenizatórias; Revisão de PIS\COFINS; Saldo Negativo de IRPJ/CSLL; Monofasia/Alíquota 0%; Pagamento Indevido; Subvenção de Investimento, entre outros.

- **Via judicial:** Exclusão do ISS/ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS; Exclusão do PIS e da COFINS da sua base; 10% do Fundo de Garantia do Tempo de Serviços, entre outros.

Existem inúmeras possibilidades de teses tributárias, mas este artigo limita-se a articular sobre a **exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS**. A seguir iremos detalhar a decisão proferida pela Ministra Cármen Lúcia e demais membros do STF, detalhando o direito de excluir o valor do ICMS, que compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS e demais leis pertinentes.

2.3 PROCEDIMENTOS PARA SOLICITAÇÃO DO CRÉDITO POR VIAS JUDICIAIS

Conforme Crepaldi (2019 p. 32), o responsável pela apuração, “deve solicitar, antes de iniciar os trabalhos de revisão, os seguintes documentos:”

- Cópia do balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração das mutações do patrimônio líquido e balancete analítico do exercício sob revisão.
- Memórias de cálculos e comprovantes de recolhimentos do Imposto de Renda e Contribuição Social (no caso de tributos diretos) e do IPI, do ICMS, do ISS, do PIS e da COFINS (no caso de tributos indiretos) no decorrer do exercício Cópia da mídia que contenha os formulários e anexos a serem revisados, devidamente preenchidos.
- Cópia do formulário e anexos apresentados no exercício financeiro anterior.
- Livro de Apuração do Lucro Real, com escrituração atualizada até o exercício financeiro anterior, bem como os demais livros fiscais de apuração dos tributos, tais como IPI, ICMS e ISS.
- Rascunho da escrituração que deverá ser feita na parte “A” do Livro relativo ao exercício financeiro sob revisão e na parte “B” dos ajustes ainda em aberto.
- Memórias de cálculos dos valores recolhidos, demonstrativos das antecipações recolhidas mediante retenção na fonte, cujos rendimentos estejam computados na determinação do Lucro Real.
- Balancete referenciado ou papéis de trabalho, se houver, relativos ao preenchimento de formulário e anexos.
- Demonstrativo da movimentação contábil, identificando, no Livro Diário, os lançamentos dos itens que deverão ser adicionados ou excluídos do Lucro Líquido do Exercício na determinação do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

- Obtenção, junto aos representantes da empresa, de todos os detalhes sobre a natureza dos produtos ou serviços vendidos, benefícios fiscais específicos e demais informações pertinentes às vendas, confrontando-as com as apresentadas na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ) e com as contidas na Demonstração de Resultado do Exercício. (Crepaldi 2019 p. 32)

Este artigo, tem como foco tratar sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Atualmente esta prática é mais comumente realizada por vias judiciais. Para essa apuração, são necessários os seguintes documentos:

- SPED contribuições;
- SPED fiscal;
- SPED contábil;
- Guias pagas de PIS/COFINS;
- Guias pagas de ICMS;
- Notas fiscais (emitidas por chave de acesso).

Para ingressar com essa ação, faz necessário impetrar um mandado de segurança. Vale ressaltar que de acordo com Lei Nº 12.016, de 7 de agosto de 2009, esse remédio constitucional visa:

[...] proteger direito líquido e certo, não amparado por **habeas corpus** ou **habeas data**, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça. (Brasil, 2009)

No caso da tese de Exclusão do ICMS da base de Cálculo do PIS e COFINS, esse mandado visa reconhecer o direito líquido e certo de excluir o valor de ICMS que atualmente compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, vez que tal parcela não é abarcada pelos conceitos de “faturamento” e “receita”, frente à previsão contida na alínea “b”, inciso I, do art. 195, da CF/88:

Art. 195. 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, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
- b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
- c) o lucro;

De acordo a Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 do Código Tributário Nacional:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (Brasil,1966)

Até a edição da Emenda Constitucional n. 20/98, as contribuições ao PIS e à COFINStinham como hipótese de incidência o faturamento das empresas. Após a edição da aludida emenda, os tributos passaram a incidir sobre a receita das empresas contribuintes.

Mais recentemente, com o advento da Lei n. 12.973/2014, modificou-se o artigo 12 doDecreto-lei n. 1.598/77, ficando expressamente consignado que se incluem na receita bruta – base de cálculo para o PIS/COFINS – os tributos sobre ela incidentes, dentreos quais o ICMS.

“ Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III- o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV- as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

- I - devoluções e vendas canceladas;
- II - descontos concedidos incondicionalmente;
- III - tributos sobre ela incidentes; e
- IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta. (Brasil, 2014)

Na versão original da Lei n. 9.718/98, o conceito de faturamento era o seguinte:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. § 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Brasil,98)

A inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo do PIS/COFINS pela Lei n. 9.718/98 já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos Recursos Extraordinários ns. 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084. Assim decidindo, a Corte Suprema manteve a incidência das exações apenas sobre o resultado da venda de mercadorias e serviços, consoante se depreende da ementa do RE 390.840 e RE: 800.145. Conforme podemos observar nesse trecho da decisão “Esta Corte declarou ser inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 que ampliou o conceito de receita bruta, violando a definição de faturamento disciplinada na redação original do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal.” No julgamento da Questão de Ordem no Recurso Extraordinário nº 585.235/MG, Relator o Ministro Cezar Peluso, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral dessa matéria e ratificou o entendimento supracitado.” (STF, 2021)

Seguindo a mesma linha decisória, recentemente, em 02/10/2017, o Supremo Tribunal Federal publicou o resultado do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574706 em caráter de Repercussão Geral, relativamente à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, cuja decisão foi publicada em 02/10/2017, e considerou que o PIS e a COFINS só podem incidir sobre o faturamento, conceitos nos quais não está compreendido o ICMS. Conforme decisão proferida no acórdão publicado em 15 de março de 2017 referente ao Recurso Extraordinário 574.706 Paraná:

O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS. (STF,2017)

Com a decisão, restou pendente apenas a modulação dos efeitos e alcance da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. O julgamento acerca da referida modulação era esperado para o final de março/2020, mas foi adiado. Cabe ressaltar que essa modulação de efeitos “significa a possibilidade de se restringir a eficácia temporal das decisões do Supremo em controle difuso/concreto, ou seja, liminar a eficácia retroativa destas decisões, determinando que produzam efeitos exclusivamente para o futuro (prospectivos) ” (CONJUR, 2008)

O Supremo, julgou os embargos de declaração da Advocacia Geral da União (AGU), que solicitam que a decisão só tenha efeitos após o julgamento do recurso. Cabe destacar que em 13 de maio, aconteceu o julgamento dos embargos de declaração do recurso extraordinário que trata do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo do PIS e da COFINS (RE 574.706), a audiência foi marcada pelo Ministro Luiz Fux, presidente do STF.

Segundo o Conjur (2021) O Supremo, nesse julgamento, precisava julgar os embargos de declaração da Advocacia Geral da União (AGU), que pediam a chamada “modulação”, para que a decisão só tenha efeitos após o julgamento do recurso. As organizações que possuíssem tal direito, deveriam pleitear o quinquênio prescricional, uma vez que essa demanda não havia sido decidida.

Portanto, as empresas deveriam pleitear o quinquênio prescricional o quanto antes, especialmente porque ainda não havia o trânsito em julgado da demanda, de modo que persistiam as possibilidades de alcançar tais valores em decisão favorável, a depender é claro, se fossem mantidos os padrões de decisões similares pelo próprio STF, e que resguardam a segurança jurídica do Contribuinte. Tendo em vista que inconstitucionalidade na majoração da base de cálculo em estudo é tema superado, e não comporta maiores digressões.

Em 2021, após quatro anos da decisão em que o STF, no julgamento RE 574.706/PR fixou a tese de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”, aconteceu a modulação de efeitos dessa decisão. O STF, decidiu que a produção de efeitos se dará após 15/03/2017, data do julgamento RE nº 574.706. Sendo assim, somente quem protocolou as ações judiciais e administrativas antes dessa data, poderá recuperar os créditos anteriores a março de 2017. Conforme a íntegra da decisão proferida:

Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE

nº 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" -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF). (BRASIL, 2021)

Em 26 de maio de 2021 a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), aprovou o Parecer SEI nº 7.698/2021/ME, através do Despacho nº 246/2021/PGFN-ME. De acordo com a publicação, a PGFN reconhece que o ICMS destacado nas notas fiscais não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS, e que os efeitos desta exclusão devem se dar após 15 de março de 2017, salvo ações administrativas e judiciais protocoladas até essa data:

APROVO, para os fins e nos termos do art. 19, caput, e inciso VI, a, c/c art. 19-A, III, e § 1º da Lei nº 10.522, de 2002, o PARECER SEI Nº 7698/2021/ME, a fim de que a Administração Tributária passe a observar, em relação a todos os seus procedimentos, e sem prejuízo de posterior observância do fluxo previsto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014, por ocasião da publicação do acórdão que julgou os Embargos Declaratórios opostos pela Fazenda Nacional no RE 574.706/PR, que: a) conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral, "O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS"; b) os efeitos dessa decisão devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até 15.03.2017; c) o ICMS que não compõe a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais. Encaminhe-se à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, consoante sugerido. Outrossim, cientifique-se a Procuradoria-Geral da Dívida Ativa da União e do FGTS e a Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário. Brasília, 24 de maio de 2021.

RICARDO SORIANO DE ALENCAR
Procurador-Geral da Fazenda Nacional (BRASIL, 2021)

3. METODOLOGIA

Conforme Vergara (2016), as pesquisas podem ser classificadas quanto aos fins e quanto aos meios. Quanto aos fins, para alcançar o objetivo deste artigo foi utilizada uma pesquisa descritiva, que possibilitou demonstrar como é realizada uma auditoria tributária. Segundo a autora (2016, p.49) a pesquisa descritiva “expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação.”

No que tange aos meios de investigação, utilizou-se a pesquisa bibliográfica, que permitiu sistematizar as visões de diferentes autores acerca do tema abordado. Ainda segundo Vergara (2016, p.49), a pesquisa bibliográfica pode ser entendida como “o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”. Além disso, outro meio de investigação utilizado foi a pesquisa de campo de três grandes organizações que realizaram a tese de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Conforme Vergara (2016, p.49), “a pesquisa de campo é investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo. Pode incluir entrevistas, aplicação de questionários, testes e observação participante ou não.”

Ainda de acordo com a autora supracitada, no que se refere aos procedimentos de pesquisa utilizou-se o estudo de caso, a fim de compreender de forma mais profunda os aspectos mais relevantes do tema e estabelecer um comparativo entre as três organizações estudadas. De acordo com Vergara, este procedimento “é o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como pessoa, família, produto, empresa, órgão público, comunidade ou mesmo país. Tem caráter de profundidade e detalhamento. Pode ou não ser realizado no campo.” Porém, tal método possui desvantagens, tais como a subjetividade.

4. ESTUDO DE CASO

Foi realizado um estudo de caso em três grandes empresas de diferentes ramos de atuação. Para preservar a identidade das empresas, serão utilizados nomes fictícios.

A Alfa Transportes, que atua no ramo de transporte rodoviário de cargas a granel no Brasil há mais de 30 anos. A empresa preza pelo respeito ao meio ambiente, pontualidade e capacitação profissional e tem se pautado em valores como qualidade, ética, responsabilidade, comprometimento e valorização das pessoas. Sua sede está localizada na grande Belo Horizonte.

A Beta Computadores, com equipes de representantes em Minas Gerais, São Paulo, Espírito Santo e Santa Catarina atua na área de informática e está há mais de 28 anos no mercado. A empresa tem a missão de assegurar aos clientes satisfação na compra de produtos de informática por meio do comércio eletrônico e canais de venda. Além disso, está sempre em busca de transparência nas negociações, sustentabilidade econômica e respeito ao cliente.

A Gama Magazine, está sediada no Espírito Santo, atua no e-commerce de eletrodomésticos, cozinha, linha infantil, home office e gamer. Foi fundada no ano de 2018, tem como missão entregar produtos de qualidade, com eficiência, responsabilidade e ética. Seus valores estão pautados em trabalho em equipe, inovação, agilidade e excelência no atendimento.

Antes de apresentar os resultados das apurações das empresas citadas acima, será demonstrada a memória de cálculo utilizada.

De acordo com a lei 9.718 de 1998, são contribuintes do PIS e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado. Conforme alterações da referida lei, para determinar a base de cálculo, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

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

IV - a receita decorrente da venda de bens classificados no ativo não circulante que tenha sido computada como receita bruta;

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos.

(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

As alíquotas deste imposto variam de acordo com a modalidade de tributação:

Lucro Presumido: Incidência Cumulativa

Na incidência cumulativa a base de cálculo é a receita bruta, com as deduções permitidas pela Lei Nº 12.973. Nesse caso, são aplicadas as seguintes alíquotas:

- PIS: 0,65%
- COFINS: 3%

Cálculo: Receita bruta – deduções permitidas * Alíquota

Lucro Real: Incidência Não-Cumulativa

No regime não-cumulativo a base de cálculo é a receita bruta, com as deduções permitidas pela Lei Nº 12.973. Nesse caso, são aplicadas as seguintes alíquotas:

- PIS: 1,65%
- COFINS: 7,6%

Cálculo: (Receita bruta – deduções permitidas * Alíquota) – créditos

Nessa incidência é permitido subtrair os créditos de PIS/COFINS do valor do tributo devido. Conforme podemos entender do exemplo de cálculo de PIS abaixo:

(+) Receita bruta	R\$ 760.000
(-) Bens e Serviços Utilizados	R\$ 87.200
(-) Depreciação	R\$ 35.200
(-) Devoluções	R\$ 17.200

Conforme o exemplo, temos que o valor da PIS devido, incidente sobre a receita bruta, é de R\$ 12.540 (760.000 x 1,65%). Porém, com o crédito de R\$ 2.303 (1,65% x [87.200+ 35.200 + 17.200]), o valor devido é de R\$ 10.237.

Cabe ressaltar que no regime de lucro presumido não existe crédito, somente no lucro real é possível obter esse crédito.

Cálculo com dedução do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS:

Valor da Base de cálculo – ICMS = Nova base de cálculo

Após encontrar a nova base de cálculo, é necessário refazer a apuração do PIS e da COFINS de acordo com as alíquotas de cada regime de apuração.

Após ter encontrado o valor com dedução do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, é necessário apurar a diferença entre o valor sem dedução e o valor com a dedução, esse será o crédito levantado.

Resultado das apurações:

Alfa Transportes – Lucro Real

ALFA TRANSPORTES			
VALOR SEM DEDUÇÃO BASE			
ANO	VALOR BASE CÁLCULO	PIS	COFINS
	R\$	R\$	R\$
2014	279.151.628,49	4.606.001,87	21.215.523,77
	R\$	R\$	R\$
2015	261.210.803,23	4.309.978,25	19.852.021,05
	R\$	R\$	R\$
2016	330.740.820,65	5.457.223,54	25.136.302,37
	R\$	R\$	R\$
2017	338.152.032,47	5.579.508,54	25.699.554,47
	R\$	R\$	R\$
2018	285.749.371,73	4.714.864,63	21.716.952,25
TOTAL	R\$ 1.495.004.656,57	R\$ 24.667.576,83	R\$ 113.620.353,90

VALOR COM DEDUÇÃO BASE

ANO	Valor base calculado	ICMS	Valor base calculado	PIS	COFINS
2014	R\$ 279.151.628,49	R\$ 2.791.516,28	R\$ 276.360.112,21	R\$ 4.559.941,85	R\$ 21.003.368,53
2015	R\$ 261.210.803,23	R\$ 2.612.108,03	R\$ 258.598.695,20	R\$ 4.266.878,47	R\$ 19.653.500,84
2016	R\$ 330.740.820,65	R\$ 4.961.112,31	R\$ 325.779.708,34	R\$ 5.375.365,19	R\$ 24.759.257,83
2017	R\$ 338.152.032,47	R\$ 5.072.280,49	R\$ 333.079.751,98	R\$ 5.495.815,91	R\$ 25.314.061,15
2018	R\$ 285.749.371,73	R\$ 4.286.240,58	R\$ 281.463.131,15	R\$ 4.644.141,66	R\$ 21.391.197,97
TOTAL	R\$ 1.495.004.656,57	R\$ 19.723.257,69	R\$ 1.475.281.398,88	R\$ 24.342.143,08	R\$ 112.121.386,31

VALOR DIFERENÇA - CRÉDITOS LEVANTADOS			
ANO	PIS	COFINS	TOTAL
	R\$	R\$	R\$
2014	46.060,02	212.155,24	258.215,26
	R\$	R\$	R\$
2015	43.099,78	198.520,21	241.619,99
	R\$	R\$	R\$
2016	81.858,35	377.044,54	458.902,89
	R\$	R\$	R\$
2017	83.692,63	385.493,32	469.185,95
	R\$	R\$	R\$
2018	70.722,97	325.754,28	396.477,25
TOTAL	R\$ 325.433,75	R\$ 1.498.967,58	R\$ 1.824.401,34

Beta Computadores – Lucro Real

BETA COMPUTADORES LTDA			
VALOR SEM DEDUÇÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS			
ANO	VALOR BASE CÁLCULO	PIS	COFINS
2016	R\$ 43.176.468,98	R\$ 712.411,74	R\$ 3.281.411,64
2017	R\$ 68.333.037,36	R\$ 1.127.495,12	R\$ 5.193.310,84
2018	R\$ 123.797.901,18	R\$ 2.042.665,37	R\$ 9.408.640,49
2019	R\$ -	R\$ -	R\$ -
2020	R\$ 136.547.739,42	R\$ 2.253.037,70	R\$ 10.377.628,20
TOTAL	R\$ 371.855.146,94	R\$ 6.135.609,92	R\$ 28.260.991,17

VALOR COM DEDUÇÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS					
ANO	VALOR BASE CÁLCULO	ICMS	VALOR BASE CÁLCULO	PIS	COFINS
2016	R\$ 43.176.468,98	R\$ 5.756.716,84	R\$ 37.419.752,14	R\$ 617.425,91	R\$ 2.843.901,16
2017	R\$ 68.333.037,36	R\$ 15.864.108,90	R\$ 52.468.928,46	R\$ 865.737,32	R\$ 3.987.638,56
2018	R\$ 123.797.901,18	R\$ 23.339.335,40	R\$ 100.458.565,78	R\$ 1.657.566,34	R\$ 7.634.851,00
2019	-	-	-	-	-
2020	R\$ 136.547.739,42	R\$ 70.690.117,46	R\$ 65.857.621,96	R\$ 1.086.650,76	R\$ 5.005.179,27
TOTAL	R\$ 371.855.146,94	R\$ 155.619.598,43	R\$ 216.235.548,51	R\$ 3.567.886,55	R\$ 19.471.569,99

VALOR DIFERENÇA - CRÉDITOS LEVANTADOS			
ANO	PIS	COFINS	TOTAL
2016	R\$ 94.985,83	R\$ 437.510,48	R\$ 532.496,31
2017	R\$ 261.757,80	R\$ 1.205.672,28	R\$ 1.467.430,07
2018	R\$ 385.099,03	R\$ 1.773.789,49	R\$ 2.158.888,52
2019	-	-	-
2020	R\$ 1.166.386,94	R\$ 5.372.448,93	R\$ 6.538.835,87
TOTAL	R\$ 2.567.723,37	R\$ 11.827.089,48	R\$ 10.697.650,77

Gama Magazine – Lucro Real

GAMA MAGAZINE			
VALOR SEM DEDUÇÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS			
ANO	VALOR BASE CÁLCULO	PIS	COFINS
2018	R\$ 3.291.127,50	R\$ 54.303,60	R\$ 250.125,69
2019	R\$ 30.470.195,19	R\$ 502.758,22	R\$ 2.315.734,83
2020	R\$ 6.836.351,27	R\$ 112.799,80	R\$ 519.562,70
TOTAL	R\$ 40.597.673,96	R\$ 669.861,62	R\$ 3.085.423,22

VALOR COM DEDUÇÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

ANO	VALOR BASE CÁLCULO	ICMS	VALOR BASE CÁLCULO	PIS	COFINS
2018	R\$ 3.291.127,50	R\$ 382.339,52	R\$ 2.908.787,98	R\$ 47.995,00	R\$ 221.067,89
2019	R\$ 30.470.195,19	R\$ 3.291.705,89	R\$ 27.178.489,30	R\$ 448.445,07	R\$ 2.065.565,19
2020	R\$ 6.836.351,27	R\$ 660.803,62	R\$ 6.175.547,65	R\$ 101.896,54	R\$ 469.341,62
TOTAL	R\$ 40.597.673,96	R\$ 4.334.849,03	R\$ 36.262.824,93	R\$ 598.336,61	R\$ 2.755.974,69

VALOR DIFERENÇA - CRÉDITOS LEVANTADOS			
ANO	PIS	COFINS	TOTAL
	R\$	R\$	R\$
2018	6.308,60	29.057,80	35.366,41
	R\$	R\$	R\$
2019	54.313,15	250.169,65	304.482,79
	R\$	R\$	R\$
2020	10.903,26	50.221,08	61.124,33
TOTAL	R\$ 71.525,01	R\$ 329.448,53	R\$ 400.973,54

Todas as empresas apuradas acima ingressaram com a ação judicial após 2017 e de acordo com a decisão proferida pelo STF, não poderão recuperar os valores anteriores a 15 de março de 2017. Com isso percebe-se a importância não só de um bom planejamento tributário, mas também da capacidade de não somente acompanhar o andamento das decisões do STF, mas também ter a habilidade de se antever à possíveis decisões. As empresas que tiveram maior agilidade em perceber essa possibilidade de tese tributária obterão maior êxito na ação. Nas empresas apuradas, as perdas estimadas foram as seguintes:

Alfa Transportes: R\$958.738,14

Beta Computadores: R\$ 10.697.650,77

Gama Magazine: R\$ 00,00

Em valores reais, à primeira vista têm-se a impressão que a Beta Computadores foi a que teve maior perda. Mas em termos percentuais percebe-se que foi a Alfa Transportes foi a que teve maior perda em relação aos valores iniciais da ação judicial. Já a Gama Magazine não teve nenhuma perda, pois sua abertura foi no ano de 2018, sendo assim a modulação de efeitos não afetou sua apuração.

Conforme a apuração realizada, a Alfa transportes perderá mais de R\$ 171.018,15 de PIS e R\$ 787.719,98 de COFINS, aproximadamente 52,55% do valor inicial da apuração, que era de R\$ 1.824,401,34. Já a Beta Computadores, perderá cerca de R\$ 94.985,83 de PIS e R\$ 437.510,48 de COFINS, 4,98% da apuração inicial no valor total de R\$10.697.650,77.

Este artigo teve como problemática, mostrar a importância da auditoria tributária e comprovar que a referida auditoria poderia contribuir e dar suporte às organizações, seja por meio de possibilidades de redução da carga tributária que podem ser desenvolvidas, seja através da recuperação de crédito. A hipótese levantada era que o planejamento tributário evita que a empresa pague impostos de forma indevida. Essa economia, poderia ser revertida em outras áreas, proporcionando a possibilidade de investimentos e expansão. A questão foi confirmada, visto que apesar das empresas terem perdido parte do valor apurado, ainda sim conseguirão recuperar parte dos valores pagos, que futuramente poderão se reverter em investimentos e melhorias na empresa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a análise dos dados, podemos concluir que os objetivos desse artigo foram atingidos: Conceituou-se o tema, descrevendo o DOT - Diagnóstico das oportunidades tributárias; discutiu-se as mais recentes decisões do Superior Tribunal Federal que tratam desse tema; analisou-se três empresas que trabalham essa tese; e por fim demonstrou-se o passo a passo do cálculo do crédito proveniente da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS.

O tema abordado ainda estava em discussão pelo STF, essa foi a maior limitação deste artigo. Durante a produção deste artigo, foi realizada a modulação de efeitos, alterando a apuração inicial da tese. Com isso, sugere-se novos artigos com um comparativo entre as empresas que iniciaram a tese antes de 15 de março de 2017 e as que ingressaram com a ação após essa data.

6. REFERÊNCIAS

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Despacho nº 246. Relator: Procurador-Geral RICARDO SORIANO DE ALENCAR. **Despacho Pgf nº 246, de 24 de Maio de 2021**. Brasília: Diário Oficial da União, 26 maio 2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=117796>. Acesso em: 08 jun. 2021.

BRASIL. RECEITA FEDERAL. . **Tributos Federais administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil**. 2021. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos>. Acesso em: 21 abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. A G .Reg. no Recurso Extraordinário 574.706 Paraná nº 12602089. Relator: Cármen Lúcia. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=312850922&tipoApp=.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. A G .Reg. no Recurso Extraordinário 574.706 Paraná nº 12602089. Relator: Cármen Lúcia. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=312850922&tipoApp=.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental nº -. Relator: Ministro DIAS TOFFOLI. **Diário Oficial da União**. Brasília, 09 set. 2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=3045723&tipoApp=RTF>. Acesso em: 21 abr. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 abr. 2021.

BRASIL. **Legislação Informatizada - Lei Nº 9.718, de 27 de Novembro de 1998 - Publicação Original**. Brasília, 28 nov. 1998. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1998/lei-9718-27-novembro-1998-372109-publicacaooriginal-1-pl.html#:~:text=por%20esta%20Lei,-,Art.,cont%C3%A1bil%20adotada%20para%20as%20receitas>. Acesso em: 21 abr. 2021.

BRASIL. **Lei Nº 12.016, de 7 de Agosto de 2009**. Brasília, 10 ago. 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112016.htm. Acesso em: 21 abr. 2021

BRASIL. **Lei Nº 12.973, de 13 de Maio de 2014**. Brasília, 14 maio 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em: 21 abr. 2021.

BRASIL. **Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 21 abr. 2021.

BRASILIA- DF. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Ministério da Economia. **Carga Tributária no Brasil 2018: análise por tributos e base de incidência. Análise por tributos e Base de Incidência. 2020. Disponível em:**

<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2021.

Crepaldi, S.A. **Auditoria fiscal e tributária – 2ED**. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. 9788553131921. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553131921/>. Acesso em 21 de abril de 2021

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Impostômetro**. Disponível em: <https://impostometro.com.br>. Acesso em: 11 abr. 2021.

JURÍDICO, Revista Consultor (ed.). **Modulação dos efeitos de decisão é poder político do STF**. 2008. Elaborado por Eduardo Appio é juiz da Turma Recursal Federal do Paraná e pós-doutor em Direito Constitucional. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2008-jul-25/modulacao_efeitos_decisao_poder_politico_stf?imprimir=1. Acesso em: 21 abr.2021.

JURÍDICO, Revista Consultor (ed.). **Modulação dos efeitos de decisão é poder político do STF**. 2008. Elaborado por Eduardo Appio é juiz da Turma Recursal Federal do Paraná e pós-doutor em Direito Constitucional. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2008-jul-25/modulacao_efeitos_decisao_poder_politico_stf?imprimir=1. Acesso em: 21 abr. 2021.

REVISTA CONSULTOR JURÍDICO. **Advogados pedem que STF não module exclusão do ICMS da base do PIS e COFINS**. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-12/advogados-sao-modulacao-exclusao-icms-piscofins?imprimir=1>. Acesso em: 21 abr. 2021.

REVISTA CONSULTOR JURÍDICO. **Advogados pedem que STF não module exclusão do ICMS da base do PIS e COFINS**. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-abr-12/advogados-sao-modulacao-exclusao-icms-piscofins?imprimir=1>. Acesso em: 21 abr. 2021.

Vergara, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração, 16ª edição**. São Paulo: Grupo GEN, 2016. 9788597007480. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597007480>. Acesso em: 07 de maio de 2021