

A POSSIBILIDADE DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS COM A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS, TRATADA POR CONTADORES DE BELO HORIZONTE/MG.

Frederico Eduardo Ferreira¹
José Geraldo da Fonseca Junior²
Carolina Moreira Fernandes³

RESUMO

A pesquisa tem a finalidade de demonstrar ao profissional da contabilidade e aos demais interessados, a possibilidade de redução de custos empresariais com a recuperação de crédito tributário, sendo abordado os aspectos e efeitos contábeis dessa recuperação. A pesquisa foi feita levando em consideração a possibilidade de recuperação tributária com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. A metodologia aplicada para desenvolvimento do trabalho foi a da modalidade qualitativa. Na análise dos dados coletados chegou-se à conclusão que os contadores que responderam o questionário conhecem da matéria objeto do trabalho, mas, não foram todos que já ofereceram aos clientes.

PALAVRAS-CHAVE:

1 INTRODUÇÃO

Em razão da crise econômica atual no país que teve início em 2014, muitas empresas têm procurado alternativas de redução de custos nas mais diversas searas. Uma alternativa considerável para reduzir custos tributários em uma entidade é a recuperação de crédito tributário. Diante disso, pretende analisar na pesquisa em referência a possibilidade de recuperação tributária excluindo o ICMS (Imposto Sobre Circulação De Mercadorias e Prestação De Serviços De Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação) da base de cálculo do PIS (Programa De Integração Social) e da COFINS (Contribuição Para Financiamento Da Seguridade Social).

As contribuições para o PIS e para a COFINS foram instituídas pelas Leis Complementares de nº 7/1970 e 70/1991, onde ficou estabelecido que a base de cálculo das contribuições seria o faturamento da pessoa jurídica.

¹ Graduando em Ciências Contábeis do Centro Universitário UNIBH – e-mail: fredeeduardo@gmail.com

² Graduando em Ciências Contábeis do Centro Universitário UNIBH – e-mail: jrcafe66@hotmail.com@hotmail.com

³ Professora orientadora. Mestre em Ciências Contábeis tributário e-mail

karolmf3@hotmail.com

Com a promulgação da Lei Federal nº 9.718/1998, foi ampliado o conceito de faturamento para fins de incidência das contribuições ao PIS e a COFINS sob o regime não cumulativo, passando a ser considerado o total da receita obtida pela pessoa jurídica. Ocorre que o conceito de faturamento que a mencionada Lei alterou era aparentemente inconstitucional, e a matéria foi levada ao poder judiciário para análise.(BRASIL, 1998)

Sendo assim, muitas empresas, em virtude da crise econômica no país passaram a verificar a possibilidade de excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS, gerando assim um crédito tributário.

Nesse contexto, tem-se o problema de pesquisa deste estudo: Qual o tratamento contábil adotado pelos contadores dos escritórios de contabilidade da região metropolitana de Belo Horizonte/MG em relação à possibilidade de recuperação de crédito de PIS e COFINS de seus clientes?

O objetivo geral desta pesquisa é analisar o tratamento contábil dispensado pelos escritórios de contabilidade da região metropolitana de Belo Horizonte/MG em relação à possibilidade de recuperação de créditos de PIS e COFINS de seus clientes.

Os objetivos específicos são identificar se os escritórios de contabilidade estão utilizando a recuperação de crédito tributário com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS como alternativa válida para redução de custos tributários em seus clientes, analisar se os profissionais contábeis estão atentos às exigências trazidas pelos CPC's (comitê de Pronunciamento Contábil), e observar se a contabilização do crédito tributário apurado está sendo realizada de forma disciplinada pela legislação.

A legislação brasileira sofre inúmeras alterações e por conta disso os contadores tem a necessidade de estarem sempre se atualizando para melhor atender a seus

clientes e, o planejamento tributário através da recuperação de crédito é uma alternativa relevante para todas as empresas.

A justificativa do tema escolhido na pesquisa foi pelo fato que se vislumbrou que a recuperação de crédito tributário é uma opção interessante, quando se fala em redução de custos nas empresas, e por se tratar de tema específico, não utilizado com frequência por profissionais, acredita-se que a abordagem em um artigo científico será de grande valia não só para orientar os profissionais da área contábeis acerca desta possibilidade, mas demais profissionais que atuam em áreas específicas nas empresas, gestores empresariais, acadêmicos, e a sociedade como um todo, uma vez que a recuperação tributária traz benefício direto às empresas envolvidas, mas, também traz benefícios indiretos a seus funcionários, clientes e a sociedade como um todo.

No trabalho será abordado uma das diversas alternativas de recuperação de crédito tributário com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TRIBUTOS

Tributo, de acordo com artigo 3º¹ da Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional, é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, que não caracterize nenhuma ilicitude, instituída por Lei e cobrada por autoridade administrativa vinculada. Ou seja, tributo é a obrigação imposta por Lei a pessoas físicas e jurídicas de recolher valores ao Estado ou entidade equivalente.

Segundo Amaro (2004, p.16)

Tributo, como prestação pecuniária ou em bens, arrecadados pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrange desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos

⁴ Art. 3º 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.

vencidos, até cobrança junto aos próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora em dever ou obrigação. No estado de direito a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica onde a imposição é estritamente regradada pela Lei, vale dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela Lei, contribuindo desta forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas (que, atualmente, são não apenas as do próprio Estado, mas também as de entidades de fins públicos).

No Brasil, de acordo com entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, é adotada a Teoria Pentapartida, onde as espécies tributárias são impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, econômicas e profissionais.

2.2 ICMS, PIS E COFINS

O ICMS é Imposto Sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação De Serviços De Transporte Interestadual e Intermunicipal e De Comunicação, instituído pela Lei Complementar nº 87/1996. Esse imposto é de competência de cada Estado Membro e do Distrito Federal, conforme determina a Constituição Federal. O Fato Gerador do ICMS é a circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual ou de comunicação. O ICMS pode ser caracterizado como seletivo, bem como é um imposto não cumulativo, ou seja, as operações anteriores irão gerar crédito nas subsequentes, sendo o consumidor final que arcara com o ônus tributário.

O PIS/PASEP, por sua vez, é Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e COFINS é a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social. As contribuições em questão foram instituídas, respectivamente, pelas Leis Complementares nº 7/1970 e nº 70/1991. O objetivo dessas contribuições é o financiar a seguridade social.

No Brasil, há quatro tipos de regimes tributários que as empresas podem optar para a tributação de suas atividades: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional. As contribuições podem ser cumulativas ou não cumulativas, dependendo do regime tributário adotado pela pessoa jurídica, sendo que a incidência do imposto cumulativo ocorre na receita operacional bruta, sem nenhuma dedução de custos, despesas ou encargos. No caso da não cumulatividade é

permitido o desconto de crédito com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, de acordo com a Lei nº 10.833/2003.

2.3 EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Como comentado anteriormente, as Leis Complementares de nº 7/1970 e 70/1991 instituíram respectivamente as contribuições para o PIS e para a COFINS, onde, ficou estabelecido que o faturamento da pessoa jurídica deveria ser considerado para fins de apuração da base de cálculo das contribuições em comento.

As Leis Complementares sofreram diversas alterações após a sua promulgação, sendo que as mais relevantes foram às trazidas pela Lei nº 9.718/1998, que alterou principalmente o conceito de faturamento para fins de incidência das contribuições ao PIS e a COFINS e pelas Leis nº 10.637/2002, que trouxe a possibilidade do PIS não cumulativo e da Lei nº 10.833/2003, que trata do COFINS não cumulativo.

Com a ampliação do conceito de faturamento, a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS pela sistemática da não cumulatividade passou a ser todas as receitas obtidas pela empresa. Ocorre que embutido nessas receitas está incluso o ICMS devido aos estados, que tem como fato gerador a circulação de mercadoria da pessoa jurídica, compondo, portanto, a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS.

A inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS é aparentemente inconstitucional, uma vez que o ICMS traduz hipótese de cobrança de tributo sobre receita de outro tributo, não representando faturamento.

Nesse contexto, escritórios de advocacia deram início a diversas demandas judiciais com intuito de obter um posicionamento favorável à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Atualmente, a matéria encontra-se em repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, que decidirá sobre a constitucionalidade ou não da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

O Supremo Tribunal Federal- STF, em decisão recente, não somente rejeitou a incidência da contribuição ao PIS e a COFINS sobre o total das receitas auferidas pelas empresas, como também interpretou o artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, nos mesmos termos do artigo 195, inciso I da Constituição Federal, reafirmando que o termo faturamento deve corresponder às limitações da receita bruta, ou seja, a receita bruta de venda de mercadoria e de prestação de serviços. (FERREIRA, 2012)

No julgamento do Recurso extraordinário nº 240.785/MG, o STF decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos seguintes termos:

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro.

COFINS – BASE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da COFINS, porque estranho ao conceito de faturamento (RE nº 240.785 – MG - Rel. Min. Marco Aurélio, Dje 16-12-2014). (HARADA, 2015)

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento contrário à decisão do Supremo Tribunal Federal entendeu que:

RECURSO ESPECIAL - ALÍNEA "A" - TRIBUTÁRIO - EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS E DO PIS - IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES - SÚMULAS NS. 68 E 94 DO STJ.

É de notar que a matéria em discussão não comporta maiores controvérsias no âmbito deste Sodalício, uma vez que já se pacificou o entendimento de que parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS e da COFINS. Aplica-se à espécie o disposto nos enunciados n. 68 e n. 94 das Súmulas deste Sodalício.

Precedentes: REsp 463.213/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 06.09.2004; AGA 520.431/PR, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 24/05/2004; REsp 154.190/SP, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 22/05/2000.

Recurso improvido." (REsp n.º 496.969/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 14/03/2005)

Para Filho (2010, p.21):

O conceito de faturamento ou receita bruta, no âmbito do direito comercialista, corresponde à totalidade de ingressos de recursos decorrentes do desempenho do objeto social da pessoa jurídica, e isso já foi declarado diversas vezes pelo STF. Será então que o ICMS pode ser considerado ingresso de recursos ou incremento patrimonial, e assim ser incluído na base de cálculo de PIS/COFINS? Não, o imposto estadual é um ônus, despesa, e não pode, em qualquer hipótese, ser classificado como receita do contribuinte, em nada influenciando, nesse sentido, o fato de que o imposto seja destacado na nota fiscal e cobrado no mesmo momento da venda da mercadoria que irá gerar o faturamento da empresa. Vale lembrar que o IPI e o ICMS substituição tributária, incidentes no mesmo momento da venda em que é cobrado o ICMS normal, já não integram a base de cálculo de PIS e COFINS, por determinação legal, e com certeza não é uma concessão ou benefício oferecido pelo Estado, mas sim porque não correspondem a receita bruta ou faturamento.

Baseados nos recentes entendimentos do Supremo Tribunal Federal, empresas, através de análise de documentos contábeis, passaram a levantar crédito tributário federal, excluindo o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, como hipótese de redução de custos tributários em momento de crise.

A legislação permite o levantamento de crédito tributário e posterior compensação. O artigo 74, da Lei nº 9.430/1996, prevê que o contribuinte que apurar crédito, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, poderá compensar com débito próprios de tributos e/ou contribuições administradas pela Receita. (BRASIL, 2014).

2.4 – OBRIGATORIEDADE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Por exigência do código civil brasileiro, a escrituração contábil é obrigatória para todas as entidades inclusive aquelas enquadradas como micro e pequenas empresas. Os profissionais de contabilidade devem seguir a Interpretação Técnica Geral (ITG, 2000), que foi aprovado pela resolução do CFC nº - 1.330/11. O item 2 da referida norma, determina que a escrituração deve ser mantida independente do porte, sempre observando a legislação aplicável específica, se houver.

2.4.1 CPC 30 – RECEITAS

A receita é primordial para determinar o desempenho de uma empresa, ela é fundamental nas demonstrações financeiras. De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 30 (CPC 30) as receitas são definidas como sendo ganhos auferidos pela empresa resultando no aumento do Patrimônio Líquido da entidade.

Segundo o Ferreira (2012, p 467):

A receita é definida na estrutura Conceitual (CPC 00) como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos (por exemplo, a receita auferida em aplicação financeira) ou diminuição de passivos (desconto obtido no pagamento de dívida, por exemplo) que resultam em aumento do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade (não é receita o aumento de capital, por exemplo).

De acordo com o CPC 30 (CPC, 2009), “receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições”.

2.4.2 CPC 25 – PROVISÕES, ATIVOS E PASSIVOS CONTINGENTES.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, normatizou através do CPC 25, as regras e critérios para, reconhecimento e mensuração apropriada para os passivos e ativos contingentes, e junto as Normas Internacionais de Contabilidade tratam-se da necessidade de contabilização de todas as provisões, ativas e passivas contingentes, exceto as que são tratadas em CPC’S específicos.

Segundo Padoveze; Leite (2012, p. 267):

Ressalta-se ainda a IAS 37 e o CPC 25 tratam da contabilização de todas as provisões, ativos e passivos contingentes, exceto os que são abordados em outras normas ou que resultem de contratos sujeitos a execução. Certas provisões, ativos e passivos contingentes são tratados em outras normas, e devem seguir as suas regras, tais com:

- contratos de construção;
- tributos sobre o lucro;
- arrendamentos mercantis

- benefícios a empregados;
- contratos de seguros;
- instrumentos financeiros;
- combinação de negócio.

A Provisão tem como conceito um passivo de valor e vencimento incerto. Já a contingência é uma condição cujo resultado final, será favorável ou desfavorável, sendo ele confirmado somente se ocorrer ou não os eventos futuros e incertos.

A criação da conta de provisão para contingencia na entidade visa atender os princípios contábeis da competência que diz que os registros contábeis devem ser reconhecidos no momento de sua ocorrência.

Em sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao seu prazo ou valor. Porém, neste Pronunciamento Técnico o termo “contingente” é usado para passivos e ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade. Adicionalmente, o termo passivo contingente é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento. (BANCO CENTRAL DO BRASIL,2015)

Como há apenas uma expectativa de receita com a recuperação de crédito, o que será definitivo somente se a empresa obtenha decisão favorável, com trânsito em julgado, no poder judiciário. A tese da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS deve ser tratada como contingência, pois, é incerto o evento que gerará a recuperação, sendo prudente à entidade criar duas espécies de provisão, ativa e passiva.

Em sentido geral, as provisões são passivos contingentes por sua incerteza do vencimento e valor. Segundo Padovese (2012, p 268):

As provisões se distinguem de outros passivos que apresentam valores e vencimentos para liquidação certos e conhecidos, como fornecedores, salários a pagar, pois elas de acordo com o IAS 37 e CPC 25 são caracterizadas pela incerteza de realização.

Assim, o passivo contingente deve ser registrado sempre que existir uma possibilidade de obrigação presente, recurso que incorpora benefício econômico, ou quando há uma possibilidade de ser realizada uma estimativa confiável do valor da obrigação na entidade. (PADOVEZE; LEITE, 2012, p. 268)

A contingência passiva com a recuperação de crédito tributário deve ser criada, atendendo os dizeres do CPC 25, como a entidade está trabalhando com

expectativa de ganho, pois não existe ainda uma Lei que trata da matéria, e sim tese jurisprudencial pode ocorrer que o entendimento dos Tribunais Superiores mude e gerar um passivo para entidade, caso aproveite o crédito tributário levantado, fato que gera o dever de criar a conta de provisão para contingência passiva atendendo os princípios da competência e prudência.

Para Neves (2002, p.232/233)

A companhia tem obrigatoriedade de criar provisões desde os enunciados do IBRACON sobre reavaliações de ativos, antes as provisões eram criadas apenas para provisionar Imposto de Renda e Contribuição Social, bem como créditos de liquidação duvidosa. Agora, com os pronunciamentos contábeis, toda saída ou entrada de caixa que existe grande probabilidade que ocorra tem que ser criada uma provisão para contingência.

O ativo contingente só é reconhecido se a realização da receita for praticamente certa, esgotando-se todas as possibilidades de recurso. Sendo provável a entrada de benefícios econômicos nos caixas da empresa.

Os ativos contingentes são avaliados periodicamente para garantir que os desenvolvimentos sejam apropriadamente refletidos nas demonstrações contábeis. Se for praticamente certo que ocorrerá uma entrada de benefícios econômicos, o ativo e o correspondente ganho são reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança de estimativa. Se a entrada de benefícios econômicos se tornar provável, a entidade divulga o ativo contingente. (BANCO CENTRAL DO BRASIL).

3 METODOLOGIA

Para elaborar este trabalho foi utilizada a modalidade descritiva, sendo empregado como método científico um questionário. A pesquisa consiste em compreender o processo prático de como escritórios de contabilidade na região metropolitana de Belo Horizonte estão trabalhando junto a seus clientes a possibilidade de recuperação de crédito tributário como forma de redução de custos.

De acordo com Michael (2009, p.53)

O método do estudo de caso consiste na investigação de casos isolados ou de pequenos grupos, com o propósito básico de entender fatos, fenômenos sociais. Trata-se de uma técnica utilizada em pesquisa de campo que se caracteriza por ser um estudo de uma unidade, ou seja, de um grupo social, uma família, uma instituição, uma situação específica, uma empresa, um programa, um processo, uma situação de crise, entre outros, com o objetivo

de compreendê-los em seus propósitos termos, ou seja, no seu próprio contexto.

Foi utilizada para verificar a aplicabilidade desta pesquisa acadêmica uma abordagem qualitativa e descritiva, onde foram observadas as respostas a fim de elaborar uma análise dos dados em que possa se medir o alcance e aplicabilidade da pesquisa.

Por conceito, uma pesquisa qualitativa, é toda aquela que estimula o entrevistado a pensar sobre um tema, objeto ou conceito, onde se mostra os aspectos subjetivos e objetivos sobre determinado tema.

Para realizar a pesquisa, utilizou-se de um questionário com um total de 10 (dez) perguntas, que foi respondido por 2 (dois) profissionais da área contábeis de cada um dos 5 (cinco) escritórios de contabilidade situados na região Metropolitana de Belo Horizonte/MG, tendo um total de 20 (vinte) respostas por escritório. No questionário, foi solicitado, que de preferência os profissionais que respondem sem o mesmo atuassem na área de planejamento tributário ou contabilidade fiscal.

4 ANÁLISE DE DADOS

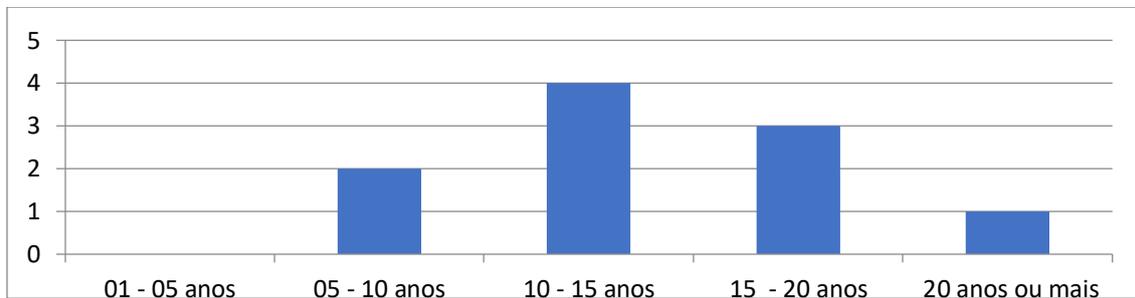
Baseado na pesquisa realizada com 5 (cinco) escritórios de contabilidade da região metropolitana de Belo Horizonte/MG, onde foi enviado um questionário e solicitou-se que 2 (dois) profissionais contábeis de cada escritório respondessem a pesquisa; profissionais estes que atuassem de preferência nas áreas fiscal e/ou planejamento tributário. O questionário foi enviado aos escritórios em 10 de outubro de 2016. O objetivo deste questionário foi identificar como os contadores estão trabalhando com a recuperação de crédito tributário com a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS.

O questionário que serviu de base encontra-se no final deste trabalho. Já a análise dos resultados coletados através da pesquisa será demonstrada a seguir.

A primeira pergunta do questionário foi referente ao tempo que cada profissional atua no mercado de trabalho na área da contabilidade. Verificou-se que todos os profissionais que responderam à pesquisa atuam há mais de 5 (cinco) anos no mercado. Ainda, baseado neste questionamento percebe-se que 80% (oitenta por cento) dos profissionais atuam há mais de 10 (dez) anos na área.

A seguir, o Gráfico nº 1, representa o tempo de experiência na área contábil dos profissionais entrevistados:

Gráfico 01- Tempo de Experiência dos Profissionais



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Após identificar o tempo de atuação na contabilidade dos profissionais que responderam ao questionário, foi perguntada qual área de atuação, dentro da contabilidade, os profissionais mais se identificam. Nessa pergunta, foi dada 5 (cinco) opções de resposta aos contadores, e as áreas fiscal e de planejamento tributário foram as mais citadas.

Da totalidade dos profissionais, 80 % (oitenta por cento) atuam nas áreas fiscal e de planejamento tributário. Especificando melhor esse percentual, tem-se que 50 % (cinquenta por cento) dos profissionais entrevistados atuam em seu dia a dia na área de planejamento tributário. Já 30% (trinta por cento) da totalidade dos entrevistados, atuam com maior intensidade na área fiscal.

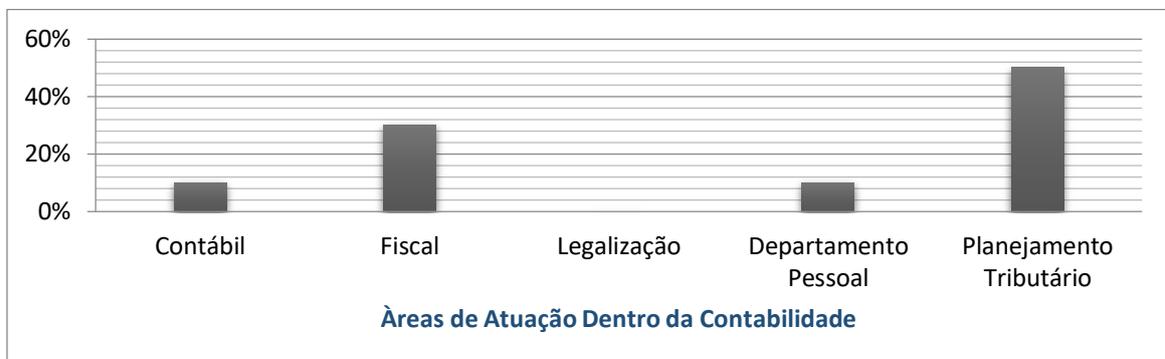
Lembrando que foi solicitado no questionário enviado aos escritórios que de preferência contadores que atuam nas áreas fiscal e/ou planejamento tributário respondessem ao mesmo.

O profissional atuante na área fiscal dentro da contabilidade é responsável pela apuração dos impostos, entrega de obrigações acessórias exigidas pela Receita Federal do Brasil, análise do melhor regime de tributação da pessoa jurídica, escrituração dos livros fiscais, dentre outras atividades correlacionadas (CARVALHO, 2013).

Já o profissional atuante na esfera do planejamento tributário, são os especialistas atentos as mudanças contínuas da legislação brasileira e tem grande capacidade de utilizar seus conhecimentos na área para reduzir a carga tributária das empresas, utilizando-se da elisão fiscal para tanto (MINKE, 2015).

O Gráfico nº 2 representa as áreas de atuação dentro do universo da contabilidade. No questionário foi solicitado que respondessem, preferencialmente, os profissionais atuantes nas áreas fiscal e/ou de planejamento tributário, mas a amostra não foi 100% (cem por cento) assertiva nesse ponto como se demonstra abaixo.

Gráfico 02- Áreas de Atuação dos Profissionais Dentro da Contabilidade



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Observa-se no gráfico que a grande maioria dos contadores atua no universo tributário, seja com planejamento tributário, seja na área da contabilidade fiscal.

A partir da terceira pergunta do questionário foi abordado questões relativas aos objetivos gerais e específicos do trabalho.

Nesse ponto foi perguntado aos profissionais acerca do regime de tributação da maioria das empresas que são clientes dos escritórios de contabilidade em que

atuam, solicitando ainda que os mesmos informassem em percentual aproximado a forma de tributação de seus clientes.

No Brasil, as empresas podem estar enquadradas em uma das quatro modalidades de tributação, Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado ou Simples Nacional. Onde, cerca de 92% (noventa e dois por cento) das empresas brasileiras estão submetidas ao regime tributário do Simples Nacional. (ANS – AGÊNCIA SEBRAE DE NOTÍCIAS, 2015)

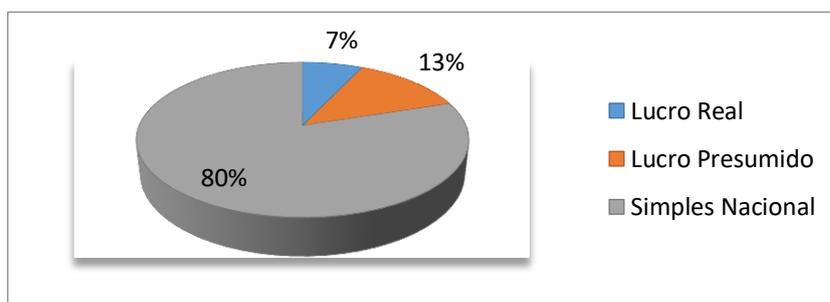
O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos, regido pela Lei Complementar de nº 123/2006, sendo este regime aplicado as microempresas e empresas de pequeno porte com faturamento anual de até R\$ 3,6 Milhões.

O Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada para se determinar a base de cálculo dos impostos sobre o lucro (IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica e CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido).

Já o Lucro Real é o regime geral para apuração do IRPJ e da CSLL, sendo, também o mais complexo. Nesse regime, o imposto de renda é determinado a partir do lucro contábil, acrescido dos ajustes permitidos pela legislação fiscal.

O Gráfico nº 3 representa, em percentual o regime de tributação adotado pelas empresas clientes dos escritórios de contabilidade que os profissionais que responderam o questionário atuam:

Gráfico 03- Regime Tributação



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

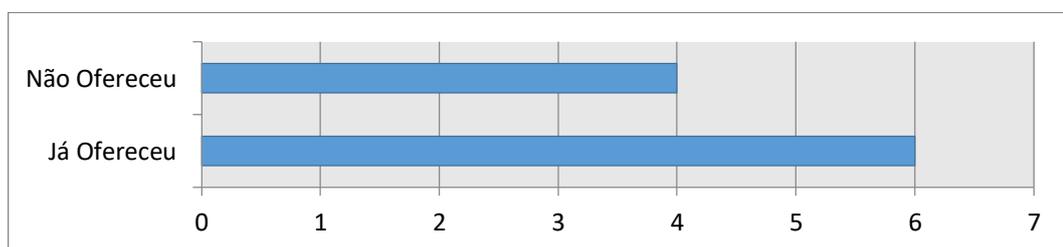
Analisando o Gráfico nº 3, observa-se que a maioria das empresas clientes dos escritórios de contabilidade onde os profissionais atuam são enquadradas no regime de tributação do Simples Nacional, dado que reflete o cenário nacional onde, como explicado acima, 92% (noventa e dois por cento) das empresas no Brasil estão enquadradas nesse regime de tributação. (FIESP, 2014)

Outro ponto abordado no questionário, aprofundando agora no objetivo geral da pesquisa, foi referente a orientação dada pelos contadores aos seus clientes acerca da possibilidade de recuperação de crédito tributário como forma de redução de custos na pessoa jurídica.

Dentre os profissionais que responderam o questionário 6 (seis) deles já ofereceram algum tipo de trabalho de recuperação tributária para seus clientes. Desses profissionais, 5 (cinco) atuam na área de planejamento tributário e 1 (hum) atua na área fiscal. Dado isso, observa-se que os profissionais que atuam na área contábil e de departamento de pessoal não ofereceram alguma sugestão de recuperação tributária aos clientes.

O Gráfico nº 4 representa os profissionais que já ofereceram alguma espécie de recuperação tributária a seus clientes:

Gráfico 04- Profissionais, de Acordo com a Amostra, que já Ofereceram Alguma Espécie de Recuperação Tributária aos Clientes.

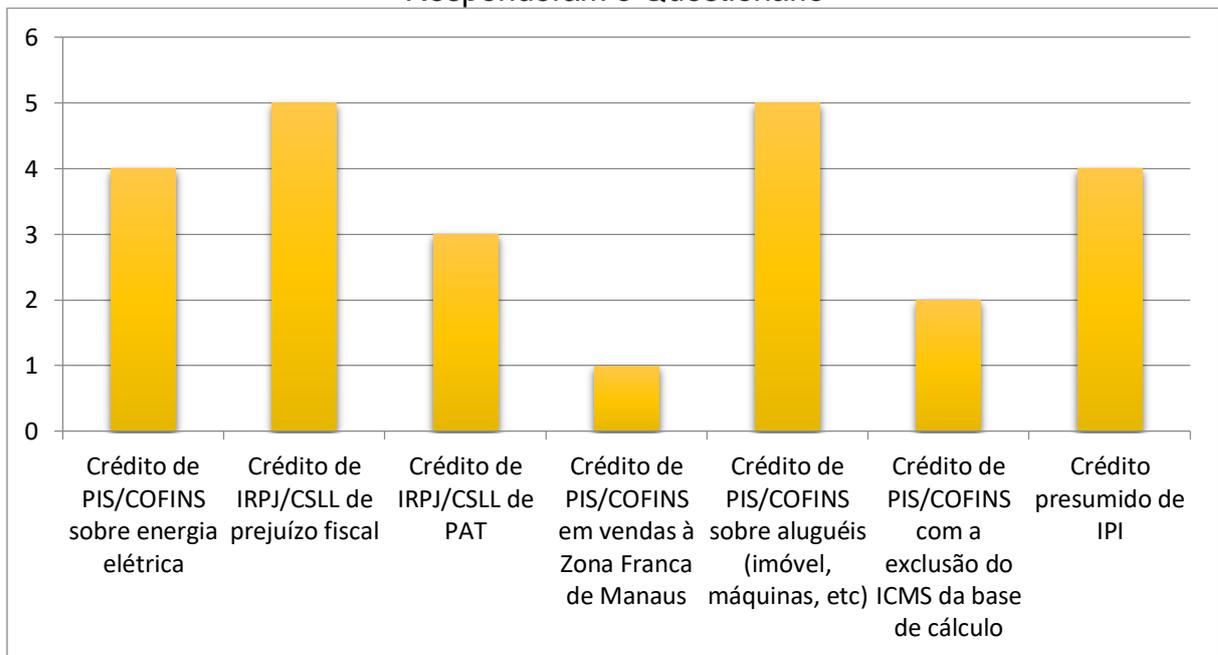


Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Na mesma pergunta após questionar os profissionais se já tiveram a oportunidade de oferecer a seus clientes algum tipo de recuperação de crédito tributário, foi perguntado aos que responderam positivamente a essa pergunta, ou seja, que já ofereceram a recuperação tributária qual o tipo de recuperação ofertada a seus clientes.

O Gráfico nº 5 demonstra quais os tipos de recuperação tributária já realizada pelos profissionais entrevistados:

Gráfico 05- Tipos de Recuperação Tributária Já Realizada Pelos Profissionais Que Responderam o Questionário



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Como se observa com a coleta de dados da pesquisa exposta no gráfico nº 5 os profissionais que já trabalharam com a recuperação tributária estão atentos as oportunidades tributárias existentes, uma vez que já ofereceram diferentes tipos de recuperação tributária aos clientes, incluindo a possibilidade de recuperação que está sendo tratada na pesquisa.

“A carga tributária brasileira é uma das mais elevadas do mundo, cerca de 40% (quarenta por cento) do PIB (Produto Interno Bruto) é destinado a arcar com tributos” (MAIA, 2015).

A legislação pátria também é uma das mais complexas do planeta, diariamente são editadas novas regras tributárias, obrigando a todos os profissionais que atuam na seara tributária a estarem atentos as frequentes mudanças.

Como a recuperação de créditos tributários pode gerar uma economia significativa para os clientes, questionou-se aos contadores quais os critérios julgam relevantes para que se apresente uma proposta de trabalho de recuperação de créditos.

Nesse ponto os contadores responderam que existem diferentes tipos de clientes, seja pela área de atuação, ou pelo perfil empresarial. Os contadores apresentaram opiniões semelhantes; segundo eles como existe um custo para realização do trabalho não são todos os clientes que se mostram aptos a execução e em muitos casos não é viável financeiramente.

Os profissionais levam em conta o faturamento da empresa e a carga tributária que está sujeita, o regime de tributação também é relevante na análise deste ponto. Empresas com alto faturamento, e conseqüente elevada carga tributária, apresentam possibilidades de uma melhor recuperação tributária, portanto são os clientes que os contadores afirmam apresentar mais propostas para realização do trabalho.

Quanto ao perfil empresarial, segundo os contadores os clientes com perfil conservador não são muito abertos ao trabalho de recuperação de crédito, principalmente acerca da recuperação objeto da pesquisa, pois, é pautado em entendimentos do STF que vão em contrariedade aos normativos da Receita Federal do Brasil.

Outro motivo que os clientes conservadores não são abertos à recuperação tributária é por acreditarem que como o regime de escrituração contábil a ser seguido é o da competência, onde os impostos devem ser incluídos na apuração do resultado do período em que ocorreram, eles ficam receosos, pois o resultado do exercício será alterado com acréscimo de receita ainda não homologada pela Receita Federal.

Já o empresário com perfil arrojado, segundo os contadores, sempre está aberto a novas oportunidades de recuperação de crédito, visando economia imediata e efeito positivo em seu caixa, aumentando o seu capital de giro para novos investimentos.

A pergunta seis do questionário tem a intenção de identificar em quanto tempo se dá o retorno financeiro para a empresa que utilizou a possibilidade de recuperação de crédito tributário.

Nesse ponto, os contadores responderam que a média de retorno financeiro é de aproximadamente 180 (cento e oitenta) dias, uma vez que desde a coleta da documentação para análise do crédito a ser recuperado até a efetiva compensação tributária que gerará a economia existe um procedimento a ser desenvolvido.

Quanto ao retorno financeiro das empresas que realizaram a recuperação tributária dependerá de diversos fatores, tais como o porte da empresa, faturamento, número de funcionários, regime de tributação, dentre outros.

Como dito, o retorno financeiro dependerá do perfil de cada cliente, assim, a título apenas exemplificativo demonstra-se como seria esse tipo de recuperação, sendo levada em consideração uma empresa que fatura R\$100.000,00 (cem mil reais) mensal, tributada pelo lucro real e sujeita a uma alíquota de ICMS de 18%:

- Faturamento:	R\$ 100.000,00
- ICMS (18%):	R\$ 18.000,00
- Base de Cálculo das Contribuições ao PIS e a COFINS:	R\$ 82.000,00
- Valor de PIS e COFINS a pagar	R\$ 7.585,00

(Alíquotas de PIS 1,65% e COFINS 7,6%)

Se retirar o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, na situação hipotética exposta acima, o PIS e COFINS devido seria de R\$ 7.585,00 (sete mil quinhentos e oitenta e cinco reais).

Já no regime normal, ou seja, com ICMS incluso na base de cálculo do PIS e da COFINS, como ocorre, o valor de contribuição a ser pago, levando em consideração o mesmo faturamento de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) seria a monta de R\$ 9.250,00 (nove mil duzentos e cinquenta reais).

A tabela abaixo também retrata o tratado acima:

Faturamento	Base de cálculo com ICMS incluso	Valor devido de PIS e COFINS	Base de cálculo com a exclusão do ICMS	Valor devido dos impostos	Economia	Economia em Percentual
R\$ 100.000,00	R\$ 100.000,00	R\$ 9.250,00	R\$ 82.000,00	R\$ 7.585,00	R\$ 1.665,00	18%

Analisando este exemplo prático, pode-se verificar que neste mês a empresa teria direito a uma recuperação de crédito na monta de R\$ 1.665,00 (um mil seiscentos e sessenta e cinco reais), lembrando que essa recuperação de crédito com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS pode retroagir os últimos 05 (cinco) anos.

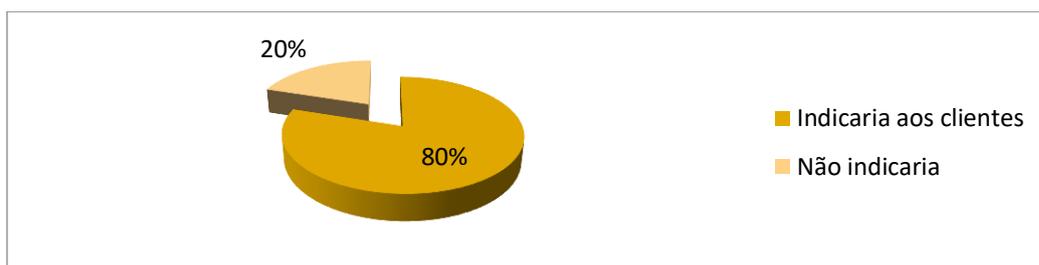
Dando continuidade à análise das respostas do questionário, após exemplificar o formato da recuperação pretendida, foi perguntado aos contadores se tem conhecimento acerca da recuperação tributária abordada na pesquisa.

Nesse ponto 100% (cem por cento) dos profissionais que responderam o questionário declararam-se conhecedores do tema da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Foi argumentado aos profissionais que mesmo não tendo trabalhado com esse tipo de recuperação, se indicariam aos seus clientes como alternativa de redução de custos.

No Gráfico de nº 6, é apresentada a resposta para questão acima:

Gráfico 06- Indicação aos Clientes o Trabalho de Recuperação Tributária com a Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

O Gráfico nº 6 representa em percentual as respostas dos profissionais no sentido de indicarem ou não a possibilidade de recuperação de crédito abordada na pesquisa. Destaca-se que a justificativa dos profissionais que não indicam essa possibilidade de recuperação é por julgar como conservador o perfil de seus clientes.

Como comentado no referencial teórico todos os atos e fatos contábeis necessitam ser contabilizados, atendendo ao princípio da competência e da oportunidade. Assim, foi perguntado no questionário como seria a contabilização da recuperação de crédito tributário com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Uma vez que identificado valores de tributos passíveis de recuperação tributária e posterior compensação, seja por recolhimento indevido ou a maior, tais valores devem ser contabilizados em contas do ativo, com a correspondente atualização, de acordo com a legislação vigente.

A empresa deverá sempre manter controles extra contábeis dos créditos apurados a compensar, e também dos valores dos juros apropriados decorrente dos valores compensados, para fazer prova de possíveis questionamentos por parte do Fisco.

Quanto à contabilização propriamente dita, a resposta dos contadores foi a seguinte:

Contabilização da Recuperação de Crédito Tributário

DÉBITO (Ativo)	Crédito Tributário PIS
DÉBITO (Ativo)	Crédito Tributário COFINS
CRÉDITO (Resultado)	Receita com Recuperação de Crédito Tributário

Como se verifica, de acordo com as respostas dos contadores, a contabilização do crédito apurado com a recuperação tributária com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é de acordo com o acima demonstrado.

Deve ser criada uma provisão para recuperação de crédito tributário, pois, o crédito apurado com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS será

utilizado para fins de compensação com tributos vincendos, justificando a necessidade de criação da provisão.

Caso ocorra a glosa do crédito por parte da Receita Federal do Brasil, ou mesmo, a empresa opte por não utilizar o crédito apurado com a exclusão, a provisão criada anteriormente deverá ser revertida e a contabilização ficaria da seguinte forma:

Contabilização da Reversão da Recuperação de Crédito Tributário

CRÉDITO (Ativo)	Crédito Tributário PIS
CRÉDITO (Ativo)	Crédito Tributário COFINS
DÉBITO (Resultado)	Receita com Recuperação de Crédito Tributário

Já o efeito da recuperação de crédito tributário com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS será nulo, uma vez que a recuperação de crédito tributário de PIS e COFINS será lançada na conta impostos a recuperar, e, em contrapartida na conta impostos a pagar, será abatido o PIS e COFINS recuperado com a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições.

Já a compensação do crédito tributário apurado com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, caso o cliente opte por realizar essa possibilidade de recuperação deve ser feita em programa específico da Receita Federal do Brasil, denominado PER/DCOMP, que é programa onde é realizado todas as compensações de crédito tributário em âmbito da Receita Federal.

A última pergunta do questionário, direcionada aos profissionais, foi referente aos efeitos da recuperação de crédito tributário nas demonstrações contábeis.

Os profissionais destacaram os efeitos positivos nas demonstrações contábeis, principalmente no balanço patrimonial, pois, com a recuperação haverá um aumento do ativo da empresa na conta impostos a recuperar, e conseqüente redução do passivo, na conta impostos a pagar. Já na DRE – Demonstração do Resultado do Exercício o efeito será a redução da conta imposto sobre vendas (PIS e COFINS) conseqüentemente aumento do lucro bruto da pessoa jurídica.

Alguns contadores complementaram suas respostas ao questionário dizendo que para o sucesso no exercício da profissão contábil, é necessário sempre estar atualizado com as inovações da área, principalmente tributária, pois, somente os profissionais antenados se destacarão no mercado de trabalho que hoje é bastante competitivo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A fim de responder os objetivos propostos pela pesquisa, e de acordo com os dados coletados, é possível perceber que a matéria referente a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS é bem aceita pelos contadores atuantes na região metropolitana de Belo Horizonte/MG, local onde foi aplicada a entrevista com os profissionais.

De acordo com os dados coletados com os entrevistados, observou-se que apenas dois dos contadores entrevistados já ofereceram a seus clientes a possibilidade de recuperação de crédito tributário com a exclusão de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS como alternativa para redução de custos em seus clientes. Demonstrando que esses profissionais estão acompanhando atentamente as atualizações, principalmente na área de planejamento tributário.

Percebeu-se mediante as respostas ao questionário que alguns contadores trabalham com mais frequência com recuperação de crédito tributário, mas todos demonstraram dominar bem o assunto, principalmente no ponto voltado à contabilidade, onde foi questionado acerca da contabilização e efeitos no balanço patrimonial, mas, isso não influenciou muito no resultado da pesquisa.

Não identificamos limitações na entrevista realizada com os profissionais contábeis. Todos foram receptivos e responderam todas as perguntas com coerência e clareza.

A partir dos resultados obtidos nessa pesquisa, identificou-se que escritórios de contabilidade e empresas precisam se atualizar e passar a utilizar a recuperação de

crédito tributário como uma forma de redução de custos e planejamento tributário, uma vez, que os valores recuperados impactam no fluxo de caixa da empresa.

Como sugestão, pelo fato do tema abordado no trabalho ser relevante, principalmente para empresas em momento de crise, uma vez que a recuperação de créditos tributários irá ocasionar benefícios econômicos diretos à empresa, espera-se que este trabalho e outros relacionados ao tema sejam amplamente divulgados dentro dos canais de comunicação da classe contábeis como fóruns contábeis, revistas de contabilidade, reuniões de classe, órgãos reguladores, onde poderá ser amplamente discutido, e, mais contadores possam levar esse benefício a seus clientes.

Já a sugestão para possíveis pesquisas futuras sobre o tema abordado na pesquisa, seria referente aos efeitos da recuperação tributário nas demonstrações do resultado do exercício e no balanço patrimonial no que se refere a possibilidade de recuperação nas contas de ativo e passivo.

7 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª edição, São Paulo, Savaiva. 2004.

ANDRADE, Fábio Martins. **ICMS x PIS/COFINS: a chance de o STJ alinhar sua jurisprudência**. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2015-set-09/icms-piscofins-chance-stj-alinhar-jurisprudencia>>. Acessado dia 12 de dezembro de 2015.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. Disponível em <<http://www4.bcb.gov.br/NXT/denorcosisf/DOWNLOAD/an-01.PDF>>. Acessado em 10 de Outubro de 2016.

BRASIL.SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Diário da Justiça**. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDecisao.asp?numDj=88&dataPublicacao=16/05/2008&incidente=3746920&capitulo=2&codigoMateria=7&numeroMateria=11&texto=2789328>>. Acessado em 12 de Outubro de 2016.

BORTOLOTTI, Franciane Woutheres. **PIS & COFINS – Exclusão do ICMS da Base de Cálculo Tabela Prática da Repercussão Econômica & Comentários ao Julgamento do STF – RE Nº 240.785**. Disponível em <http://www.edisonsiqueira.com.br/site/informativo/doutrinas_comentarios.htm>. Acessado em 12 de outubro de 2016.

CURIA, Luiz Roberto; NICOLETTI, Juliana; CÉSPEDES, Livia. **Vade Mecum Compacto**. 8ª edição, atualizada e ampliada; São Paulo: Saraiva. 2016.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade Avançada: inclui a nova estrutura conceitual comentada- CPC 00.5 e**, Rio de Janeiro: Ed. Ferreira 2012.

GIBBS, Graham. **Análise de dados Qualitativos**. Edição Digital. 2009, Ed. Artmed.

HARADA, Kiyoshi. **Rediscussão da base de cálculo do PIS/COFINS**. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/38106/rediscussao-da-base-de-calculo-do-pis-cofins>>. Acessado em 12 de outubro de 2016.

NUNELLI, Reinaldo Luiz. **Demonstrações Contábeis Segundo IFRS**. Disponível em, <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/demonstracoescontabeisifrs.htm>>. Acessado em 13 de outubro de 2016.

NUNES, Adriano. **Micro Empresas e Empresas de Pequeno Porte no Brasil**. Disponível em <http://www.fiesp.com.br/noticias.htm>. Acessado em 17 de Outubro de 2016.

MICHAEL, Maria Helena. **Metodologia e Pesquisa Científica em Ciências Sociais**. 2º ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NEVES, Silvério. **Contabilidade Avançada e Análise das Demonstrações Contábeis**. São Paulo: Saraiva, 2014.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **PIS e COFINS Síntese do Regime de Apuração**. Disponível em < <http://www.portaltributario.com.br/artigos/pis-cofins-regimes.htm>>. Acessado em 12 de outubro de 2016.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho ; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. **Manual de Contabilidade IFRS: US Gaap e Br Gaap: Teoria e Prática**. São Paulo 2012. Editora Monalisa Neves.

STRAUSS, Anselm; CORBIN, Juliet. **Pesquisa qualitativa. Técnicas e procedimentos para o desenvolvimento da teoria fundamental**. Português. Editora Penso, 2007.

VALADA, Matheus Malta. **Conceito de Faturamento para PIS e COFINS e a maneira em que o ICMS não se enquadra a este conceito**. Disponível em [http://matheusvalada.jusbrasil.com.br/artigos/190123724/conceito-de](http://matheusvalada.jusbrasil.com.br/artigos/190123724/conceito-de-faturamento-) faturamento-

para-pis-e-cofins-e-a-maneira-em-que-o-icms-nao-se-enquadra-a-este-conceito.
Acessado em 12 de outubro de 2016.

APÊNDICE

QUESTIONÁRIO

Este questionário é parte de uma pesquisa de TCC – Trabalho de Conclusão de Curso, do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Belo Horizonte – UNI BH, e tem por objetivo geral analisar como escritórios de contabilidade da região metropolitana de Belo Horizonte/MG tem tratado a questão da recuperação de crédito tributário com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em seus clientes. Sua resposta é de primordial importância para que a fase exploratória deste estudo seja feita da melhor maneira. Assim, solicitamos que as respostas sejam encaminhadas ao seguinte e-mail (fredeeduardo@gmail.com), agradecemos a gentileza:

1 – Qual a sua experiência, em anos na área contábil, levando-se em conta as seguintes faixas?

- () 1 a 5 anos
- () 5 a 10 anos
- () 10 a 15 anos
- () 15 a 20 anos
- () mais de 20 anos

2 – Qual a área de atuação que tem mais afinidade com o seu perfil?

- () Planejamento Tributário
- () Contábil
- () Departamento Pessoal
- () Legalização
- () Fiscal

3 – Qual a forma de tributação dos clientes do escritório? Seria possível nos informar por meio de percentual?

4 – Dos atuais clientes do escritório, vocês já possuíram a oportunidade de orientá-los sobre a possibilidade de recuperação de créditos tributários? Caso positivo, qual(is) o(s) tipos de recuperação de créditos implementadas?

5 – Quais critérios você julga relevante para que a sua equipe apresente uma proposta de recuperação tributária, visando atender o perfil de seus clientes?

6 - Em média, em quanto tempo os clientes têm o retorno financeiro do investimento feito na orientação para a recuperação tributária oferecida como uma oportunidade pelo escritório?

7 – Tem conhecimento sobre a recuperação de crédito tributário com exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS?

8 – Mesmo que não tenha trabalhado com a matéria em seu escritório, indicaria esse tipo de recuperação de crédito para seus clientes como alternativa de redução de custos? Justifique caso não indique.

9 – Como seria a contabilização do crédito recuperado com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS?

10 – Qual o efeito da recuperação de crédito com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS nas demonstrações contábeis?