

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CALCULO DO PIS E COFINS: CALCULO POR DENTRO E CALCULO POR FORA

Evandro Charles de Souza¹
Ligia Maria Donini Moraes²

RESUMO

Há muito se discute se o ICMS faz ou não parte da base de calculo das contribuições sociais PIS e COFINS. Para por fim a celeuma o Supremo Tribunal Federal, julgou no Recurso Extraordinário 574.706 em 29 de outubro de 2017, que o ICMS não compõe a base de calculo do PIS e COFINS. O ICMS conforme o artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição da Republica Federativa do Brasil, tem caráter não cumulativo, desta forma, deve ser desconsiderado da base de calculo das contribuições sociais PIS e COFINS. Surgem então novas duvidas, vez que o ICMS incide sobre a venda de mercadorias e serviços e o PIS e a COFINS incide sobre a receita ou faturamento, por ter fatos geradores distintos, porem muito próximos, qual a melhor forma de demonstrar o calculo ao contribuinte. O calculo por dentro, comumente utilizado, não demonstra esses momentos de incidência, entretanto, o calculo por fora demonstra pela sua natureza simples, facilitando a contabilização e a apuração dos tributos por parte do contribuinte.

Palavras Chaves: “ICMS” “PIS” “COFINS” “Base de Cálculo” “Cálculo por Dentro” “Calculo por Fora”

1 INTRODUÇÃO

Diante do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 574.706 que retirou o ICMS da base de calculo das contribuições sociais PIS e COFINS, o presente artigo vem explanar a respeito das modalidades de calculo por dentro e por fora. O ICMS possui a característica de poder ser apurado pelas duas modalidades.

Buscando melhor entendimento das modalidades supracitadas, apontaremos a composição da base de calculo das contribuições sociais PIS e COFINS, e a composição da base de calculo do ICMS, evidenciando a diferença entre calculo por dentro e calculo por fora.

2 NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTARIO

O Direito Tributário nasce da necessidade do Estado adquirir recursos para sua própria manutenção, seja, por exemplo, para a manutenção de espaços publico ou das atividades dele. A matéria Direito Tributário esta diretamente vinculada à atividade financeira do Estado. Hugo de Brito Machado, discorre sobre a necessidade do tributo, vejamos:

No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue à iniciativa privada. A não ser nos casos especialmente previstos na Constituição, o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de

¹ Evandro Charles de Souza, Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Catolica Rainha da Paz – FCARP, Araputanga, Mato Grosso, 2011, cursando Bacharelado em Direito pela UNIVAG, Várzea Grande, Mato Grosso.

² Ligia Maria Donini Moraes - Pós-graduada em Direito Tributário e Legislação de Impostos pela Universidade Candido Mendes (2006), e professora de Direito Tributário do Centro Universitário de Várzea Grande – Univag.

relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (Constituição Federal, art. 173). Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita. Diz-se que o Estado exercita apenas *atividade financeira*, como tal entendido o *conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins.*(MACHADO, 1992, pp. 3-5)

Dessa forma, para se manter, o Estado precisa arrecadar fundos de alguma maneira, institui-se, então, o tributo, regulamentado pelo Código Tributário Nacional de 1966 recepcionado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a qual versa sobre o Direito Tributário de forma sucinta, trazendo as limitações ao poder de tributar e a competência legislativa.

São vastos os conceitos trazidos pela doutrina acerca do tema, Paulo de Barros Carvalho, pontua “É o conjunto de normas que aludem, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos” (CARVALHO, 1985, p. 11), entretanto o nosso legislador trouxe no bojo do Código Tributário Nacional em seu artigo 3º o conceito de tributo, vejamos “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.” (PLANALTO, 1966, on-line).

Assim reforça a ideia que o Estado precisa de alguma forma obter recursos para se manter, uma das formas advém do Direito Tributário.

3 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços tem previsão legal constitucional, de competência dos estados da federação, conforme artigo 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

- a) transmissão causa *mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- b) 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;
- c) propriedade de veículos automotores;(PLANALTO, 2019, on-line)

Por se tratar de um imposto de competência estadual, por vezes existem conflitos entre os estados membros, para dirimir tal celeuma, o poder constituinte atribuiu ao Presidente da República e o Senado Federal a competência para regulamentar os conflitos, através de legislação complementar, vejamos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

[...]

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; (PLANALTO, 2019, on-line)

Desta feita, por iniciativa presidencial foi editada a Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996, denominada Lei Kandir, que trás em seu bojo algumas diretrizes os quais os estados membros e o Distrito Federal devem obdescer ao regular o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Um dos aspectos mais polêmicos da Lei Kandir é o rol de isenção de ICMS para todos os estados membros em determinadas operações passíveis de aplicação do imposto, vejamos:

A Constituição atribuiu competência tributária à União para criar uma lei geral sobre o ICMS, o que foi feito por meio da Lei Kandir. Essa lei proíbe a incidência do ICMS nas operações que incluem:

- livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- envio ao exterior de mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados ou serviços;
- transações interestaduais relativas à energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;
- transações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial;
- mercadorias utilizadas na prestação de serviço de qualquer natureza;
- transações que decorram da transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie;
- transações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive a operação efetuada pelo credor em decorrência do inadimplemento do devedor;
- transações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário;
- transações de qualquer natureza relativas à transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras. (PONTUAL, on-line).

A referida lei também trás quais objetos não podem ser matéria de isenção de ICMS por parte dos estados membros, vejamos:

Pela Lei Kandir, o ICMS deve incidir sobre as seguintes operações:

- circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios;
- fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;
- entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
- serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- entrada, no território do estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao estado onde estiver localizado o adquirente. (PONTUAL, on-line).

Assim, por ser uma lei nacional, as leis e os regulamentos editados pelos estados membros não pode ir de encontro com as diretrizes da Lei Kandir.

Segundo o professor Leandro Pausen, o referido imposto incide sobre as operações mercantis que transmite posse ou propriedade de um bem, ou seja, o fato de ser dono de um

bem e circular com ele, não configura fato gerador do imposto. Via de regra, o fato gerador do referido imposto é a compra e venda de bens ou serviços, entretanto, este último, cabe ressalva por ser instituído o ISSQN (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), não abordaremos tal assunto por se tratar de minúcias de cada ente federado. Para incidência do ICMS, além da compra e venda, o mesmo se aplica a troca de mercadorias, permuta de bens equivalentes, sendo esses considerados negócios jurídicos mercantis. A doação não incide ICMS, e sim o ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação), também de competência estadual.

O conceito de mercadoria é amplo, pois qualquer bem em algum momento será destinado à venda, vejamos o entendimento do professor Leandro Pausen:

É o bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente.

Este conceito sofreu ampliação constitucional, ao submeter o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea) ao âmbito da incidência do imposto, enquadrando no espectro mercantil (art. 155, § 3º, CF). (PAUSEN, 2012, p. 344)

Ou seja, todo o bem, classificado como matéria prima, produto em fabricação, produto acabado, e/ou serviços, se transmitido de forma onerosa, ou permuta, a outrem é fato gerador para o ICMS, com a incorporação da energia elétrica, passamos a ter também como produto incorpóreo, o qual incide ICMS. Uma curiosidade sobre este assunto é que os arquivos digitais, são frutos de relação mercantil, porém não incide ICMS, por não ser reconhecido no artigo 155, II, da Constituição da República Federativa do Brasil.

No que tange a prestação de serviços Leandro Pausen, afirma, “O imposto incide sobre serviços prestados em regime de direito privado (por particular, empresas privadas, empresas públicas ou sociedades de economia mista), que não se confundem com os serviços públicos, submetidos a regime jurídico diverso.” (PAUSEN, 2012, p. 346), ou seja, a prestação de serviço intermunicipal ou interestadual, objeto de incidência do ICMS, mesmo que leis esparsas regule alguma atividade, tal regulamentação não influencia no fato gerador do imposto.

A prestação de serviço envolve duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, sejamos:

Somente se pode cogitar de prestação de serviços quando existem duas (ou mais) pessoas (físicas ou jurídicas), qualificando-se como prestador e tomador (usuário) dos serviços, sendo heresia jurídica pensar em “serviços consigo mesmo”. A empresa que transporta bens de sua propriedade não pode ser tributada diante da inexistência de relação contratual. (PAUSEN, 2012, p. 347)

Ou seja, a prestação de serviço advém da entrega de algo previamente contratado, não há em que se falar em prestação de serviço unilateral, pois sempre haverá a figura de um ou mais tomador de serviço e um ou mais prestador serviço.

Atendendo ao mandando Constitucional, foi editada no estado de Mato Grosso a lei 7.098 de 30 de dezembro de 1998, a qual consolida normas referentes ao ICMS, vejamos:

Art. 1º Esta lei dispõe, com base no art. 155, II, da Constituição Federal, e na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, observadas as alterações que lhe foram conferidas pela Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000, sobre a consolidação das normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. (SEFAZ-MT, on-line)

Observa-se no texto da lei que esta obedece aos ditames constitucionais, bem como a Lei Kandir. Atualmente o estado de Mato Grosso existe o RICMS, Regulamento de Imposto

Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, que define fato gerador, alíquota e procedimentos de apuração do mesmo, definido no Decreto 2.212 de março de 2014.

Via de regra, utiliza-se o valor da transação comercial para aplicação da alíquota e cálculo do ICMS, incluindo frete e as despesas acessórias cobradas do adquirente/consumidor. Conforme artigo 155, parágrafo 2º, I da CF/88, dois princípios específicos regem este imposto. Primeiro, o ICMS possui a natureza de Não-Cumulativo, ou seja, em cada operação se abate o valor devido, com o montante já recolhido na fase anterior da cadeia da comercialização e segundo, o princípio da Seletividade, onde determina que ele somente será arrecadado a partir da sua essencialidade, desta forma as mercadorias e serviços que são essenciais às necessidades humanas, como alimentos, terão encargos menores em decorrência de outros.

Entretanto, existem duas formas de cálculo: um chamado de cálculo por dentro, e outro cálculo por fora, detalhado nos próximos tópicos.

4 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PIS E COFINS

O Programa de Integração Social (PIS) é uma contribuição de caráter social, que financia o pagamento de seguro desemprego, regulada pela Lei Complementar 07 de 1970 e suas alterações, as empresas pagam tal contribuição mediante os lucros auferidos em determinado período. Paulo Henrique Pêgas nos ensina, “O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) são contribuições criadas em 1970, com objetivo de integrar os trabalhadores na vida e no desenvolvimento das empresas.” (PÊGAS, 2017, p. 224). Ou seja, a contribuição alhures tem o condão de fazer com que o trabalhador de forma indireta participe dos lucros auferidos na empresa em que trabalhar.

Com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil em 1988, sobreveio novas garantias ao povo brasileiro, dentre elas a seguridade social, entretanto, não se tinha um fundo para custear a seguridade social que engloba direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Desta forma em 1991 surge a figura da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) através da Lei Complementar 70 de 1991 e suas alterações. O professor Paulo Henrique Pêgas discorre.

A Constituição define que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, com recursos provenientes dos orçamentos da União, dos estados (incluindo o Distrito Federal, dos municípios e das contribuições sociais cobradas sobre:

folha de salários e demais rendimentos do trabalho (INSS); lucro (Contribuição Social sobre o Lucro); e receita ou faturamento (COFINS). (PÊGAS, 2017, p. 225)

Desta forma podemos observar que ambas as contribuições tem o condão de melhoria do bem estar social, através de redistribuição conforme PIS ou seguridade social conforme COFINS.

Tanto o PIS como o COFINS, tem por base de cálculo a receita e o faturamento de uma empresa. Vamos à distinção dos termos, conforme nos ensina o professor Sergio Pinto Martins:

Receita é toda a entrada de numerário na empresa. É, portanto, um termo mais amplo do que faturamento. Certas empresas não tem exatamente faturamento, como os bancos, mas tem receita.

Faturamento é o somatório das faturas emitidas dentro de um certo período de tempo. Fatura é o documento em que estão relacionadas as mercadorias vendidas, que são remetidas ou entregues ao comprador. (MARTINS, 2016, p 217)

O legislador ao inserir o termo receita, abarcou as empresas que não possuíam faturamento, e apenas o termo receita, uma vez que, conforme afirmado pelo professor supracitado fatura é um demonstrativo no qual discrimina as mercadorias e serviços vendidos,

não sendo aplicáveis a bancos que por sua vez utiliza o termo “taxa” para custear sua manutenção e auferir lucros através de cobrança de juros.

Nestes termos a base de cálculo do PIS e CONFIS é a receita ou faturamento de uma empresa, sendo alíquotas diferentes mediante o seguimento em que a entidade atue e regime tributário o qual seja enquadrado. Assim sendo o fato gerador das contribuições acima é a receita ou faturamento de uma entidade, a depender do caso, incidindo sobre este numerário a alíquota das contribuições.

A base de cálculo do PIS e COFINS é o faturamento mensal, considerada Receita Bruta das vendas de mercadorias ou serviços de qualquer natureza.

5 CARÁTER CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO

Caráter cumulativo não leva em consideração se o tributo já fora recolhido anteriormente, ou seja, se recolhe o tributo na produção, na venda ao revendedor e a venda ao consumidor final. A no regime cumulativo o tributo pode ser cobrado em todas as escalas até o consumidor final. O recolhimento anterior não gera crédito tributário.

O critério não cumulativo considera que, se o tributo foi pago anteriormente, o mesmo não pode ser pago integralmente dentro da cadeia de consumo, pode ser cobrado apenas o diferencial de alíquota, ou diferença de valor agregado. Observamos o que diz o professor Paulsen:

A não cumulatividade é uma técnica de tributação que visa impedir que a incidências sucessivas nas diversas operações de uma cadeia econômica de produção ou comercialização de um produto impliquem ônus tributário muito elevado. Decorrente da tributação da mesma riqueza diversas vezes. Em outras palavras, a não cumulatividade consiste em fazer com que os tributos não onerem em cascata o mesmo produto. (PAULSEN, 2017, p. 162).

Ou seja, a não cumulatividade visa inibir a bitributação.

6 TRIBUTOS NA FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE TRIBUTOS

Por haver uma variedade de fatos geradores de tributos, estes podem compor a base de cálculo de alguns, o chamado imposto sobre imposto, exemplo: a base de cálculo de PIS e COFINS e o faturamento ou a receita de uma empresa, ou seja, faz parte do custo de operação da mesma. O ICMS tem como base de cálculo o preço de venda ou serviço prestado, e é notório que o preço de venda engloba todos os custos e margem de lucro pretendida pela empresa.

Ou seja, ao recolher o ICMS, o contribuinte está pagando além do imposto sobre o preço da mercadoria ou serviço, também paga imposto sobre os valores recolhidos a título de PIS e COFINS, bem como demais tributos inerentes a cadeia de comércio. Vejamos:

São muitos os tributos que incidem sobre bases já oneradas por outros tributos, seja implícita e mediatamente ao longo do seu processo de produção e comercialização, seja de modo explícito e imediato. É inequívoco, por exemplo, que no preço das mercadorias, utilizado como referência para a incidência do ICMS (por dentro) 172 e do IPI (por fora) 173 estão normalmente embutidos todos os custos da atividade empresarial, inclusive os custos tributários já incorridos (IPTU, contribuição sobre a folha de salários, taxa de renovação de licença etc.) e futuros (imposto sobre a renda, contribuição sobre o lucro, contribuições sobre o faturamento ou receita etc.). A sobreposição econômica de tributos é, aliás, decorrência natural de que, a rigor, os diversos fatos geradores e bases de cálculo constituem retratos parciais da riqueza existente, tomada sob perspectivas e em momentos específicos para uma melhor distribuição do ônus tributário entre as pessoas. A riqueza é uma só, sendo identificada para fins de tributação por ocasião da sua percepção, da sua acumulação ou do seu consumo pela eleição, por lei, de inúmeros fatos geradores de obrigações tributárias.

174 É absolutamente compreensível, pois, que inexistia uma vedação constitucional genérica à sobreposição econômica de tributos a permitir qualquer conclusão automática pela sua invalidade. (PAULSEN, 2012, p. 98)

Desta forma, por falta de transparência dos valores tributários recolhidos na cadeia de comércio, ocorre a fator de imposto sobre imposto. Diante dos conflitos existentes, coube ao Supremo Tribunal Federal decidir sobre a matéria, vejamos:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. 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 excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da Base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017)

Assim, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e COFINS, respeitando o princípio da não cumulatividade.

7 CALCULO POR DENTRO E CALCULO POR FORA

Calculo por fora, é o calculo simples da operação mediante o valor da mesma. O calculo por dentro coloca o imposto dentro da sua própria base de calculo, elevando a alíquota efetiva do mesmo.

Para melhor compreensão, considere a seguinte situação, A empresa Alfa obteve receita com vendas no montante de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), concedeu descontos no valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) e receita com rendimentos de aplicações financeiras de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais). Observando os ditames do calculo por dentro, teríamos a seguinte situação:

Venda de Mercadoria	2.000.000,00
(-) Descontos Concedidos	(100.000,00)
Receita Liquida de Vendas	1.900.000,00
ICMS sobre Vendas (17%)	323.000,00
(+) Rendimentos Financeiros	30.000,00
Receita/Faturamento Tributável	1.930.000,00

PIS (0,65%)	12.545,00
COFINS (3%)	57.900,00
Total	70.445,00
Faturamento Líquido	1.859.555,00

Desta forma é possível observar que o cálculo por dentro o valor do ICMS é apenas representativo, não sendo este deduzido do para a apuração do PIS e COFINS, o ICMS incorpora o custo da empresa.

No cálculo por fora teremos a seguinte situação:

Venda de Mercadoria	2.000.000,00
(-) Descontos Concedidos	(100.000,00)
Receita Líquida de Vendas	1.900.000,00
ICMS sobre Vendas (17%)	(323.000,00)
(+) Rendimentos Financeiros	30.000,00
Receita/Faturamento Tributável	1.607.000,00
PIS (0,65%)	10.445,50
COFINS (3%)	48.210,00
Total	58.655,50
Faturamento Líquido	1.548.344,50

Observando o quadro acima, o valor do ICMS é deduzido da base de cálculo do PIS e COFINS, ou seja, o valor do ICMS não é apenas representativo e não é considerado custo da empresa. Se compararmos a primeira hipótese com a segunda a variação do valor a ser recolhido a título de PIS e COFINS é no montante de R\$ 11.789,50 (onze mil e setecentos e oitenta e nove reais e cinquenta centavos), considerando um faturamento estático de 12 meses, esta variação será de R\$ 141.474,00 (cento e quarenta e um reais e quatrocentos e setenta e quatro reais).

O impacto da forma de cálculo é tão significativo no cotidiano, vamos considerar a conta de energia de uma casa no valor de R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais), vejamos:

	Calculo por Dentro	Calculo por Fora
Compra de Energia	150,00	150,00
Bandeira Vermelha	8,80	8,80
Valor da Fatura	158,80	158,80
ICMS (17%)	27,00	27,00
PIS (0,65%)	1,03	0,86
COFINS (3,65%)	5,80	4,81
Impostos	33,82	32,66

Valor da Fatura a ser Pago	158,80	126,14
-----------------------------------	---------------	---------------

Em rasa leitura do quadro acima, a variação entre um cálculo e outro é de R\$ 32,66 (trinta e dois e sessenta e seis centavos), em uma projeção considerando o mesmo valor de fatura mensal a variação de 12 meses será de R\$ 391,96 (trezentos e noventa e um reais e noventa e seis centavos).

Uma das formas que uma empresa tem para correta apuração e contabilização, obdescendo ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, o cálculo por fora é um dos meios de maior transparência.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ICMS por sua natureza não cumulativa deve ser excluído da base de cálculo das contribuições sociais PIS e COFINS, obdescendo assim ao entendimento do Supremo Tribunal Federal. O presente artigo tem o cunho informativo a fim de demonstrar as diferenças entre o cálculo por dentro e o cálculo por fora, e o impacto financeiro quanto à utilização destas modalidades de cálculo.

O cálculo por dentro, pode levar o contribuinte ao engano, vez que traz valores simbólicos aplicando a alíquota do imposto à base de cálculo, não demonstrando as minúcias e apontando onde e quando o imposto incide vez que como explanado, a base de cálculo do ICMS é a venda da mercadoria ou serviço, enquanto a base de cálculo do PIS e COFINS é a receita e/ou faturamento do período.

A modalidade de cálculo por fora, por sua vez, trás as minúcias da composição da base de cálculo de cada imposto, trazendo maior transparência quanto a composição do imposto, bem como em que momento este incide, sendo de fácil entendimento a todos. Observamos que a variação entre uma modalidade e outra é grande, a curto prazo pode não apresentar risco a saúde financeira do contribuinte, entretanto, se projetarmos isso para períodos maiores, uma gripe torna-se uma tuberculose.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Constituição da república Federativa do Brasil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>, acessado em 10 de maio de 2019.

_____, **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>, acessado em 10 de maio de 2019.

_____, **Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em 04 de outubro de 2019.

_____. **Lei No 5.172, de 25 de outubro de 1996.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e

Municípios. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acessado em 04 de outubro de 2019.

_____, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574.706. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>>. Acessado em 04 de outubro de 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 1ª ed., São Paulo. Saraiva, 1985.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 1992.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 17ª ed., São Paulo. Saraiva, 2016.

MATO GROSSO. **Lei 7.098 de 30 de dezembro de 1998**. Consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Disponível em

<<http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/CC9C3B988640BAA0325678B0043A842>>. Acessado em 04 de outubro de 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8ª ed. São Paulo Saraiva, 2017.

_____, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário Completo**. 7ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2012.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributaria**. 9ª ed. São Paulo. Atlas, 2017.

PONTUAL, Helena Daltro, **Lei Kandir**, Senado Notícias, Disponível em:

<<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/lei-kandir>>. Acessado em 04 de outubro de 2019.