

IMPACTO DA LEGISLAÇÃO DE REDUÇÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS NO REGIME NÃO CUMULATIVO DE RESTAURANTES QUE ADERIRAM O REGIME ESPECIAL DE ICMS EM SÃO PAULO

Marcelo Rabelo Henrique¹
Crislaine dos Santos Vieira²
Antonio Saporito³
Sandro Braz Silva⁴

RESUMO

O planejamento tributário é utilizado para definir o regime de tributação menos oneroso e com mais benefícios para uma organização, mas também pode ser utilizado visando analisar os impactos que alterações tributárias podem causar nas empresas. Este estudo busca evidenciar através da análise dos cálculos do ICMS, PIS e COFINS de um restaurante que optou pelo regime especial de ICMS no estado de São Paulo com a alteração proporcionada pela MP 1.159/2023 do Governo Federal do Brasil e o impacto tributário que causará à empresa ao optar por apurar o ICMS pelo regime normal, se reduziria o ônus tributário total da organização, demonstrando a importância do planejamento tributário na tomada de decisões das organizações. Porém, ao agregar o estudo do ICMS, mesmo a empresa optando pelo regime normal que permite que ela se credite do valor de ICMS a alíquota ser maior gera um ônus maior desse imposto. Para pesquisas futuras sugere-se um estudo sobre a alteração do cálculo de PIS e COFINS em relação as empresas prestadoras de serviço.

Palavras-Chave: ICMS. PIS. COFINS.

ABSTRACT

Tax planning is used to define the least burdensome and most beneficial taxation regime for an organization, but it can also be used to analyze the impacts that tax changes can have on companies. This study seeks to demonstrate through the analysis of ICMS, PIS and COFINS calculations of a restaurant that opted for the special ICMS regime in the state of São Paulo with the change provided by MP 1.159/2023 of the Federal Government of Brazil and the tax impact that will cause to the company by choosing to calculate ICMS under the normal regime, the organization's total tax burden would be reduced, demonstrating the importance of tax planning in organizations' decision-making. However, when adding the ICMS study, even if the company opts for the normal regime that allows it to be credited with the

¹ Doutorando em Controladoria pelo Mackenzie; Doutor em Administração de Negócios pela ESEADE; Mestre em Ciências Contábeis pela FECAP; MBA em Gestão pela FGV; Pós-Graduado em Avaliações Periciais pela FECAP; Graduação em Ciências Contábeis pela UniBrasil; Professor do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de São Paulo. e-mail: marcelo@mrhenriqueconsult.com.br

² Graduando em Ciências Contábeis; Universidade Federal de São Paulo. e-mail: : crislaine.vieira@unifesp.br

³ Doutor em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP; Mestre em Contabilidade e Controladoria pela FEA USP; Graduação em Administração pela USP; Professor do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de São Paulo. e-mail: profantoniosaporito@gmail.com

⁴ Doutor em Administração pelo Mackenzie; Mestre em Ciências Contábeis pela FECAP; Professor do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de São Paulo. e-mail: prof_sandrobraz@hotmail.com

ICMS value, the higher rate generates a greater burden of this tax. For future research, a study is suggested on changing the calculation of PIS and COFINS in relation to service providing companies..

Keywords: ICMS; PIS; COFINS.

1 INTRODUÇÃO

Em 2021, por meio de um julgamento do Supremo Tribunal Federal (STF), ficou definido que o cálculo do débito de PIS e COFINS, que anteriormente incidia sobre o faturamento total da empresa, deveria abater o valor do ICMS compreendido no mesmo. Essa decisão foi posteriormente confirmada pela Medida Provisória 1.159/2023 Artigo 1º, inciso XIV.

Essa mesma alteração foi abordada no Artigo 3º, inciso III, da Medida Provisória 1.159/2023, referente ao cálculo dos créditos de PIS e COFINS, ou seja, deverá ser abatido do crédito o valor do ICMS da aquisição.

De acordo com Neto em seu artigo disponibilizado no site da Câmara Legislativa (2019, p. 7) os três níveis de governo do Brasil, União, Estados, Distrito Federal e Municípios têm “competência tributária” para instituir e cobrar tributos. Entre os impostos legislados pelo âmbito federal, encontram-se o PIS e a COFINS que incidem sobre a receita operacional bruta das empresas. Já entre os impostos legislados pelos estados, destaca-se o ICMS, que incide sobre mercadorias, serviços de transporte e de comunicação.

Um dos métodos utilizados pelo governo federal para alteração na legislação tributária são as Medidas Provisórias, que conforme descrito no site do Congresso Nacional são normas com força de lei. Apesar de produzir efeitos jurídicos imediatos, necessitam de posterior apreciação pelas Casas do Congresso Nacional para se converterem em lei ordinária.

Conforme o Artigo 1º do Decreto nº 51.597/2007 da Legislação do Governo de São Paulo, o contribuinte de ICMS de São Paulo, envolvido em atividade de fornecimento de alimentação, como bares, restaurantes, entre outros, pode apurar o imposto devido com uma porcentagem reduzida. Inicialmente, essa porcentagem era de 3,69%, mas, devido a pandemia de COVID-19 em 2021, foi reduzido para 3,2%. É sabido que, para os restaurantes enquadrados no regime não cumulativo de tributação e no regime especial de ICMS, devido a redução da alíquota de ICMS, é

vedado o crédito do ICMS nas suas compras, conforme estabelecido no Artigo 1º - A, Inciso II, do Decreto nº 51.597/2007 de São Paulo.

Planejamento tributário é uma ferramenta utilizada para analisar os impactos que uma alteração tributária pode causar em uma empresa, Siqueira, citado por Lolatto (2020, p.12), aponta alguns dos erros mais cometidos pelas empresas, como acreditar que o planejamento tributário é um custo desnecessário, adotar o regime tributário que não seja o mais vantajoso e utilizar os benefícios legais de forma inadequada.

Este estudo visa analisar o impacto da recente alteração na legislação tributária, que modificou a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS. Será avaliado se as alterações no cálculo do ICMS podem gerar um ônus maior do que os benefícios potenciais nos valores do PIS e COFINS. O estudo destaca a importância do planejamento tributário contínuo como ferramenta estratégica para decisões que impactam a estrutura financeira e tributária de uma empresa.

1.1 Objetivo geral

Este estudo tem como objetivo analisar o impacto da recente alteração na legislação tributária, especificamente a modificação da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS. O foco da pesquisa será direcionado a um restaurante operante no estado de São Paulo, que atualmente está submetido a um regime especial no que diz respeito ao ICMS. O questionamento central é se a opção por migrar para o regime normal de ICMS pode resultar em uma redução do ônus relacionado ao PIS e COFINS em comparação com a permanência no regime especial de ICMS. Este estudo também busca destacar a importância do planejamento tributário contínuo como ferramenta estratégica para a tomada de decisões que impactam diretamente a estrutura financeira e organizacional de uma empresa.

1.2 Objetivo específico

O objetivo específico deste estudo é ressaltar, por meio da análise dos cálculos de ICMS, PIS e COFINS de um restaurante que adotou o regime especial de ICMS no estado de São Paulo, o impacto tributário decorrente da alteração promovida pela MP 1.159/2023 do Governo Federal do Brasil. A pesquisa busca avaliar como a escolha de apurar o ICMS pelo regime normal pode influenciar na redução do ônus tributário total da organização, demonstrando o cálculo nos dois cenários.

1.3 Problemática

Considerando uma significativa alteração na legislação tributária, como a modificação da base de cálculo de duas contribuições (PIS e COFINS), o objetivo é analisar o impacto dessa mudança em um restaurante localizado no estado de São Paulo, que opera sob regime especial no que diz respeito ao ICMS. Caso a empresa opte por adotar o regime normal de ICMS, haveria uma redução do ônus no PIS e COFINS em comparação com o cálculo realizado quando a empresa opta pelo regime especial de ICMS?

1.4 Justificativa

Douglas Yamashita (2005, p.8) destaca que a elisão fiscal é considerada uma forma legítima de economia de impostos, sendo vista como uma estratégia para que o cidadão-contribuinte organize seus negócios de modo a minimizar o ônus fiscal. Diante dessa necessidade, torna-se necessário realizar um estudo tributário para um restaurante inserido no contexto descrito neste estudo, permitindo que a empresa escolha a forma de tributação menos onerosa.

Para alcançar uma elisão fiscal eficiente, é crucial implementar um planejamento tributário que analise o impacto de qualquer alteração, garantindo assim uma redução efetiva do ônus proposto. Este trabalho visa apresentar um exemplo de cálculos que impactariam no planejamento tributário, proporcionando à organização as informações necessárias para tomar decisões menos onerosas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Planejamento Tributário

Hauser (2017, p.70) descreve o planejamento tributário como uma revisão dos processos internos da organização, utilizado para identificar as melhores oportunidades que reduza custos e despesas tributárias. Há um entendimento que o planejamento tributário deve ser feito apenas ao abrir uma empresa e que deve ser feito apenas para escolher o regime tributário que a empresa adotará, mas essa revisão deve ser contínua e se ater as alterações legislativas do país.

É sabido que os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam importante parcela dos custos das empresas, se não a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência a correta administração do ônus tributário. (CREPALDI, 2021, p.35).

O planejamento deve ter como principal objetivo diminuir o ônus tributário, porém sem infringir leis e sonegar impostos, a principal ferramenta é conhecer a carga tributária da organização, seus produtos e possíveis benefícios tributários que os mesmos podem adotar. Com as informações será necessário o estudo dos cenários e escolhas que a empresa poderá optar.

Carvalho (2019, p.2) descreve quão fundamental é a transparência no processo de planejamento tributário, para que seja possível distinguir de uma fraude tributária, o autor diferencia a fraude do planejamento tributário por um ocorrer por ação ou omissão ilícita (dolosa) e o outro ocorrer de forma lícita e transparente.

Para Oliveira (2001) citado por Silva e Faria (2016, p.187) existem três tipos de planejamento, o planejamento estratégico que tem um objetivo a ser alcançado por meio de ações em longo prazo, o planejamento tático que tem por objetivo otimizar determinada área e o planejamento operacional que executa a metodologia estabelecida para o desenvolvimento com realizações em curto prazo. O planejamento tributário pode ser um instrumento dentro dos três tipos de planejamento, no momento de alguma alteração da legislação o planejamento tático é de extrema utilidade.

De acordo com o objetivo Febretti (2005) citado por Siqueira, Cury e Gomes (2011, p.9), diz que há seis formas de classificar o Planejamento Tributário: Anulatório – empregando-se estruturas e formas jurídicas para não haver incidência da norma; omissivo ou evasão imprópria – abstinência da realização da hipótese de incidência; induzido – a lei favorece a escolha da uma forma de tributação por incentivos ou isenções; optativo – elegendo a melhor fórmula elisiva entre as opções dada pelo legislador; interpretativo – o agente se utiliza das lacunas e imprevisões do legislador e a metamórfica – forma atípica que se utiliza da transformação ou mudança dos caracteres do negócio jurídico. O autor também afirma que o planejamento pode não se ater a uma só fórmula, mas utilizar de métodos interligados.

Segundo Crepaldi (2021, p.35) um dos benefícios do planejamento tributário é identificar oportunidades de eliminar ou reduzir a carga tributária da organização, para tanto o administrador tributário deve se ater as alterações da legislação que podem impactar a organização em todas as esferas, municipal, estadual e federal.

Entre os impostos que impactam a organização estão os diretos que incidem sobre a renda e os indiretos que incidem sobre o produto. Entre os impostos indiretos estão o ICMS, PIS e o COFINS.

2.2 Regime de tributação Não-Cumulativo

Segundo Moreira (2009, p.88) a tributação no regime não cumulativo é um mecanismo que permite abatimento ou compensação do valor devido do tributo, busca-se que os impostos incidam apenas sobre o valor agregado naquele produto. O autor explica que quando instituído esse novo cálculo em 1954 na França foi considerado complexo o novo método onde haveria uma sistemática de débitos e créditos que abatido um do outro encontrava-se o valor do devido efetivamente pela empresa aos entes responsáveis. Moreira (2009, p.99) pontua que o Brasil adotou o sistema de não-cumulatividade desde o final da década de 1950.

Em sua tese Moreira (2009, p.133) aponta que a sistemática permaneceu na Emenda Constitucional nº1, de 17/10/1969 onde instituía que o Imposto sobre produtos industrializados (IPI) compete a União e o Imposto sobre a circulação de mercadorias (ICMS) compete aos estados e cabe aos mesmos também instituir quando o imposto não será calculado no sistema de não-cumulatividade.

Diante disso no que se refere ao ICMS o estado poderá legislar através de regulamento e lei complementar sobre suas alíquotas, benefícios e sistemática de cálculo.

Para o PIS e COFINS há duas modalidades de tributação definidas, a sistemática cumulativa e a não cumulativa. Em regra geral, as empresas tributadas no regime Lucro Real apuram essas contribuições na sistemática não-cumulativa, ou seja, há um abatimento dos impostos já pagos na operação anterior daquele produto, na sua compra do valor que será devido na sua venda, tratando de mercadoria.

Abrantes, Siqueira, Nazareth e Faroni (2005, p.3) destacam que é assegurado aproveitamento de créditos em relação a bens e serviços adquiridos e utilizados como insumo na fabricação ou destinado a venda, assim como aluguel de máquinas e equipamentos quando utilizado na fabricação entre outras operações que estejam diretamente ligadas a atividade fim da organização.

2.3 Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

O Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, conhecido como ICMS é de administração estadual e no estado de São Paulo é ordenado pelo Regulamento de ICMS de 2000.

O mesmo incide sobre operações relativas à circulação de mercadoria no momento de sua saída do estabelecimento, assim como em prestações de serviços de transporte, de comunicação e prestações de serviços que não estão compreendidos na competência tributária do município.

Uma das características do ICMS é a não cumulatividade, segundo Borges e Reis (2015, p.45.) as características dessa forma de tributação são a dedução do valor pago na aquisição dos produtos de ICMS do valor que será pago no momento de sua venda com isso havendo uma subdivisão do ônus entre mais de um contribuinte e a possibilidade de transferência de um possível crédito, ou seja, ter sido pago mais ICMS na entrada das mercadorias do que ficou devedor em suas vendas dentro daquela referência, para a próxima competência.

Cada estado legisla sobre a incidência e alíquota do imposto sobre os produtos, podendo haver benefícios para produtos específicos ou alíquota majorada. Em regra geral, em São Paulo a alíquota do ICMS é de 18% na data desse estudo.

No Decreto 51.597/2007 1º artigo é descrito um benefício concedido a empresas de determinada atividade econômica:

Artigo 1º - O contribuinte do ICMS que exercer atividade econômica de fornecimento de alimentação, tal como a de bar, restaurante, lanchonete, pastelaria, casa de chá, de suco, de doces e salgados, cafeteria ou sorveteria, bem como as empresas preparadoras de refeições coletivas, poderão apurar o imposto devido mensalmente mediante a aplicação do percentual de 3,2% (três inteiros e dois décimos por cento) sobre a receita bruta auferida no período, em substituição ao regime de apuração do ICMS previsto no artigo 47 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989. (São Paulo, 2021.).

A mesma legislação no Artigo 1º-A I esclarece que é opcional para esses estabelecimentos utilizarem desse benefício e em seguida no segundo inciso veda o aproveitamento de crédito desse imposto, ou seja, ao optar por esse benefício o ICMS deixa de ser não cumulativo para as organizações.

Sendo um benefício opcional a organização pode optar a forma que tributará o imposto, caso não opte pelo benefício o imposto será não cumulativo e com alíquotas específicas por produto e caso opte pelo benefício haverá uma alíquota única para todos os produtos de 3,20% e não haverá direito ao crédito nas compras das mercadorias.

2.4 Programa de integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

O PIS é uma arrecadação de âmbito federal que segundo Pêgas (2018, p.3) tem como destino o custeio do seguro-desemprego e o abono anual e também destina parte da arrecadação para fundos federais como Fundo de Estabilização Fiscal e Fundo Social de Emergência.

O autor esclarece que a partir de fevereiro de 1999 o PIS passou a ser cobrado sobre todas as receitas obtidas pelas empresas, definindo como Receita Bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica que representam ingresso efetivo de dinheiro para a organização.

A Lei 5.172/1966 do Código Tributário Nacional Capítulo IV Artigo 49 define o imposto não cumulativo o cálculo onde o montante devido resulta da diferença entre o imposto referente aos produtos saídos e o pago relativo aos produtos entrados. Ou seja, o imposto devido será a diferença dos créditos que a empresa obteve direito ao comprar de um estabelecimento que pagou esses tributos e os débitos que a empresa deve ao vender essas mercadorias. Em seguida a lei esclarece que se houver saldo, o crédito ser maior do que o valor devido, esse montante é transferido para o período seguinte.

Sendo a partir de dezembro de 2002 que o PIS passou a ser cobrado pelo método não cumulativo para empresas do regime de tributação Lucro Real, ainda segundo Pêgas (2018, p.49.).

A COFINS foi criada com o objetivo de tributar o faturamento mensal das empresas para financiamento da seguridade social. Segundo Pêgas (2018, p.12.) a partir de fevereiro de 1999 a COFINS passou a ser cobrada sobre todas as receitas em vez de sobre o faturamento.

A contribuição pelo método não cumulativo seguiu o mesmo modelo do PIS, entrando em vigor a partir de fevereiro de 2004 via Lei nº 10.833/03 de acordo com o autor.

Para as empresas que optam pelo regime de tributação Lucro Real as duas obrigações principais são calculadas no método não cumulativo com alíquota geral de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS), havendo legislação específica para os produtos e compra do exterior, podendo ter benefícios ou alíquotas majoradas.

2.5 Cálculo do PIS e COFINS no regime de tributação não cumulativo com alteração da MP 1.159/23.

De acordo com a Lei 10.637/2002 Capítulo I Artigo 1º inciso 2 a base de cálculo do PIS no regime não cumulativo é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, no artigo 3º cita diversas receitas que não integram a base de cálculo dessas contribuições, entre elas vendas canceladas, descontos incondicionais e o ICMS, acrescentado posteriormente. A Lei 10.833/2003 dá o mesmo tratamento para o COFINS.

Com a alteração da legislação haverá a redução do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, mudando a forma que os impostos eram calculados até então, como consequência dessa alteração os débitos das empresas diminuirão e da mesma forma os créditos também irão reduzir.

Para os restaurantes do Lucro Real do estado de São Paulo que optaram pelo benefício da redução da alíquota do ICMS o entendimento é que também é permitida a redução do ICMS das entradas na base de cálculo do crédito que será auferido, uma vez que o mesmo incidiu sobre a operação independente de o comprador estar vedado do crédito desse imposto.

Por isso, se faz necessário o cálculo dos valores a serem creditados e debitados nos dois cenários, onde o ICMS seria com alíquota de 18%, causando uma redução maior na base de cálculo do PIS e COFINS e onde o ICMS é cálculo com uma alíquota de 3,20%, porém resultando em uma redução menor da base de cálculo.

3 METODOLOGIA

O estudo de caso, segundo Estrela (2018, p. 109), possui uma abordagem qualitativa e exploratória, sendo utilizado para a avaliação inicial de problemas ainda pouco conhecidos. A pesquisa adotou métodos normativos bibliográficos, estudo exploratório e documental. Para atender aos objetivos, foram utilizados dados reais de um restaurante no estado de São Paulo, denominado "Timo Comida Boa". O levantamento incluiu o faturamento e o valor das compras de mercadorias do restaurante nos meses de janeiro e fevereiro de 2023.

Considerando a ausência de benefícios fiscais relacionados ao PIS e COFINS sobre as mercadorias vendidas e compradas pelo restaurante, e considerando que todos os produtos possuem alíquota geral de ICMS, o estudo explorará dois cenários: um em que a empresa adota o regime especial de ICMS e outro em que opta pelo regime normal de ICMS.

O cálculo será dividido em duas partes, abordando tanto o valor do débito quanto do crédito, uma vez que se trata de uma empresa do regime não cumulativo. No caso do regime especial, onde a empresa não tem direito ao crédito do ICMS, será apresentado o cálculo sem abatimento.

A base de cálculo do PIS e COFINS para o débito será o valor do faturamento menos o ICMS sobre o faturamento, enquanto a base para calcular o crédito será o total de compras de mercadorias menos o ICMS sobre essas compras.

O estudo proporcionará uma comparação do valor total dos impostos em cada cenário, permitindo uma análise detalhada dos impactos tributários nas diferentes opções de regimes.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 Janeiro de 2023

A seguir, serão analisados os cálculos referentes ao mês de janeiro de 2023, no qual o Timo Comida Boa auferiu um faturamento tributável de R\$ 349.500,00 e adquiriu mercadorias para revenda no valor de R\$ 140.000,00.

Tabela 1

Cálculo de ICMS, PIS e COFINS referente 01/2023 no Regime Especial de ICMS			
DÉBITO	R\$	CRÉDITO	R\$
Faturamento Tributável	349.500,00	Compras para revenda com direito ao crédito	140.000,00
ICMS (3,20%)	11.184,00	ICMS (3,20%)	4.480,00
Base de Cálculo PIS e COFINS	338.316,00	Base de Cálculo PIS e COFINS	135.520,00
PIS	5.582,21	PIS	2.236,08
COFINS	25.712,02	COFINS	10.299,52
ICMS A PAGAR	R\$ 11.184,00		
PIS A PAGAR	R\$ 3.346,13	TOTAL IMPOSTOS A PAGAR	R\$ 29.942,63

COFINS A PAGAR	R\$
	15.412,50

Fonte: da pesquisa

Neste primeiro cenário demonstrado na tabela acima, onde a empresa é optante pelo regime especial de ICMS de São Paulo, o total de PIS e COFINS a pagar é de R\$ 18.758,62, de ICMS a empresa pagará R\$ 11.184,00.

Tabela 2

Cálculo de ICMS, PIS e COFINS referente 01/2023 no Regime Normal de ICMS			
DÉBITO	R\$	CRÉDITO	R\$
Faturamento Tributável	349.500,00	Compras para revenda com direito ao crédito	140.000,00
ICMS (18%)	62.910,00	ICMS (18%)	25.200,00
Base de Cálculo PIS e COFINS	286.590,00	Base de Cálculo PIS e COFINS	114.800,00
PIS	4.728,74	PIS	1.894,20
COFINS	21.780,84	COFINS	8.724,80
ICMS A PAGAR	R\$		
	37.710,00		
PIS A PAGAR	R\$ 2.834,54	TOTAL IMPOSTOS A PAGAR	R\$
			53.600,58
COFINS A PAGAR	R\$		
	13.056,04		

Fonte: da pesquisa

No segundo cenário, demonstrado na tabela acima, onde o restaurante opta pelo regime normal de tributação de ICMS o valor a pagar de PIS e COFINS é de R\$ 15.890,58 e de ICMS R\$ 37.710,00.

4.2 Fevereiro de 2023

A seguir, serão analisados os cálculos de fevereiro de 2023, no qual o Timo Comida Boa auferiu de faturamento tributável R\$ 505.000,00 e adquiriu mercadorias para revenda no valor de R\$ 202.000,00.

Tabela 3

Cálculo de ICMS, PIS e COFINS referente 02/2023 no Regime Especial de ICMS			
DÉBITO	R\$	CRÉDITO	R\$
Faturamento Tributável	505.000,00	Compras para revenda com direito ao crédito	202.000,00
ICMS (3,20%)	16.160,00	ICMS (3,20%)	6.464,00
Base de Cálculo PIS e COFINS	488.840,00	Base de Cálculo PIS e COFINS	195.536,00

PIS	8.065,86	PIS	3.226,34
COFINS	37.151,84	COFINS	14.860,74
ICMS A PAGAR	R\$ 16.160,00		
PIS A PAGAR	R\$ 4.839,52	TOTAL IMPOSTOS A PAGAR	R\$ 43.290,62
COFINS A PAGAR	R\$ 22.291,10		

Fonte: da pesquisa

Neste primeiro cenário demonstrado na tabela acima, onde a empresa é optante pelo regime especial de ICMS de São Paulo, o total de PIS e COFINS a pagar é de R\$ 27.130,63, de ICMS a empresa pagará R\$ 16.160,00.

Tabela 4

Cálculo de ICMS, PIS e COFINS referente 02/2023 no Regime Normal de ICMS			
DÉBITO	R\$	CRÉDITO	R\$
Faturamento Tributável	505.000,00	Compras para revenda com direito ao crédito	202.000,00
ICMS (18%)	90.900,00	ICMS (18%)	36.360,00
Base de Cálculo PIS e COFINS	414.100,00	Base de Cálculo PIS e COFINS	165.640,00
PIS	6.832,65	PIS	2.733,06
COFINS	31.471,60	COFINS	12.588,64
ICMS A PAGAR	R\$ 54.540,00		
PIS A PAGAR	R\$ 4.099,59	TOTAL IMPOSTOS A PAGAR	R\$ 77.522,55
COFINS A PAGAR	R\$ 18.882,96		

Fonte: da pesquisa

No segundo cenário, demonstrado na tabela acima, onde o restaurante opta pelo regime normal de tributação de ICMS o valor a pagar de PIS e COFINS é de R\$ 22.982,55 e de ICMS R\$ 54.540,00.

No cálculo demonstrado referente janeiro de 2023 pode-se perceber que o restaurante Timo Comida Boa terá uma redução de R\$ 26.526 de débito de ICMS ao calcular o imposto no regime especial. No que tange ao PIS e COFINS percebe-se que haverá uma redução de R\$ 2.868,05 ao optar pelo regime normal de ICMS.

Já no cálculo demonstrado referente fevereiro de 2023 nota-se que o restaurante terá uma redução de R\$ 38.380 de débito de ICMS ao calcular o imposto no regime especial. No que tange ao PIS e COFINS percebe-se que haverá uma redução de R\$ 4.148,08 ao optar pelo regime normal de ICMS.

Percebe-se que caso o planejamento for feito apenas considerando o impacto do tributo federal, o planejamento poderia indicar que abrir mão do regime especial de ICMS traria economia para a organização, uma vez que o valor do PIS e COFINS diminuiria.

Porém, ao agregar o estudo do ICMS, mesmo a empresa optando pelo regime normal que permite que ela se credite do valor de ICMS a alíquota ser maior gera um ônus maior desse imposto.

Ao somar o débito que a organização teria em cada mês desses três impostos percebe-se que ao optar pelo regime normal de tributação do ICMS a organização terá um ônus de R\$ 23.657,95 em janeiro e R\$ 34.231,92 em fevereiro.

Visto que os dois meses seguem o mesmo padrão de alteração entre os regimes, pode-se compreender que ao optar pelo regime especial de ICMS, mesmo que impeça que seja creditado o ICMS das compras, o valor do imposto estadual é menor em quantia significativa.

5 CONCLUSÃO

No presente trabalho, realizou-se uma análise por meio de um estudo exploratório sobre a alteração no regime de tributação do ICMS de um restaurante no estado de São Paulo, observando o impacto na apuração do PIS e COFINS da organização. Essa análise foi fundamentada na alteração da base de cálculo do PIS e COFINS estabelecida pela MP 1.159/2023 do Governo Federal do Brasil.

Dentre as classificações de Febretti (2005) citado por Siqueira, Cury e Gomes (2011, p.9), observa-se que o planejamento tributário demonstrado nesse estudo pode ser classificado como optativo. Isso ocorre porque as duas hipóteses estudadas são viáveis para a organização, cabendo a ela a escolha da estratégia elisiva mais vantajosa entre as opções.

Com base nos dados apresentados, pode-se perceber que a alteração no regime de tributação do ICMS causaria a redução do PIS e COFINS a ser pago pela organização, porém traria um ônus significativo no que tange ao ICMS. Portanto não seria a decisão mais adequada optar pelo regime normal de ICMS no caso demonstrado.

Em vista disso, o estudo exemplificou a importância da realização do planejamento tributário antes da tomada de decisões e a relevância do estudo

considerar todas as vertentes que podem ser alteradas, não apenas o tributo principal que pode ser impactado.

As limitações encontradas nesse estudo foi a amplitude que o planejamento tributário traz ao assunto a ser estudado e para pesquisas futuras sugere-se um estudo sobre a alteração do cálculo de PIS e COFINS em relação as empresas prestadoras de serviço.

REFERÊNCIAS

Abrantes, Luis Antônio; Siqueira, Marcelo Rodrigues de; Nazareth, Marcos Spinola; Faroni, Walmer. Cumulatividade e não-cumulatividade do PIS/PASEP da COFINS: O impacto nas empresas optantes pelo regime de lucro real e lucro presumido. IX Congresso Internacional de Custos – Santa Catarina. 2005. 3 p. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1916> Acesso em: 05 julho 2023.

Borges, José Cassiano; Reis, Maria Lúcia Américo dos. ICMS ao alcance de todos – 5.ed.-Rio de Janeiro, 2015. 45 p. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/37866/pdf/0?code=WAHI0iB76MtOnwfg5/oecFoO4GglDn+KBQPKlcLCkzllsNifQ79pRVedzDebDHNKXRgl32DzM0orfpjqqdqLag==> Acesso em: 05 julho 2023.

Brasil, Congresso Nacional. Entenda a tramitação da Medida Provisória. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/entenda-a-tramitacao-da-medida-provisoria> Acesso em: 20 agosto 2023.

Brasil, Medida provisória 1.159/2023 Artigo 1º inciso XIV; Artigo 3º inciso III Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/medida-provisoria-n-1.159-de-12-de-janeiro-de-2023-457601785> Acesso em: 14 junho 2023.

Brasil, Lei 10.637/2002 Capítulo I Artigo 1º inciso II e III. Disponível em: https://ww.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm Acesso em: 14 junho 2023.

Brasil, Lei 10.833/2003 Capítulo I Artigo 1º inciso II e III. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm Acesso em: 14 junho 2023.

Brasil, Lei 5.172./1966 Capítulo IV Artigo 49. Disponível em <https://www.jusbrasil.com.br/legislacao/111984008/codigo-tributario-nacional-lei-5172-66> Acesso em: 14 junho 2023.

Carvalho, Ivo César Barreto de. Planejamento Tributário. Ceará, Revista Opinião Jurídica. 2019. 2 p. Disponível em: <https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/article/view/2876/921> Acesso em: 13 novembro 2023.

Crepaldi, Silvio. Planejamento tributário: teoria e prática. – 4ª ed. - São Paulo: Saraiva Educação. 2021. 35 p. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786587958361/epubcfi/6/2\[%3Bvnd.vst.idref%3Dbody001\]!/4/2\[cover-image\]/2%4028:50](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786587958361/epubcfi/6/2[%3Bvnd.vst.idref%3Dbody001]!/4/2[cover-image]/2%4028:50) Acesso em: 14 junho 2023.

Estrela, Carlos. Metodologia científica: ciência, ensino e pesquisa. – 3ª ed. 2018, p.109 Porto Alegre. Disponível em: https://www.google.com.br/books/edition/Metodologia_Cient%C3%ADfica/67VIDwAAQBAJ?hl=pt-BR&gbpv=1&dq=metodologias+de+pesquisas+cientificas&printsec=frontcover Acesso em: 15 novembro 2023.

Hauser, Paolla. Contabilidade tributária: dos conceitos à aplicação. [livro eletrônico] - 1. ed. - Curitiba: InterSaberes, 2017. 70 p. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/149610/pdf/0?code=cF7DPhCQ5XKk5uTUB7rc0zSO1dprC/sO91nENyBFWnbT2Qal+WHbqPKHkl3LONXwp/As7OtlARQVY7CtkA20Gw==> Acesso em: 14 junho 2023.

Lolatto, Daiane. Planejamento tributário. Curitiba: Contentus, 2020. 12. p. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/186573/pdf/0?code=/bu8o5nTDun3t4h19OfRjsQRQqqL3HO8B2EcJniP4j936f6YSIjCg0zMv8ImuHZ+ekiatRRHjZ0FwZx18OP3kg==> Acesso em: 28 junho 2023.

Moreira André Mendes. Não-Cumulatividade tributária na constituição e nas leis (IPI/ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais). Universidade de Direito de São Paulo (USP) - São Paulo. 2009. 88, 99, 133 p. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-27012011-135439/publico/Andre_Mendes_Moreira_Integral.pdf Acesso em: 05 julho 2023.

Neto, Celso de Barros Correia. Sistema tributário nacional. 2019. 7 p. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/Textobase1.pdf> Acesso em: 20 outubro 2023.

Pêgas, Paulo Henrique. PIS e COFINS – 5.ed. - São Paulo: Atlas, 2018. 3,12,49 p. São Paulo, Legislação do ICMS Decreto 51597/2007 - Artigo1º. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec51597.aspx> Acesso em: 28 junho 2023.

Silva, Felipe Martins da; Farias, Ramon Alberto Cunha de. Planejamento Tributário. Sagah Educação S.A., 2016. 187 p. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788595020078/pageid/3> Acesso em: 04 novembro 2023

Siqueira, Eurípedes Bastos; Cury, Lacordaire Kemel Pimenta. Gomes, Thiago Simões. Planejamento Tributário. Artigo publicado na revista CEPPG. 2011. 9 p. Disponível em: https://www.portalcatalao.com/painel_clientes/cesuc/painel/arquivos/upload/temp/51c23e8670bb3aeef7da564aa767d33b.pdf Acesso em 13 novembro 2023.

Yashimita, Douglas. Elisão e evasão de tributos. São Paulo. 2005. p. 8. Acesso em: 14 junho 2023.