

Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do Pis e Cofins: impacto financeiro em duas empresas de agronegócio no Paraná

Exclusion of ICMS from the Pis and Cofins tax base: financial impact on two agrobusiness companies in Paraná

Ana Carolina Ortiz Sintz¹  e Priscila Rubbo² 

¹ Universidade Tecnológica Federal do Paraná - UTFPR, Graduada em Ciências Contábeis, email: anasintz@alunos.utfpr.edu.br

² Universidade Tecnológica Federal do Paraná - UTFPR, Doutora em Engenharia de Produção – UTFPR, professora do Departamento de Ciências Contábeis - UTFPR, e-mail: priscila_rubbo@utfpr.edu.br

RESUMO

A complexidade do sistema tributário brasileiro é um tema amplamente discutido devido ao seu impacto significativo nas empresas e na economia do país. O objetivo deste trabalho é levantar o impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS em uma cerealista e em um comércio de insumos no estado do Paraná, ambas tributadas pelo regime de lucro real e pelo método não cumulativo. Para atingir esse propósito, foi conduzida uma pesquisa de natureza exploratória, desenvolvida por meio de estudo de caso. A análise abrange os períodos de março de 2017 a fevereiro de 2018 e junho de 2023 a maio de 2024, levando em consideração as decisões do STF. A pesquisa demonstra que, embora a exclusão do ICMS reduza a base de cálculo do PIS e COFINS, beneficiando os contribuintes, ela também resulta em menores créditos tributários nas entradas, dessa forma, os resultados revelaram impactos distintos para as duas empresas analisadas. Na empresa A, cujo volume de créditos tributários foi mais expressivo, a exclusão do ICMS nas operações de entrada gerou uma redução média de 5,96% na base de cálculo ao longo dos dois períodos analisados, enquanto nas operações de saída essa redução foi de 3,19%. Quando considerados em conjunto, os efeitos da exclusão resultaram em um prejuízo financeiro total de R\$ 57.540,54. Por outro lado, na empresa B, onde o volume de débitos tributários foi superior, a exclusão do ICMS foi mais significativa nas operações de saída, com uma redução média de 5,12% na base de cálculo, enquanto nas entradas a redução foi de 3,88%. Nesse caso, o confronto dos resultados declarou uma economia financeira de R\$ 13.332,69. Conclui-se que a exclusão do ICMS não deve ser considerada isoladamente, mas como parte de uma estratégia mais ampla do planejamento tributário. Este estudo contribuiu para o debate ao oferecer uma importante análise dos impactos financeiros da exclusão do ICMS em duas empresas do setor de agronegócio.

Palavras-chave: Complexidade tributária. Sistema Tributário Brasileiro. ICMS. PIS. COFINS.

ABSTRACT

The complexity of the Brazilian tax system is a widely debated topic due to its significant impact on businesses and the national economy. This study aims to assess the financial impact of excluding ICMS (Tax on the Circulation of Goods and Services) from the PIS and COFINS tax bases in a grain trading company and an agricultural input retailer in the state of Paraná, both taxed under the actual profit regime and the non-cumulative method. An exploratory research was conducted through a case study to achieve this objective. The analysis covers the periods from March 2017 to February 2018 and from June 2023 to May 2024, taking into account the Federal Supreme Court (STF) rulings. The research shows that although the exclusion of ICMS reduces the PIS and COFINS tax bases, benefiting taxpayers, it also results in lower input tax credits. Consequently, the results revealed distinct financial impacts for the two companies analyzed. In Company A, where input tax credits were more substantial, the exclusion of ICMS on input transactions led to an average reduction of 5.96% in the tax base over the two periods analyzed, while for output transactions, the reduction was 3.19%. Combined, these effects resulted in a total financial loss of R\$ 57,540.54. In contrast, in Company B, where output tax liabilities were higher, the ICMS exclusion was more significant in output transactions, leading to an average reduction of 5.12% in the tax base, while for inputs, the reduction was 3.88%. In this case, the net result was a financial gain of R\$ 13,332.69. It is concluded that the exclusion of ICMS should not be considered in isolation but rather as part of a broader tax planning strategy. This study contributes to the ongoing debate by offering an important analysis of the financial impacts of ICMS exclusion on two agribusiness companies.

Keywords: Tax complexity; Brazilian Tax System; ICMS; PIS; COFINS.

1 INTRODUÇÃO

A complexidade do sistema tributário brasileiro é uma questão amplamente discutida e que afeta significativamente as empresas e a economia do país (Jacob, 2018), justificada pela necessidade de equilibrar diferentes objetivos e princípios tributários, tanto do ponto de vista do Estado quanto do contribuinte (Maria; Souza, 2020).

Essencialmente, o sistema tributário deve assegurar a geração de receitas adequadas para sustentar os serviços públicos essenciais, como saúde, educação, segurança e infraestrutura (Maria; Souza, 2020). Isso se dá porque a principal fonte de receita do governo é a arrecadação de tributos, sendo necessária para atenuar as disparidades econômicas e sociais, favorecendo o crescimento justo e equilibrado (Junior; Támez, 2007).

Simultaneamente, é imprescindível que o sistema seja justo e equitativo, distribuindo o ônus tributário de maneira proporcional à capacidade contributiva de cada indivíduo ou empresa, fomentando, assim, a igualdade de oportunidades na sociedade (Maria; Souza, 2020).

Posto isto, o Brasil possui uma vasta gama de tributos de competência federal, estadual e municipal, alguns deles sendo cumulativos, incidindo em cada etapa da cadeia produtiva. Isso contribui substancialmente para aumentar a arrecadação de impostos (Becker; Jacob; Jacob, 2013). Segundo o Portal Tributário (2024), são recolhidos 95 tipos distintos de tributos em todo o território nacional. Para Broetto, Silva e Gugel (2017), o excesso de tributação contribui para que o Brasil seja frequentemente relatado como um dos países com a maior carga tributária do mundo. Segundo dados do Tesouro Nacional (2023), este fato também foi constatado na pesquisa sobre Carga Tributária no Brasil (CTB), na qual a CTB atingiu 32,44% do Produto Interno Bruto (PIB).

Além da alta carga tributária, cotidianamente surgem incompatibilidades entre as jurisdições, pois os diferentes estados e municípios possuem regras tributárias distintas. Em decorrência disso, surgem inúmeros conflitos e debates entre as autoridades fiscais e os contribuintes em torno dos tributos a serem recolhidos (Souza; Vargas; Batista, 2019). A assimetria de interpretações e posicionamentos faz com que o Supremo Tribunal Federal receba consideráveis litígios tributários, os quais destacam os conflitos de competência (Zago; Silva; Rigo, 2022).

Em março de 2017, uma decisão histórica foi tomada pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706. O despacho determinou o provimento da exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da base de cálculo do Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS)

e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), pelo fato de que este não é parte da receita bruta das empresas, não podendo, portanto, incorporar-se ao patrimônio do contribuinte (STF, 2017). Sob o aspecto histórico da jurisprudência do tribunal, lembraram-se os argumentos utilizados no julgamento do RE 240.785, afirmando que tributos não devem compor a base de cálculo de outros tributos e que a base de cálculo da COFINS não deve incluir receitas de terceiros, como o ICMS, que é de competência dos estados (Carneiro, 2021).

A partir do ocorrido, em maio de 2021, foram parcialmente acolhidos os embargos de declaração opostos pela União, com o objetivo de modular os efeitos da decisão, que passou a ser válida a partir de 15 de março de 2017, data do julgamento do RE 574.706, e fixou-se a tese com repercussão geral, exceto para os casos com ação judicial ou administrativa protocoladas até essa data. No entanto, em maio de 2023, foi sancionada a Lei nº 14.592/2023, que trata da exclusão do ICMS também da base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS (Brasil, 2023).

Para Broetto, Silva e Gugel (2017), os três se destacam como fontes significativas de renda para o governo, desempenhando um papel crucial na arrecadação nacional. Segundo dados do Impostômetro, em 2023, a arrecadação do ICMS foi de R\$ 617,7 bilhões, do PIS/PASEP foi de R\$ 81,4 bilhões e da COFINS R\$ 305,9 bilhões, representando 32,86% do total de tributos arrecadados no Brasil.

Qualquer mudança ou redução na arrecadação desses tributos pode desencadear consideráveis conflitos de interesse, dada sua importância na sustentação dos serviços públicos e programas governamentais no Brasil (Pacheco, 2013). Simultaneamente, essa realidade afeta diretamente a capacidade das empresas de investir em crescimento e inovação, uma vez que uma parcela significativa de seus recursos é destinada ao pagamento de impostos (Becker; Jacob; Jacob, 2013).

Dessa forma, a dedução do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS proporciona vantagens para os contribuintes no momento da saída de produtos ou serviços, reduzindo o valor total sobre o qual incidem essas contribuições. No entanto, essa exclusão do ICMS da base de cálculo implica na redução de créditos tributários nas entradas, ou seja, nos insumos, matérias-primas e outras despesas necessárias para a produção ou prestação dos serviços.

A partir disso, as particularidades de cada empresa e setor devem ser analisadas, a fim de determinar qual dos impactos é mais relevante no contexto em que está inserido.

Este estudo tem como objetivo levantar o impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS em uma cerealista e um comércio de insumos, localizadas no estado do Paraná, ambas tributadas pelo regime de lucro real e pelo método não cumulativo.

Inicialmente, serão analisados os dados fiscais do período de março de 2017 a fevereiro de 2018. Intervalo de tempo em que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS aplicava-se apenas às saídas de mercadorias ou serviços. Posteriormente, serão analisadas as apurações de junho de 2023 a maio de 2024, quando o ICMS passou a ser deduzido também da base de cálculo dos créditos do PIS e COFINS.

As análises serão fundamentadas nas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em março de 2017 e maio de 2023, as quais foram determinantes para as mudanças na legislação tributária relacionadas a essa questão. Ao considerar esses períodos distintos, busca-se compreender as variações nos impactos financeiros para as empresas decorrentes das duas abordagens adotadas em relação à exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

A exclusão representa uma alteração significativa no panorama tributário das empresas, com repercussões que vão além de suas finanças e afetam diretamente sua competitividade, rentabilidade e capacidade de investimento. Esse tema é de suma importância para gestores, profissionais da área financeira e empresários, pois influencia não apenas as operações cotidianas das organizações, mas também a política fiscal do governo e, conseqüentemente, a economia como um todo.

Estudos anteriores sobre o tema em questão, tem sido comum observar uma ênfase considerável na exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS a recolher. No entanto, a discussão sobre a exclusão do crédito tributário nas entradas não recebe o mesmo destaque, em virtude da recente atualização do tema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A Lei nº 5.172/1966, que dispõe sobre o denominado Código Tributário Nacional (CTN), estabelece os critérios fundamentais que definem o que constitui um tributo no âmbito da legislação tributária brasileira. Em seu art. 3º descreve o tributo como uma obrigação financeira imposta por lei, de caráter compulsório, que deve ser quitada em moeda corrente ou com valor monetário equivalente (Brasil, 1966).

A relação entre a sociedade e o Estado é uma interação dinâmica, na qual o Estado atua como o representante da sociedade, intervindo em várias esferas de interesse público, incluindo áreas

cruciais como saúde, educação, segurança, infraestrutura e economia (Neto, 2019). A arrecadação de tributos desempenha um papel fundamental nesse contexto, fornecendo os recursos necessários para execução das necessidades públicas (Souza; Vargas; Batista, 2019).

O Sistema Tributário Nacional prevê a cobrança de cinco espécies de tributos no Brasil, os impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. De acordo com o art. 16 do Código Tributário Nacional (CTN), os impostos são tributos que não estão vinculados a uma atividade estatal específica ou a uma contraprestação direta por parte do Estado em favor do contribuinte (Brasil, 1966).

Estes possuem caráter geral e são destinados a financiar as atividades e funções do governo em benefício da sociedade como um todo. Os impostos são cobrados com base em critérios estabelecidos na legislação tributária, como a renda, o patrimônio, o consumo, a propriedade, entre outros (Neto, 2019).

O ICMS é um exemplo de imposto de competência do estado, regulamentado pela Lei Complementar nº 87 de 1996, conhecida como Lei Kandir, que trata das hipóteses de incidência e não incidência, dos contribuintes, da base de cálculo, do fato gerador, da isenção, da seletividade, entre outras disposições (Brasil, 1996; Heller; Scheffel, 2010). Sua instituição é de competência dos Estados, conforme estabelecido no art. 155 da Constituição Federal (Brasil, 1988).

Trata-se de um tributo de extrema relevância no âmbito nacional, sendo um dos mais significativos, do ponto de vista econômico, para os Estados. Além de sua função primária de arrecadação, o ICMS desempenha um papel na mitigação da desigualdade socioeconômica, por meio de isenções fiscais concedidas em regiões economicamente desfavorecidas do Brasil. Cada Estado brasileiro tem a competência para instituir, cobrar e arrecadar o ICMS em operações que ocorrem dentro de seus limites territoriais (Machado, 2007).

As alíquotas máximas do ICMS são definidas pelo Senado Federal, assim como as alíquotas mínimas, com o objetivo de evitar conflitos específicos que envolvam os interesses dos estados (Neto, 2019). Dessa forma, cada alíquota é estabelecida de acordo com as suas necessidades no contexto civil, produtos considerados supérfluos possuem uma alíquota mais elevada, enquanto produtos essenciais possuem uma alíquota menor, podendo ser isentos do imposto, como é o caso dos produtos que compõem a cesta básica (Broetto; Silva; Gugel, 2017). Além disso, a constituição também possibilita que o imposto seja seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços envolvidos (Teixeira; Machado, 2018).

O ICMS é um imposto que, na prática, é cobrado de maneira indireta, ou seja, o seu valor é incorporado ao preço do produto vendido ou ao serviço prestado. Nesse caso, o imposto é repassado ao consumidor final, que absorve o encargo tributário por meio do preço final do produto ou serviço adquirido (Neto, 2019).

A incidência deste imposto é prevista no art. 2 da Lei Kandir, envolvendo a circulação de mercadorias e a prestação de alguns serviços (Brasil, 1996). Esses são os eventos que representam os momentos em que o ICMS é devido e constituem os elementos-chave que determinam quando o imposto deve ser pago. O tributo é aplicado somente quando a mercadoria é vendida ou o serviço é prestado ao consumidor, que se torna o titular desse item ou do resultado da atividade realizada (Neto, 2019).

Com base no art. 19 da Lei Kandir, uma característica fundamental do ICMS é a sua submissão ao princípio da não cumulatividade (Brasil, 1996). A não cumulatividade tem o propósito de evitar que um imposto seja cobrado repetidamente. Para isso, permite que o crédito do imposto (ICMS) relativo aos insumos adquiridos na etapa anterior seja descontado no momento da venda do produto ou mercadoria (Fabretti, 2007).

Além dos impostos, é importante destacar as contribuições especiais, conforme definido por Cherobin (2012) estas possuem finalidade específica, e sua arrecadação destina-se a financiar investimentos ou atividades em um setor determinado (Santos; Pinheiro, 2017). As contribuições especiais são instrumentos de atuação no âmbito social, destinados a financiar os direitos da população de acesso à educação, saúde, trabalho, lazer, segurança, previdência social, entre outros (Cherobin, 2012).

Dessa forma, a Constituição Federal prevê em seu art. 149, que a União pode instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (Brasil, 1988). Neste âmbito, as contribuições sociais foram criadas para financiar atividades estatais destinadas a garantir a saúde, a assistência aos desamparados e a previdência social (Feitosa, 2010). O PIS e a COFINS, que serão objetos deste trabalho, são exemplos de contribuições especiais sociais.

O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) são programas de contribuição social criados para promover a integração dos trabalhadores na vida e no desenvolvimento das empresas, bem como para formar um patrimônio para o servidor público (Santos, 2014). Estes, foram criados a partir a promulgação das Leis Complementares nº 7 e nº 8 (Brasil, 1970)

O PIS/PASEP, é uma contribuição social federal que tem como finalidade específica o financiamento de programas e benefícios sociais (Giambastiani et al, 2017). Conforme previsto no art. 239 da Constituição Federal, esses programas incluem o pagamento do seguro-desemprego, do abono salarial e de outras ações da previdência social (Brasil, 1988).

Com a promulgação da Lei nº 9.718/1998, as contribuições para o PIS/PASEP passaram a incidir sobre total das receitas auferidas pelas empresas. Dessa forma, a legislação redefiniu o conceito de faturamento, considerando-o como a Receita Bruta, portanto, correspondendo à totalidade das receitas obtidas pela pessoa jurídica (Brasil, 1998).

Além disso, sua alíquota que era de 0,75% passou a ser 0,65% (Santos, 2014). A partir da Lei nº 10.637/2002, o PIS passou a ser cobrado pelo método não cumulativo para empresas tributadas pelo lucro real, com alíquota de 1,65% (Brasil, 2002), permitindo a utilização de créditos permitidos em lei para deduzir o PIS/PASEP a ser pago (Pêgas, 2018).

A COFINS, por outro lado, foi instituída pela Lei Complementar nº 70/1991 (Brasil, 1991), a fim de financiar a seguridade social, destinada à despesas relacionadas às áreas de saúde, previdência e assistência social (Pêgas, 2018).

Os contribuintes da COFINS são pessoas jurídicas em geral e aquelas equiparadas de acordo com a legislação do Imposto de Renda. No entanto, é relevante ressaltar que as microempresas e empresas de pequeno porte que aderem ao regime do Simples Nacional estão isentas da COFINS (Neto, 2019).

Além disso, a constituição também estabelece a isenção para entidades beneficentes de assistência social (Pêgas, 2018), que atendem aos critérios de qualificação como entidade filantrópica, isso inclui organizações como asilos, orfanatos, santas casas de misericórdia e outras entidades que prestam assistência social de maneira benéfica à comunidade (NETO, 2019).

Inicialmente a cobrança da COFINS recaía sobre o faturamento, que englobava as receitas de vendas e serviços de todas as pessoas jurídicas (Santos, 2014). Todavia, a partir da promulgação da Lei nº 9.718/1998, essa contribuição sofreu a mesma mudança do PIS/PASEP, passando a incidir sobre o total de receitas (Brasil, 1998).

Dessa forma, sua alíquota que era de 2% passou a ser 3% (Pêgas, 2018). Posteriormente, por meio da Lei nº 10.833/2003, a COFINS passou a ser cobrada pelo método não cumulativo para empresas tributadas pelo lucro real, com alíquota de 7,6% (Brasil, 2003).

A partir do exposto, tem-se duas hipóteses de cálculo do PIS e COFINS, pelo método cumulativo, aplicado a empresas optantes pelo lucro presumido, no qual a empresa não tem direito

a créditos fiscais, e o valor recolhido é considerado definitivo, sem possibilidade de compensação posterior (Ayres; Souza, 2020). Já, o método não-cumulativo, aplicado nas empresas optantes pelo lucro real, no qual é possível descontar créditos relativos a despesas incorridas nas operações, de forma a reduzir o valor a ser pago a título de PIS e COFINS (Santos, 2014).

No agronegócio, a regra geral para apuração do PIS e da COFINS é pelo regime não cumulativo, com alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, permitindo o aproveitamento de créditos sobre as aquisições (Haret, 2016). O segmento conta com diversos benefícios relacionados ao PIS e à COFINS, incluindo créditos ordinários, alíquotas zero, suspensão de incidência, créditos presumidos, imunidades e isenções (Tamarindo, 2020).

De acordo com a Lei nº 10.925/04, as alíquotas das contribuições para o PIS e a COFINS são reduzidas a zero nas vendas de adubos, fertilizantes, sementes, defensivos agrícolas, rações e produtos destinados à alimentação animal. Esse benefício também se aplica a produtos essenciais à alimentação básica que compõem a cesta básica, como carnes, ovos, leite, arroz, feijão, farinha, café, açúcar, óleo de soja, entre outros. Além disso, a lei prevê a suspensão da incidência das contribuições em determinadas transações, como vendas de produtos utilizados na produção agropecuária (Brasil, 2004).

3 METODOLOGIA

Para atingir o propósito da pesquisa, foi conduzida uma pesquisa de natureza exploratória. Essa abordagem foi escolhida com a finalidade de proporcionar uma compreensão mais abrangente e familiaridade com o problema em estudo (Gil, 2017).

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, a pesquisa foi conduzida através de um estudo de caso, uma abordagem que permite uma investigação detalhada do objeto de estudo. Este, possibilita a exploração de particularidades, dinâmicas e contextos específicos do tema, o que garante uma análise mais significativa, alinhada aos objetivos da pesquisa (Gil, 2017).

Além disso, o estudo de caso é reconhecido como o delineamento mais apropriado para a investigação de fenômenos contemporâneos em seus contextos reais, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente definidos (Yin, 2013).

No que se refere aos instrumentos de pesquisa, a coleta de dados foi conduzida por meio de análise documental, permitindo o fornecimento de dados primários. Para isso, o contador responsável pelas duas empresas apresentou planilhas contendo todas as movimentações de entradas e saídas relativas aos períodos previstos.

Por fim, a pesquisa utiliza a abordagem quantitativa, que se destaca pela sua objetividade. Nesse tipo de pesquisa, a linguagem matemática é utilizada para descrever as causas de um fenômeno e as relações entre variáveis, proporcionando assim a quantificação dos resultados na investigação científica (Fonseca, 2002). No contexto deste estudo, a análise quantitativa permitiu a identificação e mensuração dos impactos financeiros da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, de forma a prover uma base sólida para conclusões e recomendações.

A escolha do local de estudo foi fundamentada na definição de critérios específicos que desempenharam um papel crucial no processo de seleção. Esses critérios incluíram a representatividade das empresas e do segmento econômico, a disponibilidade de acesso aos dados pertinentes e a disposição das empresas em colaborar ativamente com a pesquisa.

O período analisado foi definido com base nas decisões jurídicas que fundamentam o tema, a fim de que seja possível estabelecer um comparativo dos impactos financeiros causados por cada decisão. A priori, foram analisados os dados referente às apurações realizadas durante o período de março de 2017 a fevereiro de 2018, intervalo no qual a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS aplicava-se apenas às saídas de mercadorias ou serviços. Posteriormente, foram analisadas os dados referentes às apurações de junho de 2023 a maio de 2024, quando o ICMS passou a ser deduzido também da base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS.

Assim, a coleta de dados para a pesquisa foi realizada por meio da análise documental das planilhas desenvolvidas com base nas movimentações de entradas e saídas das empresas, estabelecendo assim uma base sólida para a análise dos impactos financeiros decorrentes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS.

Dada a relevância do setor agropecuário para a economia brasileira, especialmente no estado do Paraná, a amostra deste estudo, por conveniência, será composta por duas empresas representativas do agronegócio local. A escolha dessas empresas se justifica pela sua atuação significativa nos mercados de cereais e insumos agropecuários, além de suas estratégias operacionais específicas que permitem uma análise comparativa.

A Empresa A, fundada em 2005 e localizada em Clevelândia – PR, é uma empresa de grande porte, tributada pelo regime de lucro real. Atua predominantemente no segmento cerealista, oferecendo serviços de armazenamento e comércio atacadista de cereais, com foco especial na comercialização de feijão. Suas atividades incluem depósito de mercadorias de terceiros, classificação, padronização e tratamentos especializados para garantir a qualidade dos grãos destinados ao consumo ou ao plantio como sementes. Um dos seus diferenciais competitivos é sua

capacidade de gerenciar todo o processo de produção e comercialização internamente, o que permite manter baixos custos operacionais e garantir maior margem competitiva em relação aos concorrentes regionais.

A Empresa B, também fundada em 2005 e situada em Rio Bonito do Iguaçu – PR, é uma empresa de médio porte, igualmente tributada pelo regime de lucro real. Sua principal atividade é o comércio de insumos agropecuários, com foco na aquisição em grandes quantidades, o que confere vantagem competitiva nos preços de venda. Além disso, a empresa presta serviços de consultoria para seus clientes, ajudando-os a direcionar os insumos adquiridos de forma estratégica para maximizar a produtividade. A estratégia de volume e o serviço consultivo fazem com que a Empresa B se destaque em seu nicho de atuação, atraindo um campo público e consolidando sua presença no mercado regional.

A seleção, por conveniência, dessas duas empresas oferece uma perspectiva sobre diferentes modelos operacionais dentro do agronegócio, permitindo uma análise aprofundada de como variáveis como porte, regime tributário, estratégia de mercado e gestão de operações podem impactar a competitividade e a sustentabilidade no setor.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Com relação aos dados da empresa A, no primeiro período analisado, de março de 2017 a fevereiro de 2018, boa parte das operações foram destinadas a vendas de mercadorias adquiridas de terceiros, 48,52% das saídas foram destinadas aos Código Fiscal de Operações e de Prestações (CFOP) de venda para fora do estado, evidenciando sua forte atuação no comércio interestadual. Já as vendas realizadas dentro do estado totalizaram 19,10% das operações, enquanto que 13,22% destinaram-se ao mercado externo, caracterizando operações de exportação. Outras operações foram distribuídas entre 1,72% destinadas à prestação de serviços, 5,39% a remessas para depósitos fechados e para industrialização, retornos de industrialização, bonificações e amostras, e 11,27% que foram classificadas em outras saídas. Além disso, outros CFOP's menos relevantes totalizaram 0,78%.

No segundo período, de junho de 2023 a maio de 2024, a proporção de vendas interestaduais aumentou para 55,69% das saídas, enquanto as vendas dentro do estado permaneceram-se próximas, representando 19,66% das operações. Já as exportações apresentaram uma queda significativa nesse período, correspondendo a apenas 2,93%. Outras operações seguiram com relevância, 2,07% das saídas foram oriundas da prestação de serviços, 7,32% destinadas a remessas

e retornos, e 7,11% classificadas como outras saídas. Nesse período, outros CFOP's com menor relevância representaram 5,22%.

Em relação à tributação de PIS e COFINS, em ambos os períodos, apenas uma pequena parcela das vendas da empresa foi tributada. No primeiro período, 2,36% das vendas internas foram sujeitas a esses tributos, percentual que sofreu redução para 1,46% no segundo período. Nas vendas interestaduais, os índices foram ainda menores, sendo de 0,13% no primeiro período e 0,08% no segundo. Esse baixo índice de tributação pode ser explicado pelo fato de que a maioria dos produtos vendidos pela empresa se enquadra no benefício fiscal de alíquota zero. Os produtos beneficiados por essa isenção incluem itens de alto consumo no mercado nacional, pertencentes a cesta básica, como arroz branco, arroz parbolizado, feijão carioca, feijão de diversas cores e feijão preto, além de algumas sementes de soja e feijão, muito utilizadas no agronegócio. Dessa forma, a carga tributária é significativamente reduzida.

Por outro lado, as operações tributadas de PIS e COFINS concentraram-se principalmente na prestação de serviços, como fretes, armazenagem e limpeza de grãos. Essas atividades corresponderam a 77,06% do total de receitas tributadas no primeiro período, aumentando para 85,68% no segundo. Além disso, produtos específicos, como sal, milho para pipoca e talco moído, também foram tributados, representando 22,94% no primeiro período e 13,93% no segundo.

Com relação a tributação do ICMS, no primeiro período, 52,19% das saídas foram tributadas por esse imposto, percentual que aumentou para 59,42% no segundo período. A maior parte dessas saídas tributadas, cerca de 92% em ambos os períodos, são originadas de vendas interestaduais.

Entretanto, a incidência simultânea de ICMS, PIS e COFINS foi limitada, no primeiro período, apenas 1,3% das saídas tributadas por ICMS também estavam sujeitas a PIS e COFINS, percentual que sofreu pouca alteração, chegando a 1,76% no segundo período. Isso ocorre devido ao fato de que a maioria dos produtos sobre os quais incidem o ICMS está enquadrada no benefício fiscal de alíquota zero para PIS e COFINS, por serem itens da cesta básica, como alimentos essenciais.

Dessa forma, as operações simultaneamente tributadas por ICMS, PIS e COFINS concentram-se na prestação de serviços de frete. No primeiro período, essas receitas representaram 51,57% das operações tributadas pelos três tributos, aumentando para 79,40% no segundo período.

Apesar disso, em termos gerais, apenas 20,39% das receitas da prestação de serviços tiveram incidência simultânea no primeiro período, percentual que subiu para 40,62% no segundo período.

Desta forma, percebe-se que, embora mais da metade das saídas da empresa estejam sujeitas ao ICMS, a sobreposição com PIS e COFINS é restrita, refletindo o impacto positivo dos benefícios fiscais na redução da carga tributária. Além disso, observa-se um aumento na relevância da prestação de serviços como principal fonte de tributação conjunta, sobretudo no segundo período analisado.

A partir dos dados reais da empresa foram simulados cenários considerando e desconsiderando a exclusão do ICMS, a fim de constatar as diferenças.

No primeiro período, a empresa não aplicou a exclusão, apesar de já ser legalmente possível. Nesse contexto, a base utilizada para cálculos de PIS e COFINS, foi de R\$1.294.130,56, caso a exclusão fosse aplicada, a base de cálculo seria R\$1.247.432,63. Em termos percentuais, essa redução seria, em média, de 3,61%, o que representaria uma redução total de R\$ 46.697,93, refletindo diretamente no montante sobre o qual as alíquotas de PIS e COFINS seriam aplicadas.

Com base nos valores apresentados, é possível observar a diferença entre o valor efetivamente recolhido de PIS e COFINS e o valor que seria recolhido caso a exclusão do ICMS fosse aplicada. Essa diferença reflete a economia tributária obtida pela empresa ao considerar a exclusão do ICMS da base de cálculo dessas contribuições. Em relação ao PIS, a economia seria de R\$ 767,27, e no caso da COFINS, a redução seria de R\$ 3.547,96, totalizando uma economia de R\$ 4.315,23 no período.

Já no segundo período analisado, de junho de 2023 a maio de 2024, a Empresa A já aplicava em suas apurações a exclusão do ICMS, nesse contexto, a base utilizada para cálculos de PIS e COFINS, foi de R\$3.819.733,34, caso a exclusão não fosse aplicada, a base de cálculo seria R\$3.928.557,16. A análise dos dados demonstra que, a Empresa obteve benefícios ao aplicar a exclusão do ICMS da base de cálculo, resultando em uma redução de 2,77% no valor total da base. Essa redução corresponde a um total de R\$ 108.823,82, impactando diretamente o valor sobre o qual as alíquotas de PIS e COFINS foram calculadas.

Essa diferença representa a economia tributária obtida pela empresa no segundo período ao aplicar a exclusão do ICMS da base de cálculo dessas contribuições. Especificamente, a economia obtida foi de R\$ 1.796,49 para o PIS e R\$ 8.271,55 para a COFINS, totalizando uma redução de R\$ 10.068,05 no período.

Com relação as operações de entrada da empresa A, no primeiro período analisado, de março de 2017 a fevereiro de 2018, os dados demonstraram que 56,65% foram originadas em CFOP's de compra destinadas à comercialização. Dentre essas, 32,01% foram realizados dentro do estado, 12,28% fora do estado e 12,36% no comércio exterior. As compras para industrialização representaram 1,36% do total, enquanto as aquisições de serviços, como transporte e comunicação, corresponderam a 1,79%. Além disso, os CFOP's de devoluções de vendas totalizaram 8,83% das entradas no período. Outras operações mostraram-se relevantes, como entradas de mercadorias destinadas à industrialização e para depósito fechado, devoluções de mercadorias remetidas para industrialização e outras entradas, representando 12,23% do total de entradas. Nesse período, outros CFOP's menos relevantes totalizaram 19,14%.

No segundo período, de junho de 2023 a maio de 2024, os CFOP's de compra para comercialização aumentaram expressivamente, representando 72,12% do total de entradas. Desses montantes, 60,72% foram adquiridos dentro do estado e 11,40% fora do estado, sem registros de aquisições do comércio exterior. As compras destinadas à industrialização reduziram-se para 1,19%, enquanto as aquisições de serviços, como transporte e comunicação, tiveram um crescimento significativo, alcançando 5,07%. Os CFOP's de devoluções de vendas, por sua vez, corresponderam a 6,07% das entradas. Outras operações, como entradas de mercadorias remetidas para industrialização, bonificações, mercadorias para demonstração, vasilhames e outras entradas, representaram 4,63% do total de entradas. Além disso, CFOP's com menor relevância totalizaram 10,92%.

Apesar do elevado volume de operações de entrada, o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS foi limitado em ambos os períodos. No primeiro período, apenas 6,93% das entradas geraram crédito dessas contribuições, percentual que aumentou para 8,54% no segundo período.

Nesse cenário, destaca-se que, as compras para comercialização, que envolveu a maior parte das operações de entrada, apenas 0,60% teve direito a créditos no primeiro período, índice que caiu para 0,24% no segundo período. Isso ocorre, pois, grande parte dos produtos adquiridos para comercialização está sujeita à alíquota zero de PIS e COFINS, como produtos alimentares básicos, enquadrados na legislação como itens essenciais da cesta básica, os quais também não são tributados na saída.

Entre as operações com direito ao crédito de PIS e COFINS, as aquisições de serviços de transporte foram a principal fonte de créditos, aumentando de 38,74% no primeiro período para 50,90% no segundo. As compras para industrialização representaram 19,54% dos créditos no

primeiro período, apesar de apresentarem uma redução para 7,36% no segundo período. As compras de combustíveis e lubrificantes também ganharam destaque, passando de 16,93% no primeiro período para 26,22% no segundo. Por outro lado, os créditos relacionados à energia elétrica diminuíram de 7,74% no primeiro período para apenas 2,18% no segundo.

No que se refere ao ICMS, no primeiro período, 25,08% das entradas geraram créditos desse imposto, percentual que reduziu para 14,04% no segundo período. As compras para comercialização foram a principal fonte de crédito, representando 47,67% no primeiro período e 43,25% no segundo. As devoluções de vendas também demonstraram crescimento relativo, correspondendo a 26,82% do total de créditos no primeiro período e 35,09% no segundo. Já as compras para industrialização tiveram uma participação reduzida, representando 4,85% no primeiro período e 1,28% no segundo.

Embora o crédito de ICMS tenha uma representatividade significativa nas operações de entrada, a sobreposição com os créditos de PIS e COFINS foi limitada. No primeiro período, apenas 16,67% dos créditos de ICMS estavam associados a operações que também geraram crédito de PIS e COFINS, percentual que aumentou para 20,93% no segundo período. As operações com crédito simultâneo para os três tributos demonstraram maior relevância em compras para industrialização, aquisições de combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e serviços de transporte.

A partir dos dados reais da empresa foram simulados cenários considerando e desconsiderando a exclusão do ICMS, a fim de constatar as diferenças.

No primeiro período, a empresa não aplicou a exclusão, pois neste período, ainda não era obrigatório a exclusão do ICMS nas operações de entrada. Nesse contexto, a base utilizada para cálculos dos créditos de PIS e COFINS, foi de R\$3.042.167,29, caso a exclusão fosse aplicada, a base de cálculo seria R\$2.784.382,66.

Durante este período, a legislação vigente não obrigava a exclusão do ICMS da base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, permitindo à empresa apurar seus créditos sobre uma base ampliada, incluindo o valor do ICMS. Essa abordagem proporcionou à empresa um aproveitamento mais significativo dos créditos tributários, contribuindo para uma economia indireta no recolhimento de tributos. Caso a exclusão do ICMS tivesse sido aplicada, a base de cálculo dos créditos seria reduzida em 8,47%, equivalente a R\$257.784,63.

A partir dos dados apresentados, verifica-se que a empresa obteve, nesse período, uma economia total de R\$ 23.839,88. Desse montante, R\$ 4.250,78 são referentes à economia gerada pela não exclusão do ICMS na base de cálculo dos créditos do PIS, enquanto R\$ 19.589,11 são

referentes à economia na base de cálculo dos créditos da COFINS. Esses valores refletem o impacto positivo para a empresa por não haver obrigatoriedade de exclusão do ICMS nas operações de entrada durante o período analisado.

Já a partir do segundo período, passou a ser obrigatório a exclusão do ICMS na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS. Nesse contexto, a base utilizada para cálculos dos créditos de PIS e COFINS, foi de R\$12.020.861,15, caso a exclusão não fosse aplicada, a base de cálculo seria R\$12.448.668,56.

Com base nos dados apresentados, observa-se que, nesse período, a base de cálculo dos créditos foi reduzida em R\$ 427.807,41, representando uma redução média de 3,44%. Nesse contexto, a empresa deixou de aproveitar um total de R\$ 87.133,24 em créditos tributários. Esse montante corresponde a R\$ 15.543,06 relativos ao PIS e R\$ 71.590,18 à COFINS, evidenciando o impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo dos créditos dessas contribuições, o que prejudica o valor total disponível para a compensação tributária.

Comparando os dois períodos analisados e considerando as operações de entrada e saída, observa-se que a exclusão do ICMS, no contexto da empresa A, possui maior impacto nas operações de entrada, devido ao fato da empresa apresentar mais créditos do que débitos tributários relacionados ao PIS e COFINS.

No primeiro período, caso a empresa tivesse realizado a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sobre as saídas, a economia total seria de R\$ 28.155,11. Desse montante, R\$ 4.315,23 seriam decorrentes da exclusão do ICMS nas operações de saída, enquanto R\$ 23.839,88 originados na exclusão do ICMS na base de cálculo das entradas, já que, neste período, não havia obrigatoriedade de exclusão do ICMS dos créditos de PIS e COFINS.

No entanto, como a exclusão do ICMS nas saídas não foi aplicada, a economia real alcançada foi de R\$ 19.524,65, refletindo uma perda de R\$ 4.315,23 devido à não exclusão nas operações de saída.

Já no segundo período, a empresa sofreu um prejuízo total de R\$ 77.065,19 em razão da exclusão do ICMS. Apesar da exclusão nas saídas ter gerado uma economia de R\$ 10.068,05, o impacto negativo foi maior nas entradas, com uma redução de R\$ 87.133,24 no total dos créditos tributários de PIS e COFINS.

Com relação aos dados da empresa B, no primeiro período, de março de 2017 a fevereiro de 2018, as operações de saída da Empresa B foram predominantemente compostas pelos CFOP's de venda de mercadorias adquiridas de terceiros e destinadas ao mercado interno, representando

92,62% do total de saídas. Além disso, 0,36% das saídas corresponderam à venda de combustíveis e lubrificantes, enquanto outras operações, como remessas para conserto, bonificações e outras saídas, representaram 6,63%. Nesse período, outros CFOP's menos relevantes totalizaram 0,39%.

No segundo período, os CFOP's de vendas de mercadorias dentro do estado diminuíram para 58,83% do total de saídas, enquanto as vendas para fora do estado representaram uma pequena fração de 0,16%, refletindo uma possível expansão das operações da empresa em outras regiões. Por outro lado, as vendas de combustíveis e lubrificantes caíram para 0,28%. Um fator relevante nesse período foi o aumento das operações de venda para entrega futura, que representaram 21,27% das saídas. Além disso, outros CFOP's com menor relevância totalizaram 19,46%

Quanto à tributação de PIS e COFINS, no primeiro período, 24,05% das saídas foram tributadas, sofrendo uma redução para 14,30% no segundo período. Em ambos os períodos, cerca de 98% dessa tributação é originada nas vendas de mercadorias realizadas dentro do estado. O baixo percentual de tributação pode ser explicado pelo fato de que a maior parte das saídas está enquadrada no benefício fiscal da alíquota zero, especialmente para itens como adubos, fertilizantes, defensivos agrícolas, farelo de soja, e sementes de milho, soja e aveia.

As operações tributadas, por outro lado, envolveram principalmente a venda de rações, botinas, arames, lonas, correias, correntes, válvulas, retentores, rolamentos, pulverizadores, mangueiras, enxadas, parafusos, além de algumas ferramentas, como chaves allen, chaves combinadas, chaves de fenda, trenas, entre outros itens.

A diversidade de itens e segmentos trabalhados pela empresa dificultou uma análise mais abrangente da tributação e das particularidades de cada produto.

Em relação ao ICMS, apenas 12,97% das saídas foram tributadas por esse imposto no primeiro período, com esse percentual caindo para 9,41% no segundo período. Em ambos os casos, aproximadamente 96% do ICMS tributado se refere às vendas de mercadorias dentro do estado.

No cenário de incidência simultânea de ICMS, PIS e COFINS, observa-se que cerca de 65% das operações tributadas pelo ICMS também sofreram incidência de PIS e COFINS em ambos os períodos aplicados. Por outro lado, as operações que sofreram incidência simultânea dos três tributos representaram uma parcela reduzida do total de saídas da empresa. No primeiro período, elas representaram apenas 8,48% do total de saídas, enquanto no segundo período esse percentual diminuiu para 6,19%. Essas operações são específicas, predominantemente, nas vendas de mercadorias realizadas dentro do estado.

A partir dos dados reais da empresa foram simulados cenários considerando e desconsiderando a exclusão do ICMS, a fim de constatar as diferenças.

No primeiro período, a empresa já aplicava a exclusão nas operações de saída, nesse contexto a base utilizada para cálculos de PIS e COFINS, foi de R\$1.160.432,27, caso a exclusão não fosse aplicada, a base de cálculo seria R\$1.218.460,69. Dessa forma, os dados indicam que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS gerou uma redução de aproximadamente 4,76%, equivalente a R\$ 58.028,42, impactando diretamente o valor sujeito à aplicação das alíquotas dessas contribuições.

A partir do exposto, é possível identificar a diferença entre os valores efetivamente recolhidos de PIS e COFINS e aqueles que seriam recolhidos caso a exclusão do ICMS não fosse aplicada. Durante o período em questão, a aplicação da exclusão resultou em uma economia de R\$ 954,77 no recolhimento do PIS e R\$ 4.414,20 no recolhimento da COFINS. Esses valores, somados, representam uma economia total de R\$ 5.368,67, evidenciando o impacto positivo da exclusão do ICMS na redução da carga tributária da empresa.

No segundo período a Empresa B também aplicou a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Nesse contexto, a base utilizada para cálculos de PIS e COFINS, foi de R\$2.056.396,11, caso a exclusão não fosse aplicada, a base de cálculo seria R\$2.175.449,24.

Os dados analisados mostram que, no período em questão, a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS gerou uma redução de 5,47% na base de cálculo, correspondendo a R\$ 119.053,13. Esse impacto refletiu diretamente no montante sobre o qual as alíquotas foram aplicadas, afetando os valores finais das contribuições a serem recolhidas.

Durante o período em questão, a aplicação da exclusão resultou em uma economia de R\$ 1.963,91 no recolhimento do PIS e R\$ 9.053,53 no recolhimento da COFINS. Esses valores, somados, representam uma economia total de R\$ 11.017,44, evidenciando o impacto positivo da exclusão do ICMS na redução da carga tributária da empresa no segundo período.

Com relação as operações de entrada da Empresa B, no primeiro período analisado, de março de 2017 a fevereiro de 2018, 91,21% das operações corresponderam aos CFOP's de compras para comercialização, sendo 62,50% adquiridas dentro do estado e 28,71% provenientes de fora do estado. Nesse mesmo intervalo, 4,94% das entradas originaram-se de em CFOP's de devoluções de vendas, enquanto 1,20% referiram-se a retornos de conserto, bonificações, mercadorias para demonstração e outras entradas. Além disso, outros CFOP's com menos relevância totalizaram 2,65%.

Já no segundo período, de junho de 2023 a maio de 2024, os CFOP's de compras para comercialização representaram 81,71% das operações de entrada, sendo 62,05% adquiridas internamente e 19,66% externamente. Nesse período, 5,29% das entradas derivaram de CFOP's devoluções de vendas, e 8% referiram-se a outras operações. Outros CFOP's com menor relevância totalizaram 5%.

Quanto ao crédito de PIS e COFINS, no primeiro período, 24,42% das operações de entrada permitiram o aproveitamento dessas contribuições, percentual que sofreu redução para 14,91% no segundo período. Em ambos os períodos, aproximadamente 95% das operações que geraram crédito de PIS e COFINS estavam relacionadas a compras para comercialização. Contudo, ao considerar o total de compras para comercialização, o crédito foi aproveitado em apenas 25,28% dessas operações no primeiro período e 17,47% no segundo período.

Em relação ao ICMS, o percentual de operações com direito a crédito foi ainda menor, 16,64% das entradas no primeiro período e 14,12% no segundo período, concentrando-se nas compras para comercialização. Em ambos os períodos, cerca de 40% das operações que geraram crédito de ICMS também permitiram o crédito de PIS e COFINS.

A partir dos dados reais da empresa foram simulados cenários considerando e desconsiderando a exclusão do ICMS, a fim de constatar as diferenças.

No primeiro período, a empresa não aplicou a exclusão, pois neste período, ainda não era obrigatório a exclusão do ICMS nas operações de entrada. Nesse contexto, a base utilizada para cálculos dos créditos de PIS e COFINS, foi de R\$938.498,81, caso a exclusão fosse aplicada, a base de cálculo seria R\$906.681,14. Essa abordagem resultou em um maior aproveitamento dos créditos. Caso a exclusão tivesse sido aplicada, a base de cálculo dos créditos teria sido reduzida em 3,39%, o que equivale a uma diminuição de R\$ 31.817,67 no valor sobre o qual os créditos foram calculados.

Os dados analisados revelam que a empresa alcançou uma economia total de R\$ 2.942,76 devido à não exclusão do ICMS da base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS. Esse valor é distribuído em R\$ 524,78 referentes ao PIS e R\$ 2.417,98 à COFINS, refletindo o impacto positivo da inclusão do ICMS na base de cálculo para um maior aproveitamento dos créditos tributários.

Já a partir do segundo período analisado, passou a ser obrigatório a exclusão do ICMS da base de cálculo dos créditos, nesse contexto, a base utilizada para cálculos dos créditos de PIS e COFINS, foi de R\$1.421.711, caso a exclusão não fosse aplicada, a base de cálculo seria R\$1.486.533,89.

No período em questão, a empresa prejudica sua base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS em 4,36% devido à exclusão do ICMS. Essa redução corresponde a um montante de R\$ 64.822,81, impactando diretamente o valor sobre o qual os créditos tributários seriam calculados, reduzindo assim o total de créditos disponíveis para compensação.

Com a aplicação da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, a empresa deixou de aproveitar um total de R\$ 5.996,48 em créditos tributários, sendo R\$ 1.069,53 referentes aos créditos de PIS e R\$ 4.926,96 aos créditos de COFINS.

Ao comparar os dois períodos analisados e as operações de entrada e saída, observa-se que, no caso da empresa B, a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS tem maior relevância nas operações de saída, devido ao fato de haver mais débitos do que créditos tributários.

No primeiro período, a empresa registrou uma economia total de R\$ 8.311,73. Deste montante, R\$ 5.368,97 foram decorrentes da exclusão do ICMS nas operações de saída, enquanto R\$ 2.942,76 referem-se ao benefício pela não exclusão do ICMS nas operações de entrada, já que, nesse período, não havia a obrigação de exclusão.

Já no segundo período, a economia foi reduzida para R\$ 5.020,96. Nesse período, a exclusão do ICMS nas saídas proporcionou uma redução de R\$ 11.017,44 no valor a pagar. Contudo, a obrigação de excluir o ICMS nas entradas resultou em um impacto negativo de R\$ 5.996,48, devido à redução dos créditos tributários.

4.1 Discussão

Os resultados apresentados evidenciaram que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS gerou impactos distintos nas empresas estudadas. Para a empresa A, a redução média na base de cálculo das contribuições a recolher foi de 3,19% nos dois períodos analisados. Já para a empresa B, a redução média foi de 5,12%. Esses percentuais são inferiores aos encontrados em estudos anteriores que avaliaram empresas de outros setores e contextos.

Ao analisar a exclusão do ICMS nas saídas, Oliveira (2022), investigou uma empresa comercial localizada em Caicó/RN, encontrou uma redução de 12% nos valores das contribuições ao longo de três anos, resultando em uma economia financeira de R\$ 719.303,31. Da mesma forma, Zago, Silva e Rigo (2022) observaram uma redução ainda maior, de 17,46%, em uma empresa do ramo alimentar, gerando uma economia de R\$ 10.964.215,38. Já Mendonça (2021), ao estudar uma

empresa de bomboniere, relatou uma redução de 15,50%, que se traduziu em uma economia de R\$ 97.649,93 em um único ano.

Outros estudos reforçam o impacto expressivo da exclusão do ICMS. Broetto, Silva e Gugel (2017) analisaram uma distribuidora de alimentos em Cascavel/PR e verificaram uma economia tributária de 21% ao longo de cinco anos, gerando um impacto financeiro de R\$ 113.861,74. No setor calçadista, Teixeira e Machado (2018) identificaram uma redução de 11,18% na base de cálculo em apenas um ano, com uma economia de R\$ 2.640.712,26.

Entre os estudos citados, apenas o trabalho de Broetto, Silva e Gugel (2017) considera a exclusão do ICMS tanto nas operações de entrada quanto nas operações de saída, os demais focaram exclusivamente nas operações de saída.

Nas empresas analisadas neste estudo, a exclusão do ICMS também foi aplicada nas bases de cálculo dos créditos tributários. Para a empresa A, houve uma redução média de 5,96% na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS nos dois períodos. Já na empresa B, essa redução foi de 3,88%. Esses resultados demonstram que o impacto da exclusão do ICMS nas entradas é mais significativo para empresas com um maior volume de créditos tributários, como é o caso da empresa A.

Por outro lado, na empresa B, cujo volume de débitos tributários é mais expressivo, o impacto é mais evidente nas operações de saída, onde a redução da base de cálculo afeta diretamente o montante devido ao PIS e COFINS. Essa diferença reflete a dinâmica operacional de cada empresa, evidenciando como o perfil das operações de entrada e saída influencia os efeitos da exclusão do ICMS.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo principal levantar o impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS em uma cerealista e em um comércio de insumos no estado do Paraná, ambas tributadas pelo regime de lucro real e pelo método não cumulativo. Para entendimento do tema, foi realizada uma revisão bibliográfica que abordou conceitos tributários fundamentais, as especificidades do setor de agronegócio, além de evidenciar as recentes atualizações tributárias.

Analisou-se a tributação das empresas quanto aos regimes de apuração aplicáveis (ICMS, PIS, COFINS, IR e CSLL), nesse contexto verificou-se que as empresas selecionadas são tributadas pelo regime de lucro real e pelo método não-cumulativo. Em seguida, foi realizada uma análise

detalhada das operações de entrada e saída nos períodos de março de 2017 a fevereiro de 2018 e de junho de 2023 a maio de 2024, destacando as particularidades das empresas, suas operações com maior relevância, bem como aquelas tributadas por ICMS, PIS e COFINS, além de abordar os seus benefícios fiscais.

Posteriormente, foram extraídos os dados relevantes das planilhas de movimentação de entradas e saídas das empresas. Em seguida, foram elaboradas tabelas comparativas considerando e desconsiderando a exclusão do ICMS. A análise abrangeu ambos os cenários, avaliando os percentuais de redução na base de cálculo do PIS e COFINS, bem como as diferenças nos valores a recolher e a recuperar dessas contribuições.

Por fim, confrontou-se o impacto financeiro perante a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS a recolher e a recuperar, nesse contexto verificou-se que, na empresa A, a exclusão do ICMS teve maior impacto nos créditos, devido ao maior volume de operações tributadas de PIS e COFINS nas entradas em comparação às saídas. Nesse cenário, a base de cálculo foi reduzida, em média, 3,19% nas saídas e 5,96% nas entradas. Como resultado, ao considerar os créditos e débitos tributários nos dois períodos avaliados, a empresa registrou um prejuízo total de R\$ 57.540,54 em decorrência da exclusão do ICMS.

Por outro lado, na empresa B, o impacto foi mais significativo nos débitos, já que o volume de operações tributadas de PIS e COFINS foi maior nas saídas do que nas entradas. Nesse contexto, a base de cálculo foi reduzida, em média, 5,12% nas saídas e 3,88% nas entradas. Com isso, ao considerar os créditos e débitos nos dois períodos analisados, a empresa obteve uma economia total de R\$ 13.332,69 devido à exclusão do ICMS.

Com base nos dados apresentados, evidencia-se que a exclusão do ICMS não é um benefício universal, mas depende das características operacionais das empresas, como o volume relativo de operações tributadas de PIS e COFINS nas entradas e saídas. Para empresas com maior proporção de créditos tributários, como a empresa A, a exclusão pode acarretar prejuízos financeiros devido à redução dos créditos disponíveis. Já para empresas com maior volume de débitos tributários, como a empresa B, o impacto tende a ser positivo, com redução do valor a recolher.

Nesse contexto, a exclusão do ICMS não deve ser considerada isoladamente, mas como parte de uma estratégia mais ampla de planejamento tributário. Estratégias como a análise de benefícios fiscais que podem ser aplicados, a estruturação das operações e o aproveitamento eficiente de créditos tributários são essenciais para amenizar os efeitos de um sistema tributário

complexo. Por isso, sugere-se que as empresas adotem uma análise tributária personalizada, que leve em conta as particularidades do setor e as especificidades operacionais de cada negócio.

Além disso, a divergência dos resultados deste estudo em relação às pesquisas anteriores reforça a necessidade de análises personalizadas. Estudos como os de Oliveira (2022) e Zago, Silva e Rigo (2022) apontaram reduções mais expressivas na carga tributária devido à exclusão do ICMS, mas abordaram atividades econômicas diferentes, além de considerar apenas as operações de saída. Considerando a recente atualização tributária, demonstra-se a importância de considerar também as operações de entrada para uma avaliação mais precisa dos efeitos financeiros da exclusão do ICMS.

Esta pesquisa contribui para o debate ao oferecer uma análise dos impactos financeiros da exclusão do ICMS em duas empresas do setor de agronegócio, mas possui limitações, como a amostra restrita e os períodos específicos, os quais devem ser considerados posteriormente.

REFERÊNCIAS

- BECKER, B.; JACOB, M.; JACOB, M. Payout taxes and the allocation of investment. **Journal of Financial Economics**, v. 107, n. 1, p. 1-24, 2013.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 26 maio 2024.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp07. Acesso em: 26 mai. 2024.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp08. Acesso em: 26 mai. 2024.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm. Acesso em: 26 mai. 2024.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 26 mai. 2024.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 26 mai. 2024.
- BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm. Acesso em: 26 mai. 2024.
- BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em: 26 mai. 2024.
- BRASIL. **Lei nº 14.592, de 30 de maio de 2023**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/114592.htm. Acesso em: 26 mai. 2024.
- BROETTO, W. T.; SILVA, R. R.; GUGEL, E. J. **Reflexos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS aplicados em uma distribuidora de alimentos de Cascavel-PR no ano de 2016**. (2017) Disponível em: https://fasul.edu.br/projetos/app/webroot/files/controle_eventos/ce_producao/20171025-144224_arquivo.pdf. Acesso em: 26 mai. 2024.

- CARNEIRO JÚNIOR, P. J. **A exclusão do ICMS destacado da base de cálculo do PIS/COFINS sob o prisma do RE 574.706/PR**. Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade Federal da Paraíba, 2021.
- CHEROBIN, B. C. **Contribuição ao PIS e à Cofins: conceito de insumo para fins de creditamento na sistemática não-cumulativa estabelecida pelas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03**. Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade Federal de Santa Catarina, 2012.
- FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- FEITOSA, M. A. N. **PIS e COFINS e os regimes de tributação cumulativo, não-cumulativo e monofásico: limites e pressupostos**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.
- FONSECA, J. J. S. **Apostila de metodologia da pesquisa científica**. João José Saraiva da Fonseca, 2002.
- GIAMBASTIANI, A. C. **Análise do impacto no PIS e COFINS na retgiamirada do ICMS da base de cálculo em uma empresa comercial tributada pelo lucro real de Caxias do Sul**. Caxias do Sul, v. 6, n. 1, 2017.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6 São Paulo: Atlas, 2021.
- HARET, F. **Tributação no agronegócio**. São Paulo: Idea, 2016.
- HELLER, G.; SCHEFFEL, R. S. Estudo sobre utilização de créditos de ICMS no Estado do Paraná. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista**, [S. l.], v. 10, n. 19, p. 127–150, 2012. Disponível em: <https://e-revista.unioeste.br/index.php/csaemrevista/article/view/6699>
- JACOB, M. Uma nota sobre a pesquisa tributária. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 29, p. 339-342, 2018.
- MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MARIA, K. G.; SOUZA, A. O. A percepção de impacto econômico da ação judicial que visa à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em um cenário influenciado pela COVID-19. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis**, v. 10, n. 2, p. 212-238, 2021.
- MENDONÇA, A. K. G. Impactos tributários ocasionados pela exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, e a sua repercussão no resultado da empresa: estudo de caso com empresa do ramo de bomboniere, situada em Jaboatão dos Guararapes, Pernambuco. **Revista Eletrônica da Estácio Recife**, v. 7, n. 01, 2021.
- OLIVEIRA, M. C. da S. **O impacto da exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS: um estudo sobre a decisão do STF em uma empresa de comércio de Caicó/RN**. Trabalho de Conclusão de Curso - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2022.
- PACHECO, W. E. P. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. **RDIET – Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**. Vol.8, n.1, p.65-86, Jan-Jun, 2013.
- PÊGAS, P. H. **Pis e Cofins**. 5ª edição. Grupo GEN, 2018. E-book. ISBN 9788597017182. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597017182/>. Acesso em: 03 nov. 2024.
- PÊGAS, Paulo H. **Manual de Contabilidade Tributária**. 10ª edição. Rio de Janeiro: Atlas, 2022. E-book. pág.211. ISBN 9786559772087. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559772087/>. Acesso em: 03 nov. 2024.
- PORTAL TRIBUTÁRIO. **Os tributos no Brasil**. Disponível em: <https://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em: 28 abr. 2024.
- SANTOS, J. A. dos. **As contribuições ao PIS e a COFINS e a aplicabilidade do princípio constitucional da não cumulatividade**. 2014. 135f. Dissertação (mestrado) – Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho, Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, 2014.

SOUZA, D.; VARGAS, A. J.; BATISTA, B. **A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: um estudo sobre a modulação da decisão proferida pelo STF e seus efeitos nos resultados das empresas.** In: Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, XVII, 2019, Bento Gonçalves-RS.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Processo nº 2585258.** Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 24 setembro 2023. Acesso em: 10 maio 2024.

TAMARINDO, U. G. F.; PIGATTO, G. **Tributação no Agronegócio-2a edição: Uma Análise Geral Dos Principais Tributos Incidentes.** Editora JH Mizuno, 2020.

TEIXEIRA, E. R.; MACHADO, L. A. L. M. O impacto financeiro da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: estudo de caso em empresa do setor calçadista. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis**, v. 7, n. 1, p. 227-259, 2018.

TESOURO NACIONAL. **Carga Tributária do Governo Geral - 2022.** Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589. Acesso em: 10 maio 2024.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2013.

ZAGO, J. A.; DA SILVA, L. T.; RIGO, V. P. Impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: estudo sobre a decisão do STF e seus efeitos em uma empresa do segmento alimentício. **Revista Ambiente Contábil-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036**, v. 14, n. 1, p. 69-87, 2022.