

**IMPACTOS DA EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS E
EFEITOS DA INVERSÃO EM RELAÇÃO AO ISS, ICMS, PIS E COFINS**

MARIA VIVIANE CAVALCANTE PORTUGAL
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

JACKELINE LUCAS SOUZA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

ANA CLARA COSTA DA SILVA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ (UFC)

Agradecimento à orgão de fomento:
Ao Programa de Educação Tutorial (PET), da Universidade Federal do Ceará (UFC).

IMPACTOS DA EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS E EFEITOS DA INVERSÃO EM RELAÇÃO AO ISS, ICMS, PIS E COFINS

1. INTRODUÇÃO

A matéria 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 (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), vem sendo debatida há mais de 14 anos pelos contribuintes, considerando o questionamento de que o ICMS é um tributo e, por sua vez, não entra no conceito de receita bruta de faturamento, de acordo com o protocolo inicial do RE nº 574.706/PR (Brasil, 2017).

O conceito de receita bruta é o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado auferido nas operações de conta alheia e as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, de acordo com o art. 12 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Receita não se refere aos gastos da empresa com o recolhimento do ICMS como seu componente ou da sua base de cálculo. Neste sentido, em 15 de março de 2017, foi julgado o Recurso Extraordinário nº 574.706 no Estado do Paraná, tendo sido aprovada a tese - Sessão Plenária de Repercussão Geral do Tema 69 – por maioria dos votos de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”. Contudo, a União se mostrou contrária à decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), alegando pontos como a descaracterização do art.12 do Decreto-Lei nº 1.598, 26 de dezembro de 1977 – que aponta que a receita bruta compreende os tributos sobre vendas – e a indefinição do valor do ICMS, a ser excluído na base de cálculo das contribuições, podendo ser o tributo destacado nas notas fiscais ou o valor a ser recolhido na apuração do ICMS, pelos contribuintes.

Desta forma, a União requereu que a decisão tenha efeitos, somente, *ex nunc*, que é quando é aplicado apenas aos processos após o julgamento dos embargos de declaração. A Receita Federal do Brasil (RFB), publicou uma Solução de Consulta nº 6.012, de 31 de março de 2017, esclarecendo diversas dúvidas em relação à decisão do STF no que tange à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, como a indefinição da mensuração do ICMS a ser excluído na base de cálculos das contribuições e o tributo que é destacado nas notas fiscais ou o que é recolhido pelos contribuintes em concordância com diversos estudos (Nasrallah, 2017; Torres, 2020; Teixeira; Machado, 2018).

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) destacou que a decisão do STF tem grande impacto no sistema tributário do país, visto que existem diversas ações nos tribunais, e essa decisão poderia ocasionar um grande número de restituições a serem feitas pelo Poder Público. A PGFN pediu cautela, uma vez que o país passa por uma evidente crise econômica, sendo assim necessária maior apreciação no equilíbrio do orçamento público.

Após a decisão do STF, diversas teses relacionadas ao tema ganharam destaque, como a questão da exclusão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) da base de cálculo do PIS e da COFINS e a exclusão do PIS e COFINS da base de cálculo do ICMS. A exclusão do ISSQN da base desses tributos tem o mesmo suporte nos fundamentos que excluíram o ICMS de suas bases (Petschelies, 2018; Valente, 2020).

Em 22 de março de 2022, a juíza Katia Cristina Nascentes Torres, da 12ª Vara da Fazenda Pública do Rio de Janeiro, autorizou a empresa *American Bureau of Shipping* a excluir os valores de ISS, PIS e COFINS da base de cálculo do próprio ISS, alegando repercussão geral do STF apontando para a exclusão do ISSQN, do PIS e da COFINS da base de cálculo do próprio ISS. Por último, a juíza, ainda, apontou que o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro já se expressou a respeito da exclusão do ISSQN da sua própria base (Rodas, 2022).

Assim, em 3 de maio de 2021, foi editada a Nota Técnica (NT) nº48 e publicado pelo Senado Federal do Brasil, um documento a respeito dos aspectos econômicos e fiscais da decisão do STF. Em um primeiro cenário, esta NT nº 48/2021 apresenta uma redução da base do PIS e da COFINS, entre os anos de 2021 a 2030, alcançando uma perda na receita de aproximadamente R\$64,9 bilhões ao ano, o que equivale a 0,6% do PIB. Considerando a soma dessa perda com as compensações a serem feitas no período de 2017 a 2020, acumula-se R\$72,4 bilhões em perdas, tendo um valor total de redução nas receitas de PIS e COFINS no valor de R\$120,1 bilhões no período de 2021. Em um segundo cenário explorado pela mesma NT nº48/2021, são considerados os valores da nota fiscal se eles forem maiores que os valores arrecadados do tributo, ou seja, se créditos de ICMS não forem diminuídos dos valores destacados na nota fiscal as perdas podem ser ultrapassadas chegando às perdas anuais de 0,9% do PIB, no período de 2021 a 2030 (Brasil, 2021).

Dentro desse contexto, o estudo busca responder o seguinte questionamento: **Quais os impactos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS e os efeitos da inversão destes em relação aos tributos ISSQN, ICMS, PIS e COFINS?**

O objetivo geral da pesquisa é analisar os impactos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS e os efeitos da inversão destes em relação aos tributos ISSQN, ICMS, PIS e COFINS. Para tal, foram determinados os seguintes objetivos específicos: *i)* levantar premissas que fomentam a exclusão de tributos nas bases de cálculos de outros tributos, que são calculados por dentro; *ii)* relacionar as decisões e posicionamentos das entidades envolvidas na temática - STF, RFB e PGFN; e *iii)* evidenciar a inter-relação dos tributos embutidos na formação do preço de venda e suas apurações (ISSQN, ICMS, PIS e COFINS).

A metodologia tem natureza qualitativa, bibliográfica e exploratória, com escassos estudos na área, por ser uma temática recente, já que somente em 2017 foi julgado pelo STF a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Desde que o assunto ganhou destaque nos debates jurídicos, alguns estudos têm sido realizados, buscando analisar os impactos financeiros advindo da ação judicial de exclusão do ICMS da base e cálculo do PIS e da COFINS, gerando precedência a outros entendimentos e sucessão de exclusões de tributos da base de cálculo de outros tributos. Assim, este estudo é relevante, uma vez que essas decisões trazem grandes impacto nos orçamentos anuais do governo. Por outro enfoque, contribuintes sofrem com a pesada carga tributária resultando em recuperação judicial de empresas, inadimplência involuntária e voluntária, fazendo com que busquem alternativas de ganhos à competitividade no mercado (Harada, 2021).

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS

Em 07 de setembro de 1970, por meio da Lei Complementar nº 7, instituiu-se o Programa de Integração Social (PIS). Posteriormente, a mesma foi alterada pela Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, dispõe que o PIS deverá ser apurado mensalmente com base no seu faturamento do mês que vem a ser a receita bruta que é “definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia”.

Já a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), regulamentada pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, no art. 2º diz que sua base de cálculo é o faturamento mensal, ou seja, a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias com serviços de qualquer natureza.

Nos textos legais dos tributos, a receita bruta não se refere aos gastos da empresa com o recolhimento do ICMS como seu componente e/ou da sua base de cálculo. De acordo o art. 12 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, a receita compreende o produto da venda de mercadorias nas operações da pessoa jurídica, o preço do produto resultado da prestação de

serviço, o resultado obtido nas operações da pessoa jurídica e as receitas referentes às atividades principais da entidade, não considerando os valores desembolsados pelas empresas com o recolhimento de ICMS (Kichileski; Erzinger, 2020, p.222-223).

2.1.1 Decisão do Supremo Tribunal Federal (STF)

O Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, que estabelecia normas gerais a respeito do direito financeiro aplicado aos impostos sobre circulação de mercadorias e serviços de qualquer natureza, tendo sido incluído o ICMS na sua própria base de cálculo.

Em 1999, o STF afirmou sobre a inconstitucionalidade do Recurso Extraordinário nº 212.209-2/RS, quanto à inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, destacando a violação à observância da capacidade econômica do contribuinte, segundo o art. 145, §1º, da CF/1988. No julgamento do RE nº 212.209-2, prevaleceu o entendimento da constitucionalidade da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo (Rosa; Murta, 2020, p.102).

Em 15 de março de 2017, o STF em uma Sessão Plenária, julgou por Repercussão Geral o Tema 69 e com maioria dos votos, a aprovação da seguinte tese: “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS” (Brasil, 2017).

A emenda do julgamento, de relatoria da Ministra Carmen Lucia, no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, evidenciou que o ICMS tem apuração em toda a cadeia produtiva, mensalmente, considerando o total de débitos e créditos das operações e prestações, pela aplicação do princípio da não cumulatividade (inc. I, § 2º do art. 155 da CF/1988).

Nesta sessão os ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes tiveram seus votos vencidos, os quais se embasaram nos históricos de legislação que regem o assunto. Na sessão, o ministro Edson Fachin iniciou seu voto citando que este assunto já havia sido amplamente discutido no RE nº 240.785/MG, de 08 de outubro de 2014, a respeito da não inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, reconhecendo a normatividade constitucional para a inclusão do ICMS na receita bruta e, por sua vez, na inclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, apontando que o ICMS destacado nas notas (devido e recolhido) compõe o faturamento da sociedade empresarial sujeitando à tributação pelos contribuintes do PIS e da COFINS, integrantes do conceito de receita bruta e da base de cálculo (Rosa, 2019).

O ministro Luís Roberto Barroso reafirmou seu voto contrário à exclusão do ICMS da base de cálculo, pois a questão já vem sendo discutida há muito tempo, como, por exemplo, desde meados de 1999, conforme o Informativo do STF nº 161, de 10 de setembro de 1999, e inúmeras ações do STF e STJ sobre este assunto tiveram parecer negativo. A jurisprudência que contribuía para a composição de tributos nos cálculos de montantes de tributos diversos, como por exemplo a inclusão do ISSQN e do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS e a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, também seria matéria do mesmo questionamento e que não violam direito do contribuinte (Silva, 2018).

Para o ministro Dias Toffoli, o ICMS não se configura como receita e nem faturamento, pois ocorrendo o fato gerador, se cria a obrigação de recolher o tributo pelo contribuinte, que passa a caracterizar como uma despesa em sua escrituração fiscal. O ministro continua seu voto explorando a RE nº 608.872/MG, de 23 de fevereiro de 2017, que discutiu a imunidade do ICMS sob produtos e serviços adquiridos por entidade filantrópica. Sua fundamentação foi de que a imunidade deixou de ser reconhecida a partir do momento que essas entidades adquirissem bens e serviços de dentro do mercado interno, pois elas se caracterizariam como contribuintes de fato. Contudo, como não se verifica vínculo jurídico entre o adquirente da mercadoria e o vendedor ou o Estado, porque o desembolso de valores não tributários - despesas com energia, tarifas, salários e outras – compõem o preço, por meio de uma relação contratual, neste sentido surge a obrigação legal de recolher o PIS e a COFINS (Silva, 2018).

O ministro Gilmar Mendes citou que a exclusão do ICMS da base de cálculo dos impostos traria sérias consequências para o país, não apenas no âmbito tributário, mas em

“perdas de receitas para a manutenção da seguridade social”, além de provocar impactos nas contas públicas e privadas do sistema tributário (Jornal do Comércio, 2017).

Em 13 de maio de 2021, sucedeu-se o julgamento de conclusão do Recurso Extraordinário nº 574.706 (Tema 69/STF). Neste julgamento, o STF reafirmou que o ICMS não entra na base de cálculo do PIS e da COFINS e que, ainda, o que deve ser excluído é o que está destacado nas notas fiscais e não o ICMS calculado na apuração, com modulação dos efeitos desta exclusão a partir da decisão do julgamento do processo (Bello, 2021).

2.1.2 Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por meio de um Parecer, apresentou ao STF a tese de que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS tenha efeito *ex nunc*, ou seja, que não tenha efeito retroativo, somente após o julgamento dos embargos declaratórios da Fazenda Nacional. A PGFN destacou que a decisão do STF tem grande impacto no sistema tributário do país, visto que existem diversas ações nos tribunais que com essa decisão poderiam ocasionar um grande número de restituições a serem feitas pelo poder público. Assim, a PGFN pediu cautela, pois o país passava por uma crise econômica, sendo assim necessário a apreciação pelo equilíbrio do orçamento público (Brasil, 2019).

Em 3 de maio de 2021, foi publicada a Nota Técnica (NT) nº48 a respeito dos aspectos econômicos e fiscais da decisão do STF. A nota mostrou dois cenários simulando as consequências dessa redução da base do PIS e da COFINS entre 2021 e 2030, onde no primeiro cenário foi calculado uma perda na receita de aproximadamente R\$64,9 bilhões ao ano, o que equivale a 0,6% do PIB, por compensações do período de 2017 a 2020, e no segundo cenário perdas anuais de 0,9% do PIB, por compensações no período de 2021 a 2030 (Brasil, 2021).

Com a finalização do julgamento do RE nº 574.706/PR, em 24 de maio de 2021, por meio do Parecer SEI nº 7698/2021/ME, a PGFN orientou os contribuintes para que não considerem os créditos tributários constituídos, acerca da revisão de lançamento de ofício e repetição de indébito no âmbito administrativo, reforçando o comprometimento da Administração Tributária com os contribuintes e garantido, inclusive em caráter retroativo, aos cinco anos de prescrição (Brasil, 2021).

2.1.1 Posicionamento da Receita Federal do Brasil (RFB)

A União se mostrou contrária à decisão do STF, alegando pontos como a descaracterização do art.12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, o qual aponta que a receita bruta compreende os tributos sobre vendas, além do desacordo entre o RE 574.706/PR e os RE 212.209 e RE 582.461-RG, que são precedentes à inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio ICMS em vendas dentro do mercado interno. Outro ponto citado foi a indefinição da mensuração do ICMS a ser excluído na base de cálculos das contribuições e o tributo que é destacado nas notas fiscais ou o que é recolhido pelos contribuintes. E por último, a União requer que a decisão tenha efeitos, somente, *ex nunc*, que é aplicado apenas aos processos após o julgamento dos embargos de declaração (Nasrallah, 2017; Torres, 2020).

Em 04 de abril de 2017, a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou uma Solução de Consulta (SC) nº 6.012, de 31 de março de 2017, que pontua dúvidas em relação à decisão do Supremo de excluir o ICMS da base de cálculo. Em 18 de outubro de 2018, a RFB publicou uma Solução de Consulta Interna, COSIT nº 13, dispondo sobre os procedimentos a serem observados para o cumprimento da decisão julgada, com vistas a esclarecer que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS é o valor a recolher, de acordo com o julgamento do RE nº 574.706/PR, pelo STF. Em complemento, afirmou que caso a pessoa jurídica apure e escriture de forma discriminada cada base de cálculo do mês, previsto no Código de Situação Tributária (CST) e na legislação das contribuições (PIS e COFINS), é necessário que seja segregado o valor mensal do ICMS a recolher, para assim, ser possível visualizar a parcela do ICMS a ser excluído em cada base de cálculo do mês da contribuição e

a discriminação do ICMS do mês a recolher, para se excluir de forma proporcional o ICMS, em cada base de cálculo da contribuição (Brasil, 2018).

Quase um ano após a SC COSIT nº 13/2018, a RFB se manifestou novamente a respeito do assunto, por meio da Instrução Normativa (IN) nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, normatizando a situação do PIS e da COFINS e reafirmando sua contrariedade a respeito da decisão do STF de excluir das bases de cálculos dos referidos tributos o ICMS.

Em 28 de setembro de 2020, a RFB reafirmou mais uma vez sua contrariedade a respeito da exclusão automática na base de cálculo do ICMS na apuração do PIS e COFINS, a mesma relatou que apenas adotará o entendimento do STF, após a manifestação da PGFN e caso a PGFN se manifeste contrária à decisão do STF, a RFB irá seguir com apenas os casos em que os contribuintes tenham dado entrada no judiciário com ações com o conteúdo já transitado e julgado (Guia Tributário, 2020).

Em 13 de agosto de 2021, foi publicado no Diário Oficial da União o Parecer COSIT nº 10/2021, emitido em 01 de julho de 2021, pela Receita Federal do Brasil, o qual confirma que na apuração do PIS e da COFINS que incidem sobre as vendas, o valor do ICMS que deve ser excluído da base de cálculo, é o valor destacado em nota fiscal, a julgar que o mesmo não compõe o preço da mercadoria. O Parecer também descreveu que o entendimento da RFB acerca da apuração do crédito das contribuições citadas anteriormente, na sistemática dos não-cumulativos, o valor do ICMS destacado na nota fiscal pelo fornecedor deve ser excluído da base de cálculo, pois este ICMS não faz parte do preço do produto, mas, somente, circula nas caixas das empresas para, posteriormente, ser recolhido aos Estados (Furlan, 2021).

Desde então, muitos estudos vêm sendo realizados nessa temática, um deles visa estudar o impacto econômico advindo da ação judicial de exclusão do ICMS da base e cálculo do PIS e da COFINS em um cenário de pandemia da COVID-19. Maria e Souza (2020) elaboraram um demonstrativo simulando cenários sob a ótica da decisão do STF, o entendimento da RFB e um ambiente sem a ação judicial em um regime tributário de lucro presumido e outro cenário com lucro real. No cenário 1, onde a empresa é lucro presumido, analisou-se a situação antes da exclusão e após a exclusão do ICMS, levando em consideração o valor do tributo a recolher, tem-se uma economia anual de R\$70.080,00/ano, enquanto que sob o ponto de vista do STF, onde o valor a ser excluído é o montante de débitos referente às saídas menos os créditos de entradas, tem-se uma economia anual de R\$157.680,00. O cenário 2, apresentou uma empresa de Lucro real, com uma economia de R\$399.600,00 para a RFB e o entendimento do STF uma economia anual de R\$621.600,00.

2.2 Efeitos da inversão em relação ao ISSQN, ICMS, PIS e COFINS

É sabido que o STF, por meio do RE nº 574.706/PR, julgou determinando que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS. Neste julgamento, foi reconhecido que, em essência, o conceito de receita bruta não inclui tributos indiretos, no caso em epígrafe, o ICMS. Referido posicionamento do STF é visto, por tributaristas, como extensivo aos demais tributos indiretos, entre eles o ISS, o PIS e a COFINS, pois não consideram estes tributos como receitas do contribuinte (Campos, 2021).

Para Harada (2021), os contribuintes sofrem com uma alta carga tributária que resulta em empresas em recuperação judicial, inadimplência involuntária e voluntária, fazendo com que busquem alternativas de ganhos e manutenção competitiva no mercado. Diante deste cenário, o entendimento do STF acerca da exclusão do ICMS da base do PIS e da COFINS abre precedentes para outros entendimentos sobre o assunto e a sucessão de exclusões de tributos da base de cálculo de outros tributos.

Os tributos indiretos, tais como ICMS, ISSQN, PIS e COFINS, são aqueles incidentes, sobre a parcela da renda (receita bruta, neste caso) que é utilizada para o consumo. Ou seja, o tributo não é consumido pelo adquirente da mercadoria, do produto ou do serviço, já que o

mesmo deve ser repassado ao governo, periodicamente, mediante apuração fiscal. Assim, o tributo faz parte da formação do preço de venda, porém fora do escopo de receita de vendas.

Neste contexto, esta seção se propõe a analisar os efeitos da inversão em relação ao ISSQN, ICMS, PIS e COFINS, com base na mesma problemática da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Desta forma, apresentar-se-á uma revisão de literatura acerca dos seguintes cenários de exclusão: do ISSQN na base de cálculo do PIS e da COFINS; do PIS e da COFINS sobre a base de cálculo do ICMS; e, por fim, do PIS e da COFINS de sua própria base de cálculo. A inversão é uma proposta de pesquisa fundamentada no tratamento isonômico para os tributos que são calculados da mesma forma. Por exemplo, o ICMS é um tributo indireto, calculado por dentro da sua própria base de cálculo e, do mesmo modo, o ISSQN, o PIS e a COFINS. Se todos os tributos indiretos são calculados da mesma maneira, então se um (no caso o ICMS) é eliminado da base de cálculo tributária, aqueles que são calculados na mesma operação (venda ou de prestação de serviço) devem também ser excluídos.

2.2.1 Exclusão do ISSQN na base de cálculo do PIS e da COFINS

No Brasil, o ISSQN teve seu início por volta de 1808, com a transferência da família real portuguesa para o país cobrado sobre traslado de carruagens e navios, além dos locais comerciais e sobrados. Em 22 de outubro de 1836, com a criação da Lei Orçamentária nº 70, passou a ser chamado de Imposto sobre Lojas, incidindo em locais de venda de manufaturas ou de qualquer prestação de serviço (Mateus; Santos; Sissi, 2017).

Em 2 de setembro de 1860, foi instituída a Lei Orçamentária nº 1.174, que criou o Imposto sobre Indústrias e Profissões, o que substituiu o imposto anterior e ampliou ainda mais a sua incidência para qualquer atividade lucrativa. Com a reforma tributária estabelecida pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que estruturou o sistema tributário que nomeava diversos impostos sobre a prestação de serviço pela unificação do imposto sobre a prestação de serviço, agora de competência municipal. Desde esta reforma, o ISSQN passou por algumas mudanças e ajustes até a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que apresenta toda matéria a respeito do ISSQN (Oliveira, 2017; Mateus; Santos; Sissi, 2017).

Após a decisão do STF, a favor da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, outras teses relacionadas ao tema ganharam destaque, como a questão da exclusão do ISSQN da base de cálculo do PIS e da COFINS (RE nº 592.616, de 09 de outubro de 2008), onde o valor do ISSQN não se refere à receita de faturamento, logo, não deve integrar a base de cálculo do PIS e COFINS. Na última atualização do caso, o então presidente do STF pediu destaque do caso, o que o retirou do julgamento virtual, passando a ser julgado de modo presencial, uma vez que se o STF consolidar esta tese de exclusão do ISSQN da base de cálculo do PIS e da COFINS (Bonfanti, 2021; Goes, 2021) haverá uma perda de R\$32,3 bilhões na arrecadação ao longo de cinco anos.

2.2.2 Efeito inverso: exclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS

Em julho de 2020, na 2ª Vara da Fazenda Pública de Santo André (SP), o juiz Marcelo Franzin Paulo analisou o caso da empresa Laticínios Joana Ltda., que requeria a exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo do ICMS. O juiz verificou que não havia nenhum dispositivo legal que justificasse a cobrança do PIS e da COFINS na base do ICMS. O magistrado levou em consideração o art.13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que se refere às situações da base de cálculo do imposto - Lei Estadual nº 6.374, de 1º de março de 1989 – regulando o ICMS no Estado de São Paulo em seu art. 37 (Aguiar, 2020).

O magistrado destacou, ainda, que o resultado desse processo é compreensível, visto que o entendimento contrário resultaria em uma bitributação ou, até mesmo, em uma má tributação, em que o PIS e a COFINS são calculados com base na receita do contribuinte, sem qualquer relação com o valor da operação (mercadoria ou serviço) (Resan, 2020).

Esse é um tema ainda pouco explorado em comparação a outros temas que surgiram após a decisão referente ao RE nº 212.209-2, já que o ICMS é discutido na Justiça Estadual e

as outras questões serem na Justiça Federal. Resan (2020) afirma se o contribuinte optar por readquirir o que foi pago nos últimos cinco anos, o mesmo corre o risco de entrar em precatório, visto que a legislação estadual não possui previsão estipulada para compensação do ICMS e de outros tipos de tributos estaduais.

2.2.3 Efeito inverso: exclusão do PIS e da COFINS da sua própria base de cálculo

A Receita Federal possui entendimento que o PIS e a COFINS integram a receita bruta para apuração das contribuições, assim, eles compõem a própria base de cálculo. Porém, pautas vêm sendo discutidas pelo STF sobre as integrações ou não dos tributos na base de cálculo de outros tributos, e estimulam debates em benefício aos contribuintes (Higashino, 2021). Um exemplo disto é o Mandado de Segurança nº 5056434-23.2020.4.04.7000/PR, de 07 de dezembro de 2020, pelo juiz Cláudio Roberto da Silva, da 2ª Vara Federal de Curitiba, concedendo a compensação dos valores pagos desses tributos no período dos últimos cinco anos, replicando o procedimento dado pelo STF no RE nº 574.706/PR (Figueiredo, 2021).

Outro mandado de segurança foi julgado para o mesmo assunto, o de nº 5022842-67.2018.4.03.6100, da 6ª Vara Cível Federal de São Paulo, em 30 de abril de 2019, para uma empresa de comércio de maquinário industrial, mantendo entendimento de que os tributos não podem compor a base de cálculo de outros tributos, sendo violação ao princípio da capacidade contributiva (Higidio, 2021).

3. METODOLOGIA

3.1 Tipologia da pesquisa

O trabalho consiste em uma pesquisa de natureza qualitativa, bibliográfica e exploratória. Na natureza qualitativa foram levantados os discursos dos agentes envolvidos no assunto, que interpretaram os eventos e as legislações relacionados à temática e que divulgaram sua opinião ou determinação a partir desta análise. Na parte bibliográfica, foram revisadas produções tributárias de consultorias e acadêmicas a respeito da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS e na proposta desta análise pelo efeito inverso, na exploratória aperfeiçoaram-se ideias transmitidas pelos autores, a fim de tornar mais compreensível ao leitor a proposta desta pesquisa (Sousa; Oliveira; Alves, 2021).

Este tema possui escassos estudos na área, por ser uma temática recente, pois somente em 2017 foi julgado pelo STF a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Esta decisão traz um cenário de incertezas jurídicas aos contribuintes, pelas diversas discussões e diferentes posicionamentos dos entes envolvidos, segundo Teixeira e Machado (2018).

3.2 Coleta de dados

O estudo foi realizado durante o segundo semestre de 2021 até dezembro de 2023, por meio de simulações de cenários de exclusões de tributos (ICMS sobre de cálculo do PIS e da COFINS, e o seu efeito de inversão em relação ao ISS, ICMS, PIS e COFINS (Quadro 1).

Quadro 1 – Premissas utilizadas na configuração dos cenários

Análises do estudo	Cenário 0 (C0)	Cenário 1 (C1)	Cenário 2 (C1)	Cenário 3 (C3)	Cenário 4 (C4)
Exclusão	-	ICMS	PIS / COFINS	PIS / COFINS	ISSQN
Base de cálculo	ICMS	PIS / COFINS	ICMS	PIS / COFINS	PIS / COFINS
Fundamento	<i>Modus operandi</i> antes da decisão do STF no RE nº 574.706/PR.	Kichileski; Erzinger, 2020, p.222; Rosa; Murta, 2020, p. 102; Maria; Souza, 2020; Rosa, 2019; Silva, 2018; Bello, 2021.	Aguiar, 2020; Resan, 2020.	Higashino, 2021; Figueiredo, 2021; Higidio, 2021.	Oliveira, 2017; Mateus; Santos; Sissi, 2017; Petschelis, 2018; Valente, 2020; Bonfanti, 2021; Goes, 2021.

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

Para análise, foram propostos cenário de referência (C0) sem exclusão de tributos, e mais quatro cenários, considerando a exclusão dos tributos ICMS (C1) e ISSQN (C2) da base de cálculo do PIS e da COFINS. Estes tributos são calculados por dentro, bem como o PIS e a COFINS, os outros dois cenários consideram o efeito inverso, ou seja, a exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo do ICMS (C3) e da sua própria base de cálculo (C4) (Tabela 1).

Tabela 1 – Alíquotas aplicadas aos tributos contemplados no estudo

Tributos	Alíquotas
ICMS	18% ^(*)
PIS	1,65%
COFINS	7,60%
ISS	5%

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

(*) – alguns estados do Brasil alteraram suas alíquotas internas do ICMS de 18% para 20%, a partir de 2024.

Para uma maior análise, foram explorados cenários de diferentes exclusões de tributos em suas bases de cálculos, realizando simulações de acordo com a legislação vigente, e considerando o regime não-cumulativo para todos os três tributos envolvidos (ICMS, PIS, COFINS), além do ISSQN (regime cumulativo).

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para a realização da análise dos resultados será apresentado um exemplo hipotético para a simulação de cenários, na empresa fictícia “Empresa Ômega”, enquadrada no lucro real, não contribuinte do tributo IPI e sujeita ao regime não-cumulativo do PIS e da COFINS. Durante o mês de janeiro/XX, a empresa realizou as seguintes operações (Tabela 2):

Tabela 2 – Dados de entrada e saída

	Descrição	Valores (R\$)
Valores de entrada	(+) Valor das mercadorias compradas	500,00
	(+) IPI destacado na nota fiscal (10%)	50,00 (500,00 x 10%)
	(=) Valor total da nota fiscal	550,00 (500,00 + 50,00)
	(x) ICMS destacado na nota fiscal (18%)	90,00 (500,00 x 18%)
	(-) Crédito sobre compra de mercadorias – PIS	9,08 (550,00 x 1,65%)
	(-) Crédito sobre compra de mercadorias – COFINS	41,80 (550,00 x 7,60%)
Valores de saída	(+) Valor da venda de mercadorias	1.000,00
	(+) Valor de prestação de serviço de instalação	400,00
	(=) Valor total do faturamento	1.400,00
	(x) ICMS destacado na nota fiscal (18%)	180,00 (1.000,00 x 18%)
	(x) ISS destacado na nota fiscal (5%)	20,00 (400,00 x 5%)

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

Em janeiro/XX, a empresa Ômega teve o faturamento R\$1.400,00 referente à revenda de mercadorias e prestação de serviço. Diante desta proposta de simulação foram analisados de C0 a C4 (Tabela 2). Para mensuração dos cenários propostos, C0 é o cenário de referência, com a apuração do PIS e da COFINS, sem a exclusão do ICMS e ISSQN (Tabela 3).

Tabela 3 – Apuração do PIS e COFINS, com ICMS e ISSQN na base de cálculo (C0) (R\$)

C0	Descrição	PIS	COFINS
Venda de mercadorias	(+) Receita bruta de vendas (Base de cálculo do PIS e da COFINS)	1.000,00	1.000,00
	(x) Alíquota	1,65%	7,60%
	(=) Valor devido	16,50	76,00
	(-) Crédito sobre compra de mercadorias (Tabela 2)	9,08	41,80
	(=) Valor a recolher	7,43	34,20
Venda de serviço	(+) Receita bruta de prestação de serviço	400,00	400,00
	(=) Base de cálculo do PIS e da COFINS	400,00	400,00
	(x) Alíquota	1,65%	7,60%

	(=) Valor devido	6,60	30,40
--	-------------------------	-------------	--------------

Nota 1: ICMS devido = [(Venda de mercadorias x 18%) – ICMS s/compras] = R\$180,00 – R\$90,00 = R\$90,00

Nota 2: ISS devido = Venda de serviços x 5% = R\$400,00 x 5% = R\$ 20,00

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

Abatendo o crédito da compra (Tabela 3) a empresa obteve, para fins de recolhimento, R\$7,43 e R\$34,20 para o PIS e para a COFINS, respectivamente (Tabela 3). Ainda, na Tabela 3, evidencia-se a receita na prestação de serviço com recolhimento de R\$6,60 e R\$30,40 para PIS e COFINS, respectivamente. Seguindo para o C1, tem-se a apuração dos tributos com a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS (Tabela 4).

Tabela 4 – Apuração com exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS (C1) (R\$)

C1	Descrição	PIS	COFINS
Venda de mercadorias	(+) Receita bruta de vendas	1.000,00	1.000,00
	(-) Exclusão de ICMS incidente sobre vendas (18%)	180,00	180,00
	(=) Base de cálculo do PIS e da COFINS	820,00	820,00
	(x) Alíquota	1,65%	7,60%
	(=) Valor devido	13,54	62,32
	(-) Crédito sobre aquisição de mercadorias para revenda	9,08	41,80
	(=) Valor a recolher	4,46	20,52

Nota 1: ICMS devido = [(Venda de mercadorias x 18%) – ICMS s/compras] = R\$180,00 – R\$90,00 = R\$90,00

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

Os resultados da exclusão do ICMS apontam a base de cálculo para o PIS e a COFINS de R\$820,00, gerando R\$4,46 e R\$20,52, de PIS e COFINS, respectivamente (Tabela 4). De acordo com o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR julgado pelo STF, o qual declara que o ICMS a ser excluído da base de cálculo é o destacado na nota fiscal e não o que se encontra na apuração, bate com os apurados na Tabela 4, gerando redução de cerca de 40% em comparação ao C0. Estes dados confirmam os apontados por Maria e Souza (2020), os quais comprovaram uma redução de 14% na tributação total mensal, baseando-se no atual posicionamento do STF.

O C2, de acordo com decisões de tribunais e opiniões de juristas (Tabela 5) apresenta o PIS e a COFINS, com a exclusão do próprio PIS e COFINS de sua base de cálculo (Tabela 6).

Tabela 5 – Apuração com exclusão do PIS e COFINS da base de cálculo do ICMS (C2) (R\$)

C2	Descrição	ICMS / ISS
Venda de mercadorias	(+) Receita bruta de prestação de vendas	1.000,00
	(-) Exclusão do PIS (1,65%)	16,50
	(-) Exclusão do COFINS (7,60%)	76,00
	(=) Base de cálculo para o ICMS	907,50
	(x) Alíquota	18%
	(=) ICMS devido	163,35
	(-) Crédito sobre aquisição de mercadorias para revenda	90,00
	(=) Valor a recolher	73,35

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

No C2 os valores encontrados do ICMS devido R\$163,35, subtraindo o valor de crédito de aquisição fica de R\$73,35, mostrando uma redução de 19% quando comparado com C0, de acordo com os resultados obtidos no estudo de Aguiar (2020), onde a exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo do ICMS, favorece às empresas também. Diante disto, tem-se a apuração do PIS e da COFINS com a exclusão dos referidos tributos da sua própria base de cálculo (Tabela 6).

Tabela 6 – Apuração com exclusão do PIS e COFINS da sua própria base de cálculo (C3) (R\$)

C3	Descrição	PIS	COFINS
Venda de mercadorias	(+) Receita bruta de vendas	1.000,00	1.000,00
	(-) Exclusão do PIS (1,65%)	16,50	16,50
	(-) Exclusão do COFINS (7,60%)	76,00	76,00

(=) Base de cálculo do PIS e COFINS	907,50	907,50
(x) Alíquotas	1,65%	7,60%
(=) Valor devido	14,97	68,97
(-) Crédito sobre aquisição de mercadorias para revenda	9,08	41,80
(=) Valor a recolher	5,89	27,17

Fonte: Elaborada pelos autores (2024)

No C3, encontraram-se os valores a recolher de R\$5,89 e R\$27,17 para PIS e COFINS, respectivamente. Segundo Higídio (2021), não se deve tributar o PIS e a COFINS em sua própria apuração, tendo em vista que eles não fazem parte do faturamento da pessoa jurídica e que seria uma violação ao princípio da capacidade contributiva. Deste modo, a simulação C3 gera uma redução de 21% em relação ao cenário de referência (C0).

No C4, tem-se a apuração dos tributos com a exclusão do ISSQN da base de cálculo do PIS e da COFINS. Utilizando os mesmos dados hipotéticos para a simulação, porém na prestação de serviços, tem-se o exposto na Tabela 7.

Tabela 7 – Apuração com exclusão do ISSQN da base de cálculo PIS e COFINS (C4) (R\$)

C4	Descrição	PIS	COFINS
Venda de serviço	(+) Receita bruta de prestação de serviço	400,00	400,00
	(-) Exclusão do ISSQN incidente sobre serviço (5%)	20,00	20,00
	(=) Base de cálculo da contribuição	380,00	380,00
	(x) Alíquotas	1,65%	7,60%
	(=) Valor a recolher	6,27	28,88

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

Para Petscheliés (2018) e Valente (2020), a decisão do STF de exclusão do ICMS da base do PIS e da COFINS fez surgir outras teses relacionadas ao tema, como a abordada na Tabela 7, pendente, de discussão no STF. Deste modo, obteve-se um PIS e COFINS de R\$6,27 e R\$28,88, respectivamente, com redução de 5% em relação ao C0, confirmando uma perda para a União de R\$32,3 bilhões, em cinco anos se houver a autorização para a exclusão do ISSQN da base de cálculo do PIS e da COFINS (Bonfanti, 2021; Goes, 2021; LDO, 2022).

Em face dos tributos a pagar do cenário de referência (C0) mostrado na Tabela 3 e dos cenários C1 (Tabela 4), C2 (Tabela 5), C3 (Tabela 6), C4 (Tabela 7) foram consolidados todos os tributos a pagar, em cada um dos quatro cenários propostos (Tabela 8).

Tabela 8 – Consolidação dos tributos a pagar dos cenários

Descrição	C0			C1		C2		C3		C4	
	R\$	R\$	%Redução	R\$	%Redução	R\$	%Redução	R\$	%Redução	R\$	%Redução
ICMS	90,00	-	-	73,35	19,00%	-	-	-	-	-	-
ISSQN	20,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
PIS	7,43	4,46	40,00%	-	-	5,89	21,00%	6,27	5,00%		
COFINS	34,20	20,52	40,00%	-	-	27,17	21,00%	28,88	5,00%		
Tributos a pagar	151,63	24,98	40,00%	73,35	19,00%	33,06	21,00%	35,15	5,00%		

Nota: Os percentuais de redução da economia fiscal de C1 a C4 tiveram como referência os valores de C0.

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

Conforme os dados da Tabela 8, os quatro cenários apontaram reduções nos valores a recolher dos tributos, tanto quando foram aplicadas as exclusões do ICMS, quanto do ISSQN, nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, bem como dos efeitos inversos, tendo assim, uma variação de 5% a 40% das cargas tributárias comparadas ao cenário de referência (C0). Ou seja, as simulações evidenciam os impactos da exclusão de tributos em base de cálculos de outros tributos, resultando, redução da carga tributária de todos os cenários propostos (Tabela 9).

Tabela 9 – Síntese das simulações com mercadorias/serviços (em R\$)

Cenários	Base de Cálculo dos tributos			Efeitos das exclusões em C1, C2, C3 e C4, sem tomada de créditos do PIS e da COFINS	Efeitos da exclusão do ICMS (C1) ou efeito inverso (C2 e C3), com a tomada de créditos o PIS e da COFINS
	PIS e COFINS	ICMS	ISSQN		
C0	1.000,00/400,00	1.000,00	400,00	Sem efeito	Sem efeito
C1	820,00	-	-	Redução de 18% da BC	Redução de 40% dos tributos
C2	-	907,50	-	Redução de 9% da BC	Redução de 19% dos tributos
C3	907,50	-	-	Redução de 9% da BC	Redução de 21% dos tributos
C4	380,00	-	380,00	Redução de 5% da BC	Sem efeito

Fonte: Elaborada pelos autores (2024).

De acordo com a Tabela 9, os cenários C1, C2, C3 e C4 demonstraram uma redução em suas bases de cálculo pós-exclusões em relação ao cenário de referência (C0). Em complemento à análise feita para os cenários considerando a variável ICMS, foi inserida a análise do C4, em função da variável ISSQN. A exclusão do ISSQN da base do PIS e da COFINS revelou uma redução de 5% na base de cálculo em comparação ao C0. Este tema consta pendente no STF, de acordo com os autos do RE nº 592.616, de 09 de outubro de 2008, considerando que o ISSQN não se refere à receita de faturamento e não deve integrar a base de cálculo do PIS e COFINS.

5. CONCLUSÃO/CONTRIBUIÇÃO

O objetivo geral deste estudo foi analisar os impactos da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS e os efeitos da inversão destes em relação aos tributos ISSQN, ICMS, PIS e COFINS. Para tanto, os objetivos específicos foram: *i)* apontar as premissas que fomentam a exclusão de tributos nas bases de cálculos de outros tributos por dentro; *ii)* relacionar as decisões e posicionamentos das entidades federativas envolvidas na temática - Supremo Tribunal Federal, Receita Federal e da Procuradoria Geral da República; e *iii)* evidenciar a inter-relação dos tributos embutidos na formação do preço de venda (ISS, ICMS, PIS e COFINS).

Para o primeiro objetivo específico, diversas teses evidenciam e fundamentam a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, segundo o STF, considerando que o ICMS destacado nas notas fiscais de saída não faz parte da receita de faturamento, mas, apenas, transitam pela conta de vendas. Assim, a exclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS e a exclusão do PIS e da COFINS da sua própria base de cálculo ganharam destaque, com casos julgados favoráveis, a partir de que uma decisão contrária resultaria em uma bitributação ou má tributação, no qual deve-se observar que o PIS e a COFINS são calculados com base na receita do contribuinte e não têm qualquer relação com o valor da operação de mercadoria ou serviço em nenhum de seus fatores; e a segunda tese tem como entendimento que esta não exclusão seria uma violação ao princípio da capacidade contributiva.

Para o segundo objetivo específico a União se mostrou contrária, alegando pontos como a descaracterização do art.12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, apontando que a receita bruta compreende os tributos sobre vendas e que o ICMS a ser excluído na base de cálculo das contribuições (PIS e COFINS) deve ser o destacado nas notas fiscais.

Para o terceiro objetivo específico, foram feitas quatro simulações em cenários, evidenciando a relação dos efeitos da apuração do PIS e da COFINS com a exclusão de um tributo (ICMS ou ISSQN) sobre a base de cálculo de outro tributo (PIS, COFINS, ICMS e ISSQN). No C1 (sem o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS) obteve-se uma redução de 40% da carga tributária; no C2 (sem o PIS e a COFINS da base de cálculo do ICMS) uma

redução de 19%; no C3 (sem o PIS e a COFINS em suas próprias bases de cálculo) redução de 21%; e por fim, o C4 (sem o ISSQN da base de cálculo do PIS e da COFINS) uma redução de 5% em sua carga tributária.

Diante dos resultados obtidos a partir das simulações apresentadas, observaram-se significativas reduções das cargas tributárias comparadas ao cenário sem exclusão nas bases de cálculo (C0). Com o julgamento final do RE nº 574.706/PR, em 24 de maio de 2021, e de acordo com o Parecer SEI nº 7.698/2021, as empresas, mesmo sem ação judicial, podem efetuar a retirada do ICMS da base cálculo do PIS e da COFINS e recuperar os valores recolhidos de forma indevida, por meio de processo administrativo, com procedimentos de retificação das declarações e via solicitação de PER/DCOMP.

Quanto ao tema, ainda, haverá mudanças, tendo em vista que tramitam no STF teses como a do RE nº 592.616, de 09 de outubro de 2008, que possui como tema a exclusão do ISSQN da base de cálculo do PIS e da COFINS, no momento, aguardando julgamento de modo presencial e nomeação de um novo relator. A continuidade deste estudo pode ser feita de acordo com as atualizações e decisões determinadas pelos órgãos competentes *a posteriori*. Sugere-se estudos em empresas com diversos tipos de atividades econômicas contribuintes do ICMS e que se enquadram no regime tributário lucro presumido ou lucro real e serem feitas tomadas de créditos, como propõe a PGFN. Além disso, é importante a pesquisa dos efeitos dessa exclusão sob as bases dos créditos advindos da compra de mercadorias e que não sofreram redução em suas bases, visto que o assunto do RE nº 574.706/PR, não abordou essa temática.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGUIAR, Adriana. Justiça retira PIS/Cofins do cálculo do ICMS. 2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/07/28/justica-retira-pis-cofins-do-calculo-do-icms.ghml>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- BELLO, Lucas Passo dal. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Lamachia Advogados Associados. 2021. Disponível em: <https://lamachia.adv.br/exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins/>. Acesso em: 05 fev. 2022.
- BONFANTI, Cristiane. ISSQN no PIS/COFINS: Toffoli abre divergência e julgamento fica em 1X1 - Artigo publicado no JOTA em 20/08/2021. Disponível em <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/iss-no-pis-cofins-toffoli-abre-divergencia-e-julgamento-fica-em-1x1-20082021>. Acessado em 30 set. 2021.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 27 jan. 2022
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 27 jan. 2022.
- BRASIL. Decreto-Lei 1.598 de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, DF. 1977. Disponível em:<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1970-1979/decreto-lei-1598-26-dezembro-1977-367436-norma-1598-26-dezembro-1977-367436-norma-atualizada-pe.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2022.
- BRASIL. Emenda constitucional n. 18, de 1 de dezembro de 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_antecedentes/emc18-65.htm#:~:text=Disposi%C3%A7%C3%B5es%20Gerais,Art.,leis%20federal%2C%20estadua%20ou%20municipal. Acesso em: 11 nov. 2021.
- BRASIL. Instituição Fiscal Independente [internet]. Nota Técnica Nº 48, de 31 de maio de 2021. Simulações para a retirada do ICMS da base do PIS e da COFINS. Brasília, 2021. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/589508/NT48.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2021

BRASIL. Instrução Normativa nº 1.911, de 11 de outubro de 2019. Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Imp. Acesso em: 30 dez. 2021.

BRASIL. Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 25 nov. 2021.

BRASIL. Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 11 nov. 2021.

BRASIL. Lei nº 1.174 de 01 de março de 2011. Altera redação do art. 3º e 26 da lei nº 989/2009. Disponível em: <https://lucasborba23.jusbrasil.com.br/artigos/405053452/imposto-sobre-servicos-de-qualquer-natureza-iss>. Acesso em: 11 jun. 2022.

BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm. Acesso em: 11 nov. 2021.

BRASIL. Lei nº 14.194, de 20 de agosto de 2021. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2022 e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2022/Lei_14194/Texto_Lei.pdf. Acesso em: 27 jan. 2022.

BRASIL. MANDADO DE SEGURANÇA Nº 505643423.2020.4.04.7000/PR. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/dl/exclusao-pisconfins.pdf>>. Acesso em: 20 mai. 2022.

BRASIL. MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5022842-67.2018.4.03.6100/SP. Disponível em: < <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2021/08/RN-5022842-67.2018.4.03.6100.pdf>>. Acesso em: 20 mai. 2022.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. PARECER SEI Nº 7698/2021/ME. Disponível em: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentosportaria-502/parecer-sei-no-7698-pgfn-me.pdf/view>>. Acesso em: 20 out. 21.

BRASIL. Senado Federal – Lei Complementar nº 7 de 1970 - Publicação Original [Diário Oficial da União de 08/09/1970]. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/norma/540712>. Acesso em: 10 jan. 2021.

BRASIL. Senado Federal – Lei Complementar nº 70 de 1991 - Publicação Original [Diário Oficial da União de 31/12/1991] (p. 31057, col. 1). Disponível em <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=1&data=31/12/1991>. Acesso em: 10 jan. 2022.

BRASIL. Solução de Consulta Interna COSIT nº 13, de 18 de outubro de 2018. Brasília, DF: 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>. Acesso em: 11 nov. 2021.

BRASIL. Solução de Consulta DISIT nº 6.012, de 31 de março de 2017. Brasília, DF: 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81786&visao=anotado>. Acesso em: 29 ago. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 582.461/SP. Relator(a): ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011. Disponível

em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626092>. Acesso em: 11 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 608.872/MG, relator: Ministro Dias Toffoli, Brasília, DF, 01 ago. 2011. Jusbrasil, [Brasília, DF], ago. 2011.

Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1322823>>. Acesso em: 15 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.616/RS. Relator(a): ministro Nunes Marques, andamento do processo. Disponível

em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2637509>. Acesso em: 11 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 212.209-2. Relator: Marco Aurélio. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=243997>. Acesso em: 11 nov. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo STF nº 161. Brasília, DF, 6 a 10 de setembro de 1999. Disponível em:

<https://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo161.htm>

Acesso em: 2 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 574.706/PR. Relatora Ministra Cármen Lúcia, j. 15.03.2017. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 08 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 240.785/MG. Relator Ministro Marco Aurélio de Melo, j. 08.10.2014. Disponível em: Supremo Tribunal Federal STF - Recurso Extraordinário: Re 240.785/MG - Minas Gerais | Jurisprudência (jusbrasil.com.br). Acesso em: 08 out. 2021.

CAMPOS, André Eduardo. Exclusão de tributos sobre as bases de cálculos para apuração de outros tributos: Uma tendência necessária a partir da edição do TEMA n. 69 do Supremo Tribunal Federal. 2021. Disponível em: <http://www.dje.adv.br/exclusao-de-tributos-sobre-as-bases-de-calculos-para-apuracao-de-outros-tributos-uma-tendencia-necessaria-partir-da-edicao-do-tema-n-69-do-supremo-tribunal-federal/>. Acesso em: 05 out. 2022.

FIGUEIREDO, Anna Paula Cavalcante G. Painel tributário: Exclusão do PIS/COFINS da sua própria base de cálculo. 2021. Disponível em: <https://www.ibijus.com/blog/860-painel-tributario-exclusao-do-pis-cofins-da-sua-propria-base-de-calculo>. Acesso em: 20 dez. 2021.

FURLAN, Marina. Parecer Cosit nº 10/2021 - Exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS e Cofins nas contribuições no sistema da não cumulatividade. Artigo publicado na Associação Comercial, Industrial e de Serviços de Novo Hamburgo, Campo Bom e Estância Velha - ACI, em 27/08/2021. Disponível em: <http://www.acinh.com.br/noticia/parecer-cosit-n-10-2021--exclusao-do-icms-da-base-de-calculo-de-pis-e-cofins-nas-contribuicoes-no-sistema-da-nao-cumulatividade>. Acesso em: 10 jan. 2022.

GOES, Severino. Fux pede destaque e julgamento do ISSQN na base do PIS/Cofins será presencial. Artigo publicado na Revista Consultor Jurídico - CONJUR, 27/08/2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-ago-27/ISSQN-julgar-presencialmente-iss-base-calculo-piscofins>. Acesso em: 20 de set. de 2021.

GUIA TRIBUTÁRIO, Online - PIS/COFINS: Receita não reconhece exclusão automática do ICMS na base de cálculo. Disponível em <https://guiatributario.net/2020/10/03/pis-cofins-receita-nao-reconhece-exclusao-automatica-na-base-de-calculo-do-icms/>. Acesso em: 20 de set. 2021.

HARADA, Kiyoshi. Julgamento dos embargos declaratórios no RE 574.706 (Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS-Cofins). Artigo publicado na Revista Migalhas - em

18/05/2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/345658/julgamento-dos-embargos-declaratorios-no-re-574-706>. Acesso em: 15 out. 2021.

HIGASHINO, Fernanda Lains. PIS/Cofins na base de cálculo do PIS/Cofins: o que está em jogo na discussão? 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/pis-cofins-na-base-do-pis-cofins-25102021>. Acesso em: 10 fev. 2022.

HIGIDIO, José. Exclusão de PIS e COFINS da própria base de cálculo transita em julgado. Artigo publicado na Revista Consultor Jurídico - CONJUR, em 21/08/2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-ago-21/exclusao-pis-cofins-propria-base-calculo-transita-julgado>. Acesso em: 20 de set. 2021.

JORNAL DO COMÉRCIO. STF exclui o ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. 2017. Disponível em: https://www.jornaldocomercio.com/_conteudo/2017/03/geral/552024-stf-exclui-o-icms-da-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins.html. Acesso em: 06 jun. 2022.

KICHILESKI, Gustavo Carvalho; ERZINGER, Fernanda Huss. Análise econômica da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: uma interpretação à luz da teoria dos jogos. In: Souza, Jonathan Félix de; Rotterdam, Sandson (ed.). Análise econômica do direito: resultado de pesquisa do Graed. Belo horizonte: senso, 2020. P. 218-226. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/arie-ferneda-2/publication/342313544_analise_economica_do_direito_e_economia_comportamental_a_racionalidade_limitada_no_processo_de_decisao/links/5eccc6f5458515814a6ae1f5/analise-economica-do-direito-e-economia-comportamental-a-racionalidade-limitada-no-processo-de-decisao.pdf#page=219. Acesso em: 30 abr. 2022.

MARIA, Karoline Graça; SOUZA, Antonio Osnei. 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, Taquara, v. 10, n. 2, p. 212-238, 30 abr. 2021. Semestral. Disponível em: <http://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/2074>. Acesso em: 20 maio 2022.

MATEUS, Luiz Fabiano Vieira; SANTOS, Raí Martins dos; SISSI, Severina Alves de Almeida. A guerra fiscal do ISS como instrumento de evasão. Facit Business and Technology Journal, v. 1, n. 4, 2017. Disponível em: <https://jnt1.websiteseuro.com/index.php/JNT/article/viewFile/217/223>. Acesso em: 10 mai. 2022.

NASRALLAH, Amal. Possibilidade de êxito dos embargos de declaração e pedido de modulação no RE 574706. 2017. Disponível em: <https://tributarionosbastidores.com.br/2017/10/mode/>. Acesso em: 11 nov. 2021.

OLIVEIRA, Paulo Roberto Alves de. PIS e COFINS sobre a importação: Inconstitucionalidade da Lei nº. 10.865/2004. 2017. Disponível em: <https://tributario.com.br/paulorobertoalvesdeoliveira/pis-e-cofins-sobre-importacao-inconstitucionalidade-da-lei-n-10-8652004/>. Acesso em: 22 jan. 2022.

PETSCHLIES, Héllen Bezerra Antonio. Exclusão do ISSQN da base de cálculo do PIS e da COFINS. 2018. Disponível em: <https://najaraigoncalves.jusbrasil.com.br/artigos/591312338/exclusao-do-issqn-da-base-de-calculo-do-pis-e-da-cofins>. Acesso em: 08 mar. 2022.

RESAN. Sentença reabre discussão sobre exclusão de PIS/Cofins do cálculo de ICMS. 2020. Disponível em: <http://www.resan.com.br/clipping-integra/11198-sentenca-reabre-discussao-sobre-exclusao-de-pis-cofins-do-calculo-de-icms/>. Acesso em: 26 nov. 2021.

RODAS, Sérgio. Juíza permite que empresa retire ISS, PIS e Cofins da base de cálculo de ISS. 2022. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-abr-08/empresa-retirar-iss-pis-cofins-base-calculo-iss>. Acesso em: 05 jun. 2022.

ROSA, André Santos de; MURTA, Antônio Carlos Diniz. Reflexões sobre os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS: a (im)possibilidade de incidência de tributos

sobre tributos à luz do princípio da capacidade contributiva. In: Borba, Alderico Kleber de. Empresa, tributação e processualidade democrática. Belo Horizonte: Universidade Fumec, 2020. Cap. 6. p. 95-111. Disponível em:
<https://repositorio.fumec.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/757/Empresa,%20Tributa%C3%A7%C3%A3o%20e%20Processualidade%20democr%C3%A1tica.pdf?sequence=3#page=96>. Acesso em: 10 mai. 2022.

ROSA, Viviane Lemes da. Reflexões sobre o recurso extraordinário nº 574.706/PR. Revista Direito Tributário Atua, São Paulo, v. 42, n. 37, p. 450-469, 08 abr. 2019. Anual. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/reflexoes-sobre-o-recurso-extraordinario-n-574-706-pr/#note-1723-9>. Acesso em: 20 dez. 2021.

SÃO PAULO (Estado). Lei nº 6.374, de 01 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>. Acesso em: 10 mar. 2022.

SILVA, Luciano Ferreira da; RUSSO, Rosária de Fátima Segger Macri; OLIVEIRA, Paulo Sergio Gonçalves de. Quantitativa ou qualitativa? Um alinhamento entre pesquisa, pesquisador e achados em pesquisas sociais. Revista Pretexto, [S.L.], v. 19, n. 4, p. 30-45, 2 dez. 2018. ANPAD. <http://dx.doi.org/10.21714/pretexto.v19i4.5647>. Disponível em: <http://revista.fumec.br/index.php/pretexto/article/view/5647>. Acesso em: 20 fev. 2022.

SOUSA, Angélica Silva de; OLIVEIRA, Guilherme Saramago de; ALVES, Laís Hilário. A PESQUISA BIBLIOGRÁFICA: PRINCÍPIOS E FUNDAMENTOS. Cadernos da Fucamp, Monte Carmelo, v. 20, n. 43, p. 64-83, 08 mar. 2021. Disponível em: <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/cadernos/article/view/2336>. Acesso em: 20 fev. 2022.

TEIXEIRA, Elizandra Rodrigues; MACHADO, Luís Antônio Licks Missel. 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, Taquara, v. 7, n. 1, p. 227-258, 29 jan. 2018. Semestral. Disponível em: <http://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/691>. Acesso em: 20 jan. 2022.

TORRES, Heleno Taveira. A saga do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS. Artigo publicado na Revista Consultor Jurídico - CONJUR, em 05/08/2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-05/consultor-tributario-saga-icms-base-calculo-piscofins>. Acesso em: 20 set. 2021.

VALENTE, Fernanda. Para Celso de Mello, ISSQN não deve integrar base de cálculo do PIS e da COFINS. Artigo publicado na Revista Consultor Jurídico - CONJUR, em 17/08/2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-17/iss-nao-integrar-base-calculo-pis-cofins-celso>. Acesso em: 20 set. 2021.